



DECIZIE nr. 346/29.03.2021

privind modul de soluționare a contestației formulată de **societatea XSRL** înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. HDG_AIF ..., asupra contestației formulate de **societatea XSRL** cu sediul în municipiul Deva, jud.Hunedoara, CUI RO ..., J20..., reprezentată legal prin dl.... în calitate de administrator, iar în prezenta procedură prin av...., cu sediul profesional la Cabinet Avocat, Deva, str....., parter, jud.Hunedoara, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD privind suma totală de lei, reprezentând :

- TVA stabilită suplimentar: ... lei
- vărsăminte de la persoanele juridice ... lei
pentru persoanele cu handicap:

Contestația este semnată de reprezentantul petentei în prezenta procedură, respectiv av...., potrivit împuterniciei avocațiale nr.... existentă la dosarul cauzei, fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv 04.11.2020, potrivit semnăturii de primire de pe confirmarea de primire anexată în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.HDG_REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR_DGR

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... emis de către A.J.F.P Hunedoara– Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„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 factic și legal și consecințele lor fiscale.*

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

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

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

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

I. Prin contestație, petenta solicită anularea deciziei de impunere contestate pentru suma totală de ..., susținând următoarele:

1. REFERITOR LA VĂRSĂMINTELE PERSOANELOR JURIDICE PENTRU PERSOANELE CU HANDICAP pentru perioada 01.01.2016 - 31.08.2020, pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale in quantum de ... lei:

a) - organul de inspecție a constatat că în perioada supusă inspecției fiscale X SRL Deva a avut un număr mediu lunar mai mare de 50 de persoane, din cuprinsul declarațiilor fiscale cod 100 depuse de petentă nerezultând declararea și virarea la bugetul consolidat al statului a contribuției pentru persoanele cu handicap neîncadrate, conform art. 78 alin. 3 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea persoanelor cu handicap.

- în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală citează prevederile art. 78 alin. 2 și 3 din Legea nr. 448/2006, iar din dispozițiile citate rezultă că în perioada 01.01.2016 - 01.09.2019 supusă inspecției fiscale, persoanele juridice publice sau private care nu angajează persoane cu handicap, așa cum cerea alin. 2 al aceluiași text, pot opta pentru îndeplinirea unor obligații alternative către bugetul de stat.

- la stabilirea obligațiilor prevăzute de art. 78 alin. 3, organele de inspecție fiscale nu au avut în vedere în care dintre cele două situații alternative ale art. 73 alin. 2 se încadrează contribuabilul, respectiv care a fost opțiunea acestuia (plată a unei sume reprezentând 50% din salariul de baza minim brut pe țară, înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu a angajat persoane cu handicap, lit.a), ori cea de achiziționare de produse sau servicii de la unitățile protejate, realizate prin activitatea persoanelor cu handicap (lit.b)).

- în perioada în care art. 78 alin. 2 a conținut această prevedere alternativă a obligației contribuabilului, organele fiscale au ignorat situația de fapt fiscală a acestuia, care optase pentru varianta de la litera b), având contract încheiat cu societatea ... SRL, anexat contestației, societate autorizată, potrivit legii, și de la care a achiziționat prin contract, în perioada 01.01.2016 - 01.09.2017, produse în valoare de peste ... lei, pentru care nu mai există obligația achitării sumei reprezentând 50% din salariul minim brut pe țară. Motiv pentru care, sumele din anexa nr. 5 calculate pe perioada 01.01.2016 - 01.09.2017, în cuantum de ... lei, sunt nedatorate, întrucât în perioada respectivă, contestatoarea a achiziționat produse de la Deva, în baza contractului nr. ..., pentru o perioadă de un an, prelungit succesiv, ca urmare a nedenunțării lui de către părți, și a acordului de parteneriat nr. ..., încheiat cu aceeași societate, care funcționează ca unitate protejată, în baza autorizației nr. ..., eliberată de Ministerul Muncii, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice.

b) - cu privire la contribuția datorată pentru aceeași perioadă, respectiv, 01.01.2016 - 30.06.2017, petenta consideră că organul de inspecție fiscală nu avea competența să se pronunțe, întrucât monitorizarea și controlul-respectării art.78 alin. 2 și 3 din Legea nr. 448/2006 era de competența Inspecției Muncii din cadrul Ministerului Muncii, și nu a ANAF, astfel că obligațiile de până la 30.06.2017 sunt stabilite de organul de inspecție fiscală cu încălcarea competenței materiale, ceea ce atrage nulitatea actelor administrativ-fiscale.

c) - pentru perioada 01.09.2017 - 24.08.2020 a fost în vigoare OUG 51/30.06.2017, care a modificat prevederile art. 78.

- pentru anumite activități, legiuitorul a stabilit condiții speciale ce privesc angajarea salariaților în anumite domenii de activitate, cum este și cazul contestatoarei de față care, prestează activități de pază și protecție. Astfel de activități sunt supuse unor reglementări speciale în ceea ce privește condițiile de autorizare și funcționare, precum și angajarea salariaților, fiind emisă în acest scop Legea nr. 333/2003 privind paza obiectivelor/bunurilor, valorilor și protecția persoanelor.

- la societățile specializate în activitățile de pază nu pot fi încadrate în muncă decât persoane apte medical, între care nu sunt admise persoanele ce au diverse afecțiuni ce constituie un handicap și care sunt încadrabile în Legea nr. 448/2006, iar, pe de altă parte, rezultă că legiuitorul chiar a sesizat o asemenea obligație imposibilă privind angajarea persoanelor cu handicap în diverse domenii chiar din momentul adoptării Legii nr. 448/2006, exceptând instituțiile publice de apărare, ordine publică și siguranță națională, între care se încadrează și unitățile de poliție locală, cele aparținând ministerului de interne și unitățile de jandarmi, care pot avea și au și atribuții de pază și protecție.

În considerarea celor prezentate, petenta consideră că, în cazul societăților autorizate și specializate în servicii de pază și protecție, al căror personal angajat trebuie atestat profesional, după obținerea unui certificat medical care să constate că este apt în acest scop, obligația de angajare a persoanelor cu handicap este imposibil de îndeplinit și, în consecință, măsura dispusă pentru nerespectarea acestei obligații devenite imposibile prin lege (Legea nr. 333/2003), de plata a unor sume către bugetul de stat, este o sancțiune impusă dintr-un început de legiuitor, prin fixarea unor criterii de selecție ce nu le pot îndeplini persoanele cu handicap.

De aceea s-a și revenit, prin Legea nr. 193/21.08.2020, prevăzându-se, din nou, achiziționarea de produse sau servicii pe baza de parteneriat, de la unitate protejate autorizate, care au ca salariați persoane handicapate.

Petenta precizează că nici Codul Fiscal și nici Codul de procedură fiscală nu conțin prevederi, decât că în conformitate cu principiul legalității, instituit la art. 4 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are obligația de a asigura îndeplinirea dispozițiilor legale pentru realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului, plătitor de contribuții. Ori, cum îndeplinirea acestei obligații, de angajare a unor persoane cu handicap, nu este posibilă în cadrul societăților specializate în servicii de pază, iar Codul de procedură fiscală nu prevede procedura de urmat într-o asemenea situație, sunt aplicabile dispozițiile art. 3 alin. 2 Cod.proc.fisc., care prevăd că unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.

Astfel, se solicită înlăturarea obligației de plată stabilită pentru perioada 01.09.2017 - 24.08.2020.

2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada 01.09.2016 - 30.06.2020

- cu privire la achizițiile de bunuri și servicii pentru care s-a apreciat nedeductibilitatea TVA, petenta arată că bunurile respective au privit activitatea secundară a societății, de curățenie, pentru care s-au achiziționat o parte din bunuri, iar pentru cealaltă parte achizițiile privesc dotarea și utilizarea apartamentului dobândit prin operațiunea de dare în plată, în scopul stingerii unor datorii importante ale unui client al societății.

Cum apartamentul dobândit în astfel de condiții nu a putut fi valorificat, deși a fost expus pe piața imobiliară, contestatoarea a hotărât închirierea lui, operațiune care presupune dotarea și utilizarea cu cele corespunzătoare folosinței, inclusiv obiecte destinate instalațiilor sanitare, electrice, de încălzire, precum și obiectelor de decor, toate acestea urmărind obținerea unor venituri din închiriere, în viitor.

- articolele de îmbrăcăminte și încălțăminte pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA, reprezintă echipamente de lucru și obiecte care sunt suportate de societate pentru întreg personalul salariat, deci nu reprezintă cheltuieli ale asociaților, ci cheltuieli ale personalului salariat și ale administratorului.

- pentru TVA aferentă ratelor de leasing în procent de 50% achitată societății de leasing ... IFN SA pentru un autoturism marca ... , petenta consideră că are drept de deducere, întrucât autovehiculul este folosit ca mijloc de transport pentru administrator și personal în vederea derulării activității de pază și protecție, inclusiv în zone cu acces dificil montane, ca de exemplu, clientul ..., județul Vâlcea.

Pentru toate aceste considerente se solicită admiterea contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara– Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada verificată: 01.09.2016 - 30.06.2020

1. REFERITOR LA VĂRSĂMINTELE PERSOANELOR JURIDICE PENTRU PERSOANELE CU HANDICAP pentru perioada 01.01.2016 - 31.08.2020, pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale în cuantum de ... lei, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție au consemnat următoarele:

Începând cu luna ianuarie 2016, SC XSRL Deva a avut un număr mediu lunar de salariați mai mare de 50 de persoane, intrând sub incidența art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Urmare analizei declarațiilor cod 100 depuse de societate, s-a constatat că SC XSRL Deva nu a declarat în cuprinsul declarațiilor cod 100 și nu a virat la bugetul general consolidat al statului contribuția pentru persoane cu handicap neincadrate, motiv pentru în timpul inspecției fiscale a fost calculată

contributia pentru persoane cu handicap neincadrate suplimentara in suma totala de ... lei.

Temeiul de drept care a stat la baza acestor constatări îl constituie art.78 alin.(3) din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, care prevede pentru perioada 01.01.2016 - 31.08.2017 ca: *“(3) Autoritatile si institutiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajeaza persoane cu handicap in conditiile prevazute la alin. (2), pot opta pentru indeplinirea uneia dintre urmatoarele obligatii:*

a) sa plateasca lunar catre bugetul de stat o suma reprezentand 50% din salariul de baza minim brut pe tara inmultit cu

numarul de locuri de munca in care nu au angajat persoane cu handicap;

b) sa achizitioneze produse sau servicii realizate prin propria activitate a persoanelor cu handicap angajate in unitatile protejate autorizate, pe baza de parteneriat, in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat, in conditiile prevazute la lit. a)”.

Începand cu data de 01.09.2017, art.78 alin.(3) antecitat a fost modificat astfel: *“(3) Autoritatile si institutiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în conditiile prevăzute la alin. (2), plătesc lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmultit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap.”*

Având în vedere situația de fapt prezentata, în baza prevederilor legale invocate anterior, în timpul inspectiei fiscale a fost calculata contributia pentru persoane cu handicap neincadrate, în valoare totala de ... lei.

2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada 01.09.2016 - 30.06.2020

a). Din verificarea documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca în perioada septembrie 2016- iunie 2020, societatea a dedus TVA în valoare totala de ... lei aferenta achizitiilor de bunuri și servicii care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, respectiv: arbusti ornamentali, produse decorative, produse cosmetice, bilete de avion cu destinație externă, emise preponderent pentru ..., persoana care nu are nicio calitate în societate, diverse obiecte pentru bucătărie și diverse electrocasnice.

b) În timpul inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca societatea a dedus TVA în valoare de ... lei aferenta achizitiilor de bunuri personale (articole de imbracaminte, incaltaminte, produse cosmetice) , înregistrate în mod eronat în contul 623” Cheltuieli cu protocolul”, ele fiind în fapt cheltuieli efectuate în favoarea asociatilor/actionarilor .

Organele de inspecție concluzionează că bunurile și serviciile achizitionate nu au nici o legătura cu obiectul de activitate al societății, nu sunt destinate realizarii de venituri și nici cheltuieli indirecte productive, fiind incalcate prevederile art. 297 alin 4 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

fiscal , motiv pentru care societatea nu justifica dreptul de deducere a TVA în valoare totala de ... lei (... lei + ... lei).

c) În perioada septembrie 2016 - septembrie 2017, SC XSRL a dedus TVA în valoare totala de ... aferenta ratelor de leasing pentru achiziția unui autoturism marca ... în baza contractului de leasing financiar cu ...IFN SA, pentru care societatea a deținut o declarație data de administratorul societății potrivit căreia autoturismul mai sus menționat nu este utilizat în activități de intervenție, paza și protecție.

Mai mult decât atât, în timpul inspectiei fiscale nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte utilizarea exclusiva în scopul realizarii de venituri . Au fost încălcate preved. art. 298 alin (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal : ” *Limitări speciale ale dreptului de deducere*

(1) Prin excepție de la prevederile articolul 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Avand in vedere situatia mai sus prezentata si prevederile legale invocate anterior, pentru suma de ... lei (... lei x 50%), societatea nu justifica dreptul de deducere a TVA.

In concluzie, pentru întreaga perioada supusa inspectiei fiscale a fost stabilită suplimentar de plata TVA în valoare totala de ... lei.

III. Luând in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se rețin urmatoarele:

Societatea **XSRL** are sediul în municipiul Deva, ... jud.Hunedoara, reprezentată legal prin dl.... în calitate de administrator, iar în prezenta procedură prin av...., cu sediul profesional la Cabinet Avocat ..., potrivit împuterniciei avocațiale nr.... existentă la dosarul cauzei.

În fapt, în perioada 01.01.2016 -31.08.2020, petenta a depășit numărul mediu de salariați prevăzut de Legea nr. 448/2006 privind protecția si promovarea persoanelor cu handicap și nerespectând prevederile legale care statuau obligația achitării, în această situație, către bugetul genaral consolidat, a unor obligații fiscale , în sarcina sa au fost stabilite obligații fiscale principale de natura vărsămintelor persoanelor juridice pentru persoane cu handicap în cuantum de ... lei.

Prin contestație petenta susține nelegalitatea stabilirii acestei sume, invocând aplicarea prevederilor legale în mod diferit , în perioade de timp diferite.

a) obligații fiscale în sumă de ... lei aferente perioadei 01.01.2016 - 01.09.2017

În drept, pentru perioada menționată, sunt incidente prevederile art.78 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea persoanelor cu handicap:

“ART. 78

(1) Persoanele cu handicap pot fi încadrate în muncă conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin certificatul de încadrare în grad de handicap, emis de comisiile de evaluare de la nivel județean sau al sectoarelor municipiului București.

(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit. a).”

Așadar, pentru perioada menționată, în situația în care o persoană juridică are cel puțin 50 de angajați, are obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați. În situația în care nu respectă această prevedere, persoana juridică poate opta fie pentru plata către buget a unei sume reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, fie pentru achiziționarea de produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat.

Prin contestație petenta menționează că în perioada 01.01.2016 - 01.09.2017 **a achiziționat produse în valoare de peste ... lei**, de la societatea ... SRL Deva, în baza contractului nr. ..., pentru o perioadă de un an, prelungit succesiv, ca urmare a nederunțării lui de către părți, și a acordului de parteneriat nr. ..., încheiat cu aceeași societate, care funcționează ca unitate protejată, în baza autorizației nr. ..., eliberată de Ministerul Muncii, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, astfel că obligațiile în cuantum de ... lei calculate pentru perioada sus menționată, sunt nedatorate.

În speță sunt incidente prevederile art.269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;

coroborate cu dispozițiile pct.2.5 din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, **petenta trebuie să menționeze** atât motivele de fapt cât și de drept, precum și **dovezile pe care se întemeiază aceasta**, aspect de care petenta nu a ținut seama.

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

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

Afirmația din contestație potrivit căreia petenta a achiziționat în perioada sus-menționată, bunuri și servicii în valoare de peste ... lei de la o societate care funcționează ca și unitate protejată autorizată, respectiv de la societatea ... SRL Deva, fără a prezenta vreun document din care să rezulte natura produselor achiziționate, cantitatea, valoarea exactă a achiziției și nu estimativ *“peste ... lei”*, perioada, documente justificative (facturi, extrase de cont , fișe furnizor etc), nu este suficientă pentru a justifica pretenția petentei de a nu datora obligația fiscală stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Până la data soluționării prezentei contestații, petenta nu a depus în susținere documente din care să rezulte natura și valoarea achizițiilor de la societatea ... SRL Deva.

Contractul nr. ... încheiat cu societatea ... SRL Deva și prezentat de petentă prevede la art.3 că prestatorul va furniza beneficiarului produse si servicii după cum urmează:

“ 3.1 livrare produse de birotică, papetărie, hârtie scris, xerox etc.

3.2 consumabile pentru echipamentele de birou și alte produse;

3.3 ambalaje din carton, imprimate tipizate și alte tipărituri sau materiale publicitare;

3.4 alte produse conform comenzilor lunare;

3.5 lucrări de legătorie;

3.6 prestare servicii tipografice”

Se reține că enumerarea produselor si serviciilor este una foarte generală, petenta neprezentând niciun document concret care să ateste o aprovizionare de produse sau servicii din gama enumerată mai sus.

În conformitate cu dispozițiile art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

petenta avea obligația de a depune **dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, cu care să facă proba afirmațiilor din contestația formulată** și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

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 tradițional exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească .

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, concluzia care se impune, una naturală și de o implacabil logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei și reprezintă un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Întrucât prin contestație petenta nu prezintă, în susținere, dovezi de natura probelor prevăzute de Codul de procedură fiscală, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei urmează a se pronunța o soluție de respingere ca nemotivată, în aplicațiunea art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală .

În ceea ce privește **competența organelor fiscale** asupra verificării respectării prevederilor art.78 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea persoanelor cu handicap pe perioada 01.01.2016 - 30.06.2017 sesizată de petentă, se rețin următoarele:

În fapt, in perioada 01.01.2016 - 30.06.2017, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea XSRL a avut peste 50 de angajați, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 privind protectia și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, societatea avea obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul mediu de angajați, organele de inspecție fiscală stabilind o diferență suplimentară de vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în sumă de ... lei.

Ca și temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat art.78 alin.3 lit.a) din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap .

În susținerea contestației, petenta invoca art.78 alin.(5) din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, în sensul că monitorizarea și controlul respectării prevederilor acestei legi se fac de către Inspecția Muncii, organul de inspecție fiscală neavând competența a se pronunța.

În drept, de la data publicării în M.O.nr.1.006 din 18 decembrie 2006 a Legii nr. 448/2006 privind protecția și promovarea persoanelor cu handicap și până la data apariției OUG 51/30.06.2017, art.78 alin.(5) a avut următorul conținut:

“ART. 78

(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit. a).

[...]

(5) Monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. (2) și (3) se fac de către Inspecția Muncii.”

Textul art. 78 alin.5 din Legea 448/2006 nu trebuie interpretat în sensul că Inspecției Muncii îi revine rolul de a colecta vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap, această instituție având atribuții ce vizează modalitatea de îndeplinire a obligației legale de conduită adecvată a contribuabililor.

Prin prisma dispozițiilor Codului de procedură fiscală care reglementează competența organelor fiscale de a administra impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului, a rolului pe care îl are MFP de constituire și gestionare generală a resurselor financiare publice, competența de a colecta vărsămintele pentru persoanele cu handicap revine organelor fiscale.

“ART. 29 Competența generală a organului fiscal central

(1) Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj se

realizează prin organul fiscal central, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

(2) Organul fiscal central realizează activități de administrare și pentru alte creanțe datorate bugetului general consolidat decât cele prevăzute la alin. (1), potrivit competențelor stabilite prin lege.”

Potrivit dispozițiilor din Codul de procedură fiscală antecitate, în interpretarea sistematică a prevederilor cuprinse în acest act normativ și care reprezintă, de altfel, dreptul comun în materie, este de observat că organele de inspecție fiscală au competența de a administra impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului, în conformitate cu disp.art.1 pct.1 și 2:

“ART. 1 Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;

2. administrarea creanțelor fiscale - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

a) înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;

b) declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale;

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;

d) asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu;

e) aplicarea sancțiunilor în condițiile legii;”

Pe de altă parte, Ministerului Finanțelor Publice îi revine rolul de constituire și gestionare generală a resurselor financiare publice, prin sistemul bugetar (inclusiv încasarea veniturilor bugetare prin intermediul Ministerului Finanțelor Publice cf.pct. 24 art. 2 din Legea nr. 500/2001), care asigură monitorizarea executiei bugetare (art.19 lit.i) din lege). De altfel, ANAF aflat în subordinea MFP, cuprinde toate structurile de administrare și colectare a veniturilor la bugetul de stat, din cadrul Directiilor generale regionale a finantelor publice, desfășurându-și activitatea în domeniul impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Tg.Mureș prin Decizia nr.393/R/2009 :

“În consecință, este de netăgăduit competența organelor fiscale în colectarea inclusiv a vărsămintelor de la persoanele juridice, pentru persoane cu handicap, astfel că susținerile reclamantei referitoare la faptul că monitorizarea și controlul aplicării Legii nr.448/2006 se realizează de către Inspecția Muncii (art. 78 alin. 5) nu pot fi reținute ca pertinente. Aceasta întrucât reclamanta se află în eroare cu privire la sfera noțiunii de

monitorizare și control a aplicării prevederilor acestui act normativ, activitatea specifică realizându-se tocmai în direcția realizării scopului legii, prin conduita adecvată a contribuabililor, conduită care de altfel este supusă acestei monitorizări și controlului Inspecției Muncii, atribuții circumscrise de altfel obligațiilor prevăzute la art. 75 alin.(3), adică cele vizând modalitatea de îndeplinire, opțională, a obligației legale instituite prin actul normativ.

Or, prima instanță, apreciind că potrivit art. 78 alin.(5) din Legea nr. 448/2006, competența privind executarea controlului în materie nu revine organelor fiscale, ci celor subordonate Inspecției Muncii, a pronunțat o hotărâre nelegală, fiind realizat în speță motivul de nelegalitate a hotărârii atacate prev. de art.304 pct. 9 Cod procedură civilă. În acest sens poate fi reținut și aspectul potrivit căruia **nu se poate susține cu suficient temei faptul că organele fiscale ar fi depășit propria competență sau ca Inspecția Muncii avea atribuțiile exclusive de control și monitorizare...**

De reținut că, prin OPANAF 587 din 1 februarie 2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, se precizează următoarele:

“ART. 1

(1) Se aprobă modelul și conținutul următoarelor formulare:

a) 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", cod 14.13.01.99/bs, prevăzut în anexa nr. 1;

(2) Se aprobă Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul de stat, prevăzut în anexa nr. 3.

ART. 4

Formularul prevăzut la art. 1 alin. (1) lit. a) se utilizează pentru declararea impozitelor și taxelor datorate începând cu 1 ianuarie 2016, prevăzute în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul de stat, prevăzut în anexa nr. 3.”

La poziția 24 din Nomenclator figurează ca și obligație bugetară “Vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate”, temei de drept fiind Legea 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare. Așadar, **creanța bugetară denumită “Vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate” este o creanță aparținând bugetului de stat** și în a cărei urmărire și colectare sunt îndreptățite organele fiscale din cadrul ANAF, așa cum este prevăzut și la art.29 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, antecitat.

De reținut că, pentru perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2016-30.08.2020, petenta NU a declarat în cuprinsul declarațiilor fiscale cod 100 și nu a virat la bugetul general contribuția pentru persoane cu handicap neîncadrate, rezultând cu puterea evidenței că nerespectarea prevederilor legale de declarare și virare a obligațiilor fiscale de natura vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate nu reprezintă

pentru petentă doar o problemă referitoare la competența unei instituții publice sau a alteia, ci este o chestiune de fond care constă în neîndeplinirea unor obligații legale.

În ceea ce privește invocarea nulității Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD ... pentru suma de ... lei, **în drept**, situațiile în care un act administrativ devine nul, sunt prevăzute la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(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 conținutul textului de lege citat, se reține că sunt lovite de nulitate actele administrativ fiscale care au fost emise cu încălcarea unor formalități substanțiale esențiale. Or în speță, petenta face trimitere la constatarea nulității actului administrativ atacat în ceea ce privește obligația bugetară stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2016-30.06.2017, considerând că a fost emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența.

Din considerentele prezentate în cele ce preced, se reține că organele fiscale au competența legală în administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, iar vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate este o creanță aparținând bugetului de stat. De asemenea, așa cum se menționează și în considerentele Deciziei Curții de Apel Tg.Mureș, petenta se află în eroare cu privire la sfera noțiunii de monitorizare și control a aplicării prevederilor Legii 448/2006.

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD ... a fost emisă cu respectarea prevederilor OPANAF 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", solicitarea de constatare a nulității Deciziei pentru creanța fiscală reprezentând vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate stabilită pentru perioada 01.01.2016-30.06.2017 fiind nejustificată.

b) obligații fiscale în sumă de ... lei aferente perioadei 01.09.2017 - 31.08.2020

În fapt, pentru perioada 01.09.2017 - 31.08.2020 petenta a depășit numărul mediu de salariați prevăzut de Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea persoanelor cu handicap și nerespectând prevederile legale care statuau obligația achitării, în această situație, către bugetul general consolidat, a unor obligații fiscale, în sarcina sa au fost stabilite obligații fiscale principale de natura vărsămintelor persoanelor juridice pentru persoane cu handicap în cuantum de ... lei.

Prin contestație, petenta arată că, societățile care prestează activități de pază și protecție sunt supuse unor reglementări speciale în ceea ce privește condițiile de autorizare și funcționare, precum și angajarea salariaților, fiind emisă în acest scop Legea nr. 333/2003 privind paza obiectivelor/bunurilor, valorilor și protecția persoanelor. Astfel, la aceste societăți nu pot fi încadrate în muncă decât persoane apte medical, între care nu sunt admise persoanele ce au diverse afecțiuni ce constituie un handicap și care sunt încadrabile în Legea nr. 448/2006. Pe cale de consecință, în cazul societăților autorizate și specializate în servicii de pază și protecție, așa cum este și petenta, al căror personal angajat trebuie atestat profesional, după obținerea unui certificat medical care să constate că este apt în acest scop, obligația de angajare a persoanelor cu handicap este imposibil de îndeplinit.

În drept, pentru perioada 01.09.2017 - 31.08.2020, sunt incidente prevederile art.78 alin.(3) din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, așa cum a fost modificat prin pct.1 Art.I din OUG 60/04.08.2017:

"ART. 78

(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), plătesc lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând salariul de bază

minim brut pe tară garantat în plată înmultit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap.”

(4) Fac excepție de la prevederile alin. (2) instituțiile publice de apărare națională, ordine publică și siguranță națională. “

În considerarea prevederilor legale antecitate, organele de inspecție au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare de natura vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de ... lei, pentru neîndeplinirea obligațiilor legale stabilite de lege.

Deși petenta prezintă ca și motiv pentru neconstituirea acestei obligații fiscale faptul că natura activității desfășurate, precum și condițiile speciale de autorizare pentru desfășurarea acestui tip de activitate, nu permit angajarea persoanelor cu handicap, facem precizarea că legea nu face nicio derogare în acest sens de la prevederile alin.(3) și nu stabilește ca excepții decât instituțiile publice de apărare națională, ordine publică și siguranță națională.

Chiar dacă petenta încearcă, într-un fel, asimilarea activității de pază și protecție desfășurată, din punct de vedere al legislației care reglementează acest domeniu de activitate și al condițiilor de autorizare, cu activitatea instituțiilor publice de ordine publică și siguranță națională, este mai mult decât evidentă categoria de entități precizată de legiuitor care sunt scutite de plata lunară a unei sume reprezentând salariul de bază minim brut pe tară garantat în plată înmultit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap.

Pe cale de consecință, întrucât argumentele aduse de petentă prin contestație nu sunt de natură a infirma constatările organelor de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, în aplicațiunea art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală unde se precizează:

*„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală
- Soluții asupra contestației*

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.”

2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, pe perioada 01.09.2016 - 30.06.2020, petenta a dedus TVA în cuantum de ... lei pentru:

- diverse achiziții de bunuri și servicii pe care organele de inspecție fiscale au considerat că nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile;

- achizitii de bunuri personale înregistrate în mod eronat în contul 623” Cheltuieli cu protocolul”, ele fiind considerate de organele de inspecție ca fiind cheltuieli efectuate în favoarea asociatilor/actionarilor;

- achitarea ratelor de leasing pentru achiziția unui autoturism marca ... în baza contractului de leasing financiar cu ... IFN SA, pentru care societatea a deținut o declarație data de administratorul societății potrivit căreia autoturismul mai sus menționat nu este utilizat în activități de intervenție, paza și protecție și pentru care, în timpul inspecției fiscale, nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte utilizarea exclusivă în scopul realizării de venituri.

Prin contestație, petenta susține că :

- bunurile respective au privit activitatea secundară a societății, de curățenie, pentru care s-au achiziționat o parte din bunuri, iar pentru cealaltă parte achizițiile privesc dotarea și utilizarea unui apartament dobândit printr-o operațiunea de dare în plată, destinat obținerii în viitor de venituri din închiriere;

- articolele de îmbrăcăminte și încălțăminte pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA, reprezintă echipamente de lucru și obiecte care sunt suportate de societate pentru întreg personalul salariat, deci nu reprezintă cheltuieli ale asociaților, ci cheltuieli ale personalului salariat și ale administratorului;

- pentru TVA aferentă ratelor de leasing în procent de 50% achitată societății de leasing ... IFN SA pentru un autoturism marca ... , petenta consideră că are drept de deducere, întrucât autovehiculul este folosit ca mijloc de transport pentru administrator și personal în vederea derulării activității de paza și protecție, inclusiv în zone cu acces dificil montane, ca de exemplu, clientul Comuna Voineasa, județul Vâlcea.

În drept, sunt incidente prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) și art.298 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, precum și cele ale pct.68 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare ale art.298 din Codul fiscal:

“ART.297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

ART.298 Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Norme metodologice

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

“68. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile postale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.**”

Din textele antecitate se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor, acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile.

De asemenea, deducerea integrală a TVA aferentă ratelor de leasing în cazul achiziționării de vehicule, este condiționată de îndeplinirea unor condiții referitoare la întocmirea documentelor prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foi de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.

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

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;

coroborate cu dispozițiile pct.2.5 din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, **petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta**, aspect de care petenta nu a ținut seama.

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

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

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

Simpla afirmație din contestație potrivit căreia bunurile achiziționate au privit activitatea secundară a societății, precum și dotarea și utilizarea unui apartament destinat obținerii **în viitor** de venituri din închiriere, precum și faptul că articolele de îmbrăcăminte și încălțăminte achiziționate reprezintă echipamente de lucru destinate pentru întreg personalul salariat, fără a prezenta vreun document în susținere, nu este suficientă pentru a infirma constatările organelor de inspecție fiscală și de a stabili o altă situație decât cea consemnată în Raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, așa după cum rezultă din conținutul pct.68 din Normele metodologice antecitate, **este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** în cazul deducerii integrale a TVA aferentă ratelor de leasing, petenta nerespectând această prevedere și neprezentând niciun document de tipul celor nominalizate în textul de lege, care să susțină afirmația din contestație potrivit căreia *“autovehiculul este folosit ca mijloc de transport pentru administrator și personal în vederea derulării activității de pază și protecție, inclusiv în zone cu acces dificil montane, ca de exemplu, clientul Comuna Voineasa, județul Vâlcea.”*

În ceea ce privește motivele de drept pe care se întemeiază o contestație, acestea se concretizează în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se

poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății, fapt pe care petenta nu l-a respectat pentru acest capăt de cerere.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

În conformitate cu dispozițiile art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

petenta avea obligația de a depune **dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, cu care să facă proba afirmațiilor din contestația formulată** și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

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 tradițional exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească .

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, concluzia care se impune, una naturală și de o implacabil logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei și reprezintă un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Întrucât prin contestație petenta nu aduce argumente prin care să se determine o stare de fapt diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală privind legalitatea calculului TVA contestată în sumă de ... lei și nu prezintă, în susținere, dovezi de natura probelor prevăzute de Codul de

procedură fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată, în aplicațiunea art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

*„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală
- Soluții asupra contestației*

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; “

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulate de societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD ... privind suma de ... lei reprezentând:

- TVA stabilită suplimentar : ... lei
- vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate calculate pentru perioada 01.01.2016-31.08.2017... lei

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD ... privind suma de ... lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate calculate pentru perioada 01.09.2017-31.08.2020

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet Avocat ..., Deva, jud.Hunedoara;
- AJFP Hunedoara-Inspecția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

