

DECIZIE nr. 2091/27.01.2020

privind contestația formulată de Societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/03.09.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu adresa nr. ARG_AIF 300/26.08.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR 24714/03.09.2019, asupra contestației formulate de

Societatea XSRL,
CIF:
cu sediul în Arad,

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/21.08.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/03.09.2019.

Societatea X SRL contestă în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/10.07.2019 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/10.07.2019 emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/10.07.2019 emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din 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 art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“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:

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

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

b) deciziei de remodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

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

“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-AR 281/10.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-AR/10.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de **xxxxxxx lei** și reprezintă impozitul pe profit stabilit suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Dl., în calitate de administrator și poartă amprenta stampilei X SRL, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR/10.07.2019, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 16.07.2019, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/10.07.2019 pe care o consideră nelegală solicitând anularea parțială a acesteia pentru următoarele motive:

ASPECTE PROCEDURALE

Arată că, la întocmirea actelor administrative contestate organele fiscale au încălcat formele de procedură imperativ stabilite de lege, situație de natură să atragă sancțiunea nulității absolute.

1.1. Nemotivarea deciziei de impunere.

1.1.1 Cadrul legal. Considerații jurisprudențiale incidente.

Obligativitatea motivării deciziei de impunere.

1. Invocă dispozițiile **art. 46 din Codul de procedură fiscală**, conform cărora **actul administrativ fiscal** (în cazul analizat, decizia de impunere) **trebuie să conțină în mod obligatoriu**, printre alte elemente, **motivele de fapt și motivele de drept**.

2. **Obligația motivării actului administrativ reprezintă o cerință de legalitate** a acestuia unanim acceptată atât pe plan intern, cât și la nivel comunitar, întrucât motivarea actului administrativ **constituie o garanție împotriva arbitrariului** și se impune cu deosebire în cazul actelor prin care se modifică ori se suprimă drepturi sau situații juridice individuale și subiective.

3. **Nemotivarea actului administrativ fiscal reprezintă și o încălcare a art. 41 “Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene.**

4. Cu referire la aplicarea unitară a legislației petenta citează art.5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, iar în ceea ce privește *“Exercitarea dreptului de apreciere”* petenta invocă alin. 1 și alin.2 al art 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

5. Invocă în susținerea cauzei jurisprudența comunitară prin care s-a mai reținut cu titlu de principiu ca motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor și, de asemenea, să permită curților comunitare competente să efectueze revizuirea actului (cauza C - 367/1995) și astfel cum a decis Curtea Europeană de Justiție, amploarea și detalierea motivării depind de natura actului adoptat, iar cerințele pe care trebuie să le îndeplinească motivarea depind de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficientă, sau greșită, este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor, mai mult decât atât, insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare (cauza C-41/1969) și o detaliere a motivelor este necesară și atunci

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

când instituția emitentă dispune de o largă putere de apreciere, căci motivarea conferă actului transparența, particularii putând verifica dacă actul este corect fundamentat și, în același timp, permite exercitarea de către curte a controlului jurisdicțional (cauza C -509/1993).

6. În egală măsură, aspectele contestate constituie, în opinia petentei, o încălcare efectivă a **dreptului la apărare**, respectiv a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, încălcare care a fost constant sancționată de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului.

7. Hotărârea CEDO data în cauza Anghel împotriva României instituie un principiu general - **garantarea dreptului la apărarea unui proces echitabil** - care trebuie respectat nu doar de către instanțele de judecată, ci și de către orice structură administrativă care interpretează și aplică legea, sarcina probei revenind organelor fiscale, aceasta obligație neputând fi răsturnată sau transferată contribuabilului într-o situație incertă, **probele trebuind să fie suficiente și relevante în scopul formulării unei apărări corespunzătoare**; de altfel, Curtea a stabilit, într-o altă cauză faptul că noțiunea de "proces echitabil" înseamnă și o respectare a principiului "egalității armelor", ceea ce pentru societate ar însemna ca o situație care a fost justificată prin documente (facturile fiscale. documente de intrare a mărfurilor în gestiune. Înregistrările în contabilitate. depunerea de declarații fiscale etc.) să fie cel puțin la același nivel justificată și de către autoritatea fiscală de control, în sensul în care aceste achiziții nu ar fi avut substanța economică sau ar fi fost fictive. (sbL ns.)

8. Invocă **cauza Huseyin Turan c. Turcias**, Curtea Europeană a Drepturilor Omului în care au fost menționate următoarele: caracterul general al dispoziției încălcate, obiectivul în egală măsură represiv și preventiv al sancțiunii sunt suficiente pentru a asigura natura penală a cererii și aplicarea dispozițiilor art. 6 din Convenție, inclusiv prezumția de nevinovăție. Or, obligația de a dovedi cele susținute incumbea organului fiscal, în speță operand prezumția de nevinovăție, conform art. 6 par. 2 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

9. În opinia petentei, **motivarea în fapt și în drept a constatărilor din Decizia de impunere lipsește, iar stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA ignora situația fiscală reală**, așa cum aceasta rezulta din documentele și explicațiile oferite organelor de inspecție fiscală, după cum arată în cuprinsul contestantei formulate.

1.1.2. Nemotivarea deciziei de impunere reprezintă un VICIU de legalitate sancționat cu nulitatea absolută, necondiționată de existența unei vătămări.

1. Prezintă în mod succint **motivul de fapt** pentru constatări referitoare la IMPOZITUL PE PROFIT contestat

2. **Motivul de drept** poate fi considerat ca lipsește în totalitate, în condițiile în care, formularea ce reprezintă o enumerare a unor acte normative, nu poate fi considerată, în opinia petentei, conformă nici chiar cu o minimă îndeplinire a obligației de motivare prevăzută de art. 46 alin. (2) lit. f) din Codul de procedură fiscală.

Astfel, susține că, cu **ocazia motivării în drept a deciziei de impunere contestate, organul fiscal trebuia sa expună raționamentul legal, adică sa prezinte societății sale de o maniera logica și inteligibila algoritmul prin care, ca urmare a interpretării și aplicării cadrului legal la constatările faptice, a ajuns la concluzia ca societatea sa ar datora anumite creanțe fiscale suplimentare.** Prin urmare, indicarea și transcrierea unor dispoziții legale, realizata într-o maniera pur formala, nu poate reprezenta o motivare suficienta a deciziei de impunere, această conduită reprezentând o gravă încălcare a drepturilor recunoscute de lege, putând fiind sancționată cu nulitatea actului administrativ fiscal, în acest sens pronunțându-se și instanțele de judecata. (Decizia nr.71/18 ianuarie 2011 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara).

Arata că, modul în care a fost a fost motivată Decizia de impunere de către organele fiscale de control reprezintă o încălcare a (i) dispozițiilor legale incidente din cuprinsul Codului de procedura fiscala, (ii) a art. 41 "Dreptul la buna administrare" din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, (iii) a dreptului la apărare, respectiv a art. 6 din Convenția Europeana a Drepturilor Omului cât și (iv) jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabila întocmai ca o prevedere de drept național.

În concluzie, fata de argumentele prezentate și având în vedere ca Decizia de impunere contestata nu cuprinde argumentarea în drept și motivul de fapt pentru care s-au stabilit sume suplimentare, și fiind cunoscut faptul ca sancțiunea pentru nemotivarea actului administrativ nu poate fi decât anularea acestuia, consideră că organul de soluționare al contestației este obligat sa dispună anularea actelor administrative contestate.

În ceea ce privește **dreptul la apărare reglementat de către art. 9 alin. (1) C. pro fisc.**, petenta înțelege sa se prevaleze de incidența hotărârii preliminare pronunțate în afacerea Solvay c. Comisia⁶. Prin această hotărâre preliminară, instanta de la Luxemburg a arătat ca o componentă esențială a dreptului la apărare se traduce prin dreptul de acces al particularului în dauna căruia urmează sa se emită o decizie cauzatoare de prejudicii la întreg dosarul administrativ, dosar administrativ care conține informații care au fost avute in vedere de către organul administrativ în vederea fundamentării deciziei sale. Importanța accesului la aceste informații este relevata de oferirea posibilității particularului de a evalua pertinenta și veridicitatea informațiilor în cauza, în vederea pregătirii unei apărări de calitate.

Astfel, susține că și în prezenta inspecție fiscală, chiar echipa de inspecție fiscală a afirmat ca a primit informații de la terți despre partenerii comerciali ai societății controlate. Totodată, arata ca deciziei de impunere în cauza îi lipsește unul din elemente obligatorii impuse de către art. 46 alin. (2) lit. j) Codul de procedura fiscala, respectiv mențiuni **cu privire la audierea contribuabilului**, sens în care invoca practica instantei supreme care prin Decizia civila nr.

4489/21.10.2010 a menținut o sentință a Curții de Apel Timișoara, unde s-a aplicat sancțiunea nulității deciziei de impunere pentru lipsa din cuprinsul acesteia a mențiunilor impuse de către art. 43 alin. (2) lit. j) din fostul Cod de procedura fiscală. Rezulta așadar, în opinia petentei că, se impune anularea deciziei de impunere cel puțin din perspectiva nerespectării dreptului la apărare, reglementat de către art. 9 alin. (1) din fostul C.pr.fisc.

ASPECTE DE FOND

Nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de xxxxxx lei.

Petenta prezintă motivele pentru care, în opinia sa, este eronat modul de determinare a rezultatului financiar și a impozitului pe profit stabilit suplimentar, astfel:

Decizia de impunere, nu respecta din punct de vedere al conținutului prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.....**021/2013** privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" **în sensul că:**

a) Instrucțiunile de completare cuprinse în Anexa nr.2 la ordin, la punctul 2.1.2. **"Motivul de drept"** prevăd ca :

"se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta."

Prin urmare, decizia de impunere contestată nu respectă deloc instrucțiunile de completare, ba mai mult ridică multe semne de întrebare dat fiind că la fiecare apreciere emisă asupra deductibilității cheltuielii aceștia s-au rezumat „ nu a făcut dovada privind utilizarea imobilului în interesul societății”

b) Pe fondul obligațiilor fiscale contestate:

1. *În ceea ce privește cheltuielile cu deplasările în sumă totală de xxxxxx lei, din care xxxxxx lei în cursul anului 2017 și xxxxxx lei în cursul anului 2018, înregistrate în contabilitate pe baza facturilor fiscale emise de societatea T SRL, reprezentând bilete de avion și cazare, petenta susține că acestea au fost efectuate în scopul achiziționării imobilului din Spania și contractării de lucrări și servicii în vederea reabilitării acestuia.*

Pornind de la prevederile art. 25 alin.1 din Legea nr.227/2015, petenta susține că organul fiscal în mod greșit a înlăturat dreptul de deducere cu privire la cheltuielile de transport și cazare efectuate de către numitul X (împuternicire

notarială nr.....18.05.2017) și ceilalți delegați (traducător - persoana fiind înscrisă ca traducător în contractul de vânzare-cumpărare), fiind greșit aplicate prevederile art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2005.

Astfel, arată că, în baza înscrisurilor anexate la contestație comunicate și în timpul inspecției fiscale a achiziționat imobilul situat în loc., pentru care a mandatat pe numitul (a se vedea în acest sens împuternicirea notarială Nr.1573/18.05.2017), imobilul astfel achiziționat fiind proprietatea societății X SRL, fiind înregistrat în Registrul mijloacelor fixe la numărul de inventar 88/mai 2017.

Prin urmare, arată că pentru executarea acestui mandat de reprezentare, a achiziționat servicii de cazare și transport de la societatea, astfel de cheltuieli fiind efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății, mandatul nefiind ținut să le suporte, potrivit regulilor civile (a se vedea în acest sens art.205 alin.1 Cod civil) ce guvernează mandatul cu reprezentare.

În concluzie, deoarece aceste cheltuieli s-au impus pentru achiziționarea imobilului, pentru contractarea serviciilor de proiectare, pentru contractarea serviciilor de construcții efectuate de către petentă în vederea îmbunătățirii caracteristicilor fizice ale imobilului, în opinia petentei, nu exista nicio justificare legală pentru a înlătura dreptul de deducere al contribuabilului, exercitat în condiții de legalitate.

2. În ceea ce privește înregistrarea eronată în anii 2017 și 2018 a sumei de xxxxxx lei reprezentând cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor aferentă imobilului situat în loc.e, nr.20, com. Sta. Margerita pe motiv ca acest imobil nu este utilizat în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, petenta susține că acest imobil, de la de la achiziție până în prezent, este proprietatea sa, scopul achiziției fiind acela al desfășurării de servicii de cazare.

În acest sens, arată că, în timpul inspecției fiscale a prezentat inspectorilor fiscali documente (planșe foto) și facturi de servicii achiziționate pentru executarea lucrărilor de extindere și renovare a imobilului, pentru a-l aduce la parametri optimi utilizării lui în scopul în care a fost achiziționat, astfel ca, în opinia sa, nu exista niciun temei legal pentru a aprecia nedeductibile fiscal cheltuielile cu imobilizările aferente acestui imobil.

Citând prevederile alin.1 și alin.3 lit. i) din Legea nr.227/2015, precum și ale art. 28 alin. 1 și 2 din același act normativ, petenta concluzionează că, deși nu a contestat aceste caracteristici ale imobilului achiziționat, a înlăturat dreptul de deducere al amortismentelor aferente acestui mijloc fix, cu unica explicație ca nu s-a dovedit achiziționarea imobilului în scopul desfășurării activității economice a societății, stare de fapt pe care petenta apreciază ca a justificat-o.

3. În ceea ce privește înregistrarea eronată, în anul 2017, a cheltuielilor în suma de 46.687 lei, în contul de "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate", în baza documentului emis de Primăria loc. Santa Margalida, reprezentând contravaloare taxa de obținere autorizație construcții și taxa aferentă impozitului pe construcții, instalații și lucrări, fără a face dovada utilizării

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

imobilului în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, în baza prev. art. 25 alin.1 Cod fiscal coroborat cu art. 13 alin.2 din Normele metodologice și a motivelor expuse pe larg la punctele anterioare petenta consideră că este nejustificată înlăturarea de la deducere a contravalorii taxelor și impozitelor aferente imobilului proprietatea contribuabilului, achitate în țara de reședință a acestui bun, potrivit legii.

4. *În ceea ce privește înregistrarea eronată în anul 2017 a cheltuielilor în suma xxxxxxxx lei în contul de "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile", reprezentând contravaloare servicii arhitectură imobil, taxe notariale aferente imobilului achiziționat, fără a face dovada utilizării imobilului în scopul desfășurării activității, petenta susține deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli, fiind îndeplinite prevederile art. 25 alin.1 și art. 28 alin.1 și 3 lit. d din Legea nr. 227/2015, dat fiind același raționament expus la punctele anterioare.*

5. *În ceea ce privește înregistrarea în mod eronat în anul 2018 ca venituri neimpozabile suma de xxxxx lei aferenta facturii fiscale nr./15.04.2016, , fiind astfel diminuat impozitul pe profit cu suma de xxxxxxxx lei aferenta anului 2018, în condițiile în care aceeași suma de bani a fost impusă contribuabilului și prin Decizia de impunere nr. F-HD.../23.02.2015 și achitată de către contribuabil, nefiind relevantă cât timp aceasta a fost contestată la instanța de contencios administrativ și fiscal, petenta arată că:*

Prin Decizia de Impunere nr. F- HD...../23.02.2015 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, constând în impozit pe profit și accesorii, față de neînregistrarea în evidența contabilă a veniturilor realizate de X SRL, în baza contractului de execuție nr.../15.03.2013 încheiat cu SC T Export SRL, aferent acestor servicii prestate, X SRL nefiind emisă factura fiscală până la data inspecției fiscale și a emiterii deciziei de impunere nr. F- HD ../23.02.2015. În baza actului administrativ fiscal (decizia de impunere) se arată că s-au achitat obligațiile fiscale suplimentare stabilite, în acest sens fiind depusă la dosarul contestației dovada plății.

Ulterior, în data de 15.04.2016 petenta a emis factura fiscală nr..... pentru suma de xxxxxxlei aferentă acestor servicii, a cărei contravaloare recunoaște că, în mod eronat a înregistrat-o ca venituri și implicit declarată în vedere impozitării.

Astfel, în opinia petentei, în prezent este lipsit de justificare legală impunerea unui impozit pe profit aferent aceleiași sume, considerându-se incorectă aprecierea organului fiscal cu referire la modul în care s-a realizat corecția de către contribuabil raportat la eroarea survenită în cuprinsul declarațiilor sale fiscale aferente trim. II 2016.

Având în vedere obiectul inspecției fiscale corespunzător art. 113 alin.2 lit.i Legea 227/2015, în opinia petentei, se impunea ca organul fiscal, raportat la această stare de fapt, să stabilească corect baza de impunere aferentă anului 2016 și 2018, să stabilească sumele datorate în plus sau în minus, după caz, reținând în mod prioritar că aferent sumei de xxxxxxxx lei, contribuabilul a achitat impozitul și accesoriiile urmare a Deciziei de Impunere nr. F-HD...../23.02.2015 (prima dată) și aferent aceleiași sume și în trimestrul I 2016, urmare a emiterii

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

facturii fiscale nr.....7, suma nefiind însa datorata de aceasta data, fiind achitata în plus.

6. În ceea ce privește înregistrarea cheltuielilor în sumă dexxxxxxx lei, aferentă facturii nr...../13.01.2018, reprezentând pachet turistic pentru angajatul ND și familia, petenta susține că acestea au fost efectuate cu respectarea prevederilor art.25, alin.3, lit. D3, respectiv în limita cotei de pana la 5% aplicata asupra valorii salariilor cu personalul, astfel că, organul de inspecție fiscala, în mod eronat, a acordat drept de deducere numai pentru 50% din valoare (doar pentru o camera), neținând cont de numărul membrilor familiei salariatului (si copiii).

În contestația formulată petenta a solicitat susținerea orală a contestației fiscale; La ședința de susținere orală a contestației, programată la data de 04.12.2019, din partea societății X SRL nu s-a prezentat nimeni, deși adresa de comunicare a datei și locului de susținere orală a contestației a fost trimisă, în condițiile legii societății X SRL fiind primită de aceștia la data de 27.11.2019 potrivit confirmării de primire existentă în original la dosarul cauzei; Minuta ședinței în care s-a consemnat această stare de fapt, aflându-se în original la dosarul cauzei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/10.07.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR/10.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, au consemnat următoarele:

Ținând cont de motivele și operațiunile înregistrate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la operațiunile contestate.

Perioada verificată în ceea ce privește impozitul pe profit: 01.01.2015 - 31.12.2018.

La nivelul anului 2017

1. Petenta a înregistrat eronat în cursul anului 2017 pe seama contului "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma totală de xxxxx lei în baza unor facturi emise de societatea T SRL reprezentând contravaloare bilete avion pentru diverse destinații fără a fi menționată persoana delegată, ori fără a deține documente justificative aferente înregistrării acestor cheltuieli.

În cazul facturilor pe care au fost menționate persoanele delegate, urmare a verificării bazei de date REVISAL_ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoanele nu aveau calitatea de angajați la data emiterii acestora.

Având în vedere că petenta nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării acestor cheltuieli în scopul desfășurării activității economice a societății, organele de inspecție fiscală au reținut

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

încălcarea prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Petenta a înregistrat eronat în cursul anului 2017 pe seama contului "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de 57.318 lei aferentă imobilizării - imobilul situat în localitatea Ca'n Picafort,,, imobil care nu este utilizat în scopul desfășurării activității economice a societății, încălcându-se prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Petenta a înregistrat eronat în cursul trimestrului IV 2017 pe seama contului "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" suma de xxxxxx lei în baza documentului emis de Primăria Santa Margalida Spania reprezentând contravaloare taxe aferente imobilului situat în localitatea Ca'n Picafort, xxxxxxxx imobil care nu este utilizat în scopul desfășurării activității economice a societății, încălcându-se prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Petenta a înregistrat eronat în cursul trimestrului IV 2017 pe seama contului "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile " suma de 427.647 lei reprezentând contravaloare servicii arhitectura imobil, taxe notariale aferente imobilului situat în localitatea Ca'n Picafort, xxxxxxxxx cu mențiunea că această sumă a fost în luna decembrie 2017 stornată din contul "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile* " și înregistrată în contul „ *Imobilizări corporale în curs* ”

La nivelul anului 2018

1. Urmare analizării declarației privind impozitul pe profit aferentă anului 2018 și a evidenței contabile a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta a înregistrat ca și venituri neimpozabile suma de xxxxxx lei aferenta facturii nr...../15.04.2016 emisă către societatea T SRL, reprezentând contravaloare prestări de servicii de lucrări construcții conform contract.

Consecință fiscală a acestei operațiuni a fost diminuarea impozitului pe profit cu suma de xxxxxxxx lei aferent anului 2018, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate prevederile art.17 și art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată.

Conform Deciziei de impunere nr.F-HD.../23.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD/23.02.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, această sumă a fost cuprinsă în cadrul veniturilor suplimentare stabilite la calculul impozitului pe profit aferent perioadei verificate. Decizia de impunere nr.F-HD3/23.02.2015 a fost atacată în contencios administrativ la Tribunalul Arad. La momentul soluționării definitive a contestației privind Decizia de impunere nr.F-HD.../23.02.2015, în funcție de rezultat, petenta are posibilitatea corectării rezultatului fiscal aferent anului 2016, prin depunerea Declarației cod 101 rectificativă, astfel cum se

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

prevede la art.19 alin.(3) lit.a), acestea fiind venituri aferente anilor 2013 și 2014 stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD .../23.02.2015 și înregistrate ca venituri la momentul facturării de către petentă în anul 2016.

2. Petenta a înregistrat eronat în cursul anului 2018 pe seama contului "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma totală de xxxx lei în baza facturilor emise de societățile V SRL și T SRL, reprezentând contravaloare bilete avion pentru diverse destinații fără a fi menționată persoana delegată, sau în cazul în care au fost menționate persoane delegate, acestea, la data emiterii facturilor, conform bazei de date REVISAL_ANAF nu aveau calitatea de angajați în cadrul societății, și fără a prezenta documente din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării acestor cheltuieli în scopul desfășurării activității economice a societății, încălcându-se prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Petenta a înregistrat eronat în cursul anului 2018 pe seama contului "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de xxxxxx lei aferentă imobilizării - imobilul situat în localitatea Ca'n Picafort, s..... imobil care nu este utilizat în scopul desfășurării activității economice a societății, încălcându-se prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Petenta a înregistrat eronat în cursul anului 2018 pe seama contului "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" suma totală de 1xxxxx lei în baza facturii nr...../13.01.2018 emisă de T SRL reprezentând pachet turistic pentru salariatul ND, în condițiile în care din analiza copiei facturii nr./13.01.2018 în valoare de xxxx lei emisă de T SRL prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta cheltuială s-a efectuat pentru angajatul societății (soț și soție - 2 camere duble). Drept urmare, organele de inspecție au considerat cheltuială deductibilă de natura cheltuielilor sociale aferentă trimestrului I al anului 2018, doar la nivelul unei camere (50% din valoarea totală), respectiv xxxxxx lei.

III. 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:

ASUPRA ASPECTELOR DE PROCEDURA:

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia „**la întocmirea actelor administrative contestate organele fiscale au încălcat formele de procedură imperativ stabilite de lege, situație de natură să atragă sancțiunea nulității absolute.**”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că X SRL se limitează la enumerarea și

citarea unor articole de lege, fără a descrie situațiile concrete și cărora li se aplică articolele de lege invocate.

Astfel, contestatara invocă articolele de lege privind principiul legalității, exercitarea dreptului de apreciere și rolul activ prin care legiuitorul a statuat punerea în practică a unor principii juridice prin crearea unui cadru legislativ general și precizarea unor detalii tehnice.

Pentru a putea fi analizate de organul de soluționare, contestatara ar fi trebuit să arate legătura dintre articolele de lege invocate și speța de față, prin argumentarea legăturii de cauzalitate, ceea ce X SRL nu a realizat.

Mai mult, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„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”

Prin urmare, societatea **X SRL** avea obligația să dovedească cele afirmate prin prezenta contestație.

Cu privire la susținerea petentei potrivit căreia **Decizia de impunere nu este motivată în fapt și în drept**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prezentarea detaliată a situației de fapt se regăsește în raportul de inspecție fiscală, act ce stă la baza emiterii deciziei de impunere, așa cum se prevede în **”Capitolul III - Constatari fiscale”** din OMFP nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice.

Potrivit instrucțiunilor de aplicare a O.P.A.N.A.F. nr.3709/2015, Formularul **”Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”** reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Modelul și conținutul formularului **”Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”** este prevăzut în anexa nr. 1 a ordinului mai sus indicat și cuprinde următoarele:

2.1.2. **”Motivul de fapt”** - se înscrie modul în care contribuabilul /plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea

stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. **"Temeiul de drept"** - se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr. F-AR/10.07.2019, rezultă că aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F 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 speță cuprinde motivele de fapt ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare, organul de inspecție în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/10.07.2019, a cuprins toate constatările în legătura cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.

Totodată, se reține faptul că textul de lege **se referă doar la existența motivelor de fapt și de drept în cuprinsul deciziei de modificare a bazei de impozitare nu și la motivarea corespunzătoare a acesteia, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei.** Faptul că petenta nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală și consideră că motivele de fapt și temeiurile de drept din cuprinsul deciziei de modificare a bazei de impunere sunt insuficiente nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

Asa cum se prevede și în O.P.A.N.A.F. 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"* la *"Motivul de fapt"* din cadrul Deciziei de impunere se vor înscrie constatările care au condus la concluzia că baza de impunere se modifică.

Mai mult, argumentele prezentate de petenta nu sunt de natură să conducă la nulitatea actelor administrative fiscale, cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale fiind limitativ prevăzute la art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv *"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. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;(...)"*

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în

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

mod explicit și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se constata ca aspectele semnalate de contribuabil în contestație, referitoare la faptul ca actele administrativ fiscale emise nu sunt motivate, sunt neîntemeiate.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, referitoare la dreptul la buna administrare, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât petenta a fost supusă de către organele de inspecție fiscală unui tratament imparțial, iar actele administrativ fiscale emise cuprind toate elementele prevazute de codul de procedura fiscală.

În ceea ce privește afirmația referitoare la *nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.6, art.9 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care instituie obligația organelor fiscale de a respecta dreptul contribuabilului de a fi ascultat pe parcursul inspecției fiscale asupra constatărilor, respectiv a dreptului la apărare al societății, se rețin următoarele*: aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

Conform prevederilor art.6 din Legea 207/2015 privind Codului de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii

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

scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

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

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”,

Față de cele de mai sus se reține că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu ar fi avut în vedere prevederile art.6 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, iar în ce privește prevederile art.6 alin.(2) și (3) nu au fost prezentate argumente sau documente din care să rezulte nerespectarea de organele de inspecție fiscală a „limitelor rezonabilității și echității” în exercitarea dreptului de apreciere, respectiv pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația.

Potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Înainte luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

Totodată potrivit prevederilor art.130 alin.1, alin.2 și alin.5 din același act normativ:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2)Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

În plus, în conformitate cu art.46 alin.2 din Codul de procedura fiscala:

“(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Așa cum reiese din actele aflate la dosarul cauzei, petentei i-a fost transmisă înștiințarea pentru discuția finală, organele de inspecție fiscală dându-i posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile alin.1 din articolul de lege mai sus citat, petentei fiindu-i transmis și proiectul de raport de inspecție fiscală. Totodată petentei i s-a comunicat faptul că are posibilitatea să formuleze un punct de vedere față de constatările inspecției fiscale în termen de 5 zile lucrătoare sau să notifice că renunță la acest drept și de a depune documente în susținerea cauzei prin prezenta contestație.

Prin adresa înregistrată la AJFP Arad – Inspectie fiscala nr...../10.07.2019, administratorul petentei a formulat un punct de vedere față de constatările cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că petenta a fost informată asupra constatărilor cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală, având posibilitatea să se apere, așa cum rezultă chiar din **punctul de vedere al societății petente exprimat pe baza proiectului de raport, pe larg prezentat** la capitolul VI *”Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul”* din raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/10.07.2019, **prin care petenta a combătut constatările organelor de inspecție fiscală**, de unde reiese că petenta a putut să-și exercite dreptul la o apărare efectivă chiar în etapa procedurii *”discuția finală cu contribuabilul”*.

Având în vedere cele de mai sus, se retine ca s-au respectat prevederile legale stipulate la art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală privind acordarea contribuabilului a dreptului de a-și exprima punctul de vedere.

Totodată, se reține că dreptul la apărare al petentei care se încadrează în drepturile fundamentale care fac parte integrantă din principiile generale de drept a căror respectare este asigurată de către Curtea Europeană de Justiție, nu a fost îngrădit deoarece acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căi administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat și având posibilitatea de a prezenta documente în sprijinul contestației.

În ceea ce privește *motivarea deficitară a deciziei de impunere*, se reține faptul că legea se referă doar la existența motivelor de fapt în cuprinsul deciziei de impunere nu și la modul în care sunt motivate acestea, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei. Faptul că petenta nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală și consideră că motivele de fapt și de drept nu au fost prezentate

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

în mod corect și real în cuprinsul deciziei de impunere nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organul fiscal nu a respectat dreptul la apărare al contribuabilului, prin nepermiterea accesului la dosarul administrativ care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR/10.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În drept, având în vedere dispozițiile art. 10 și art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 10

Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

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.”

raportat la normele incidente care reglementează obligațiile/drepturile organelor de inspecție fiscală, respectiv care guvernează inspecția fiscală, respectiv:

„ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal (1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

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

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 118

Reguli privind inspecția fiscală

(...)

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

În susținerea solicitării sale petenta face trimitere la hotărârea CJUE în cauza Solvay c. Comisia, afacerea C-109/10.

Învederăm că, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, nu rezultă care ar putea fi documentele susceptibile de a nu fi fost prezentate petentei și care ar fi putut influența cuantumul sumei stabilite suplimentar în sarcina sa – aceste susțineri ale petentei vizând capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de xxx lei (analizat în cuprinsul prezentei la secțiunea „Asupra fondului cauzei”).

Motivația petentei privind faptul că nu ar fi avut acces la dosarul administrativ nu este de natură a demonstra o altă stare de fapt fiscală, în condițiile în care așa cum rezultă și din cuprinsul prezentei, stabilirea acestor obligații fiscale a fost consecința faptului că petenta nu prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să rezulte fără putință de tăgadă că, în legătură cu efectuarea unor cheltuieli de natura cheltuielilor de deplasare, a taxelor și impozitelor aferente imobilului aflat în proprietatea petentei, cheltuielilor cu amortizarea imobilului, servicii arhitectură imobil, taxe notariale, acestea au fost efectuate în legătură cu un imobil proprietatea sa și care a fost utilizat în scopul desfășurării activității economice a societății, conform scopului declarat, încălcându-se prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, petenta trebuia să justifice utilizarea imobilului achiziționat și în legătură cu care s-au efectuat mai multe cheltuieli, în scopul desfășurării activității economice a societății, conform scopului declarat, prin prezentarea la dosarul cauzei a unor documente care să confirme utilizarea imobilului în scopul desfășurării activității economice a societății, respectiv utilizarea acestuia pentru prestarea unor servicii de cazare, situație în care ar fi respectat dispozițiile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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”.

Pentru argumentele mai sus prezentate și raportat la cele descrise la secțiunea „Asupra fondului cauzei”, DGRFP Timișoara constată că nu se confirmă pretinsa încălcare a dreptului la apărare, respectiv a accesului la dosarul administrativ, neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

ASUPRA FONDULUI CAUZEI:

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de XXXXX lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara, este investită să se pronunțe asupra caracterului deductibil la determinarea masei profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea, taxele și impozitul pe construcții aferente unui imobil aflat în proprietatea petentei, precum și a cheltuielilor de deplasare și cazare, în condițiile în care petenta prin argumentele și documentele prezentate nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, petenta a înregistrat, în anul 2017 și 2018, cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului după cum urmează :

- cheltuieli în sumă totală de xxxxxlei (xxxxx lei în anul 2017 + xxxxxx lei în anul 2018) înregistrate în contul "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" în baza unor facturi emise de societatea T SRL reprezentând contravaloare bilete avion și cazare pentru diverse destinații fără a fi menționată persoana delegată, ori fără a deține documente justificative aferente înregistrării acestor cheltuieli. În cazul facturilor pe care au fost menționate persoanele delegate, urmare a verificării bazei de date REVISAL_ANAF, s-a constatat faptul că persoanele nu aveau calitatea de angajați la data emiterii acestora.

- cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de xxxxxxxxlei (xxxxx lei în anul 2017 și xxxxxxxx lei în anul 2018) aferentă imobilului aflat în proprietatea petentei începând cu anul 2017 situat în Spania, imobil înregistrat în registrul mijloacelor fixe.

- cheltuieli în suma de xxxxxxxlei reprezentând contravaloarea taxei de obținere a autorizației de construcții și taxă aferentă impozitului pe construcții, instalații și lucrări în baza documentului emis de Primăria Santa Margalida Spania aferente imobilului situat în localitatea Spania.

- cheltuieli în sumă de xxxxxxx lei reprezentând contravaloare servicii arhitectura imobil, taxe notariale aferente imobilului situat în localitatea Ca'n Picafort din Spania, cu precizarea că, în luna decembrie 2017, petenta a stornat această sumă din contul de "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile" și a înregistrat-o în contul „ Imobilizări corporale în curs”, motiv pentru care

această sumă nu a influențat profitul impozabil al anului 2017 nefiind înregistrată pe cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil.

Societatea X SRL nu prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să rezulte că, în legătură cu efectuarea cheltuielilor de deplasare, taxei de obținere a autorizației de construcții și taxei aferentă impozitului pe construcții, instalații și lucrări, cheltuieli privind amortizarea, acestea au fost efectuate în legătură cu un imobil care a fost utilizat în scopul desfășurării activității economice a societății, potrivit scopului declarat, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de xxxxxxxx lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2017 și 2018.

Totodată, petenta a înregistrat în cursul anului 2018 pe seama contului "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" suma totală de 15.307,9 lei în baza facturii nr...../13.01.2018 emisă de T SRL reprezentând pachet turistic pentru salariatul ND. În condițiile în care din analiza copiei facturii nr. /13.01.2018 în valoare de lei emisă de T SRL prezentată, s-a constatat că aceasta cheltuială s-a efectuat pentru angajatul societății (soț și soție - 2 camere duble), organele de inspecție au considerat cheltuială deductibilă de natura cheltuielilor sociale aferentă trimestrului I al anului 2018, doar la nivelul unei camere (50% din valoarea totală), respectiv xxxxxxxx lei, considerând diferența în **suma de xxxxxxxx lei** o cheltuială nedeductibilă la determinarea masei profitului impozabil aferent anului 2018.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 și art.25 alin.1 alin.3 lit.B3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“ART. 19 - Reguli generale

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

ART. 25 - Cheltuieli

*“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile **cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:

(...)

3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete culturale și tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;(...)"

Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016 prevad că:

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Aceste dispoziții legale stabilesc **condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.**

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil,

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

respectiv sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

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

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

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

Conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu achiziția de bunuri materiale și a serviciilor este condiționată de necesitatea acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Or, în sarcina contribuabilului subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblul său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect. Astfel, toate mențiunile cuprinse în orice document financiar-contabil trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, în măsura în care sunt completate în mod corespunzător, necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că X SRL a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil, cheltuieli cu amortizarea unui imobilului achiziționat de petentă în cursul anului 2017, situat în localitatea Ca'n Picafort din Spania, precum și alte cheltuieli de deplasare, diverse taxe de obținere autorizație de construcție și taxa aferentă impozitului pe construcții, instalații și lucrări.

Conform susținerilor petentei aceste cheltuieli au fost efectuate pentru achiziționarea imobilului din Spania, pentru contractarea serviciilor de proiectare, pentru contractarea serviciilor de construcții efectuate în vederea îmbunătățirii caracteristicilor fizice ale imobilului, extindere și renovare, imobil care a fost achiziționat conform celor declarate în scopul desfășurării de servicii de cazare. În acest sens, în vederea justificării acestor cheltuieli în scopul desfășurării activităților economice ale petentei, aceasta a prezentat la dosarul contestației:

- fotocopia împuternicirii notariale nr...../18.05.2017 pentru Dl. căruia i s-a dat mandat de reprezentare a

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

- fotocopia contractului de vânzare-cumpărare în formă tradusă și legalizată din limba spaniolă a imobilului situat în localitatea Ca'n Picafort din Spania.

- fotocopia notificării de acordare a autorizației de construcție în formă tradusă și legalizată din limba spaniolă

- fotocopia contractului de executare a lucrărilor în formă tradusă și legalizată din limba spaniolă

- planșe foto în legătură cu executarea lucrărilor de extindere și renovare a imobilului.

Față de documentele prezentate, se constată că, societatea X SRL nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să rezulte că, imobilul situat în Spania și achiziționat în anul 2017 a fost utilizat în scopul desfășurării activității economice a petentei, potrivit scopului declarat, respectiv în scopul desfășurării de servicii de cazare.

Dispozițiile legale incidente stabilesc **condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.**

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă **eficiența activității economice desfășurate de petentă în raport cu efortul material implicat** de achiziționarea, extinderea și renovarea imobilului situat în localitatea Ca'n Picafort, sdin Spania **și efectul obținut**, în situația în care, pe de-o parte **nu s-a făcut dovada faptului că, de la achiziția acestui imobil (anul 2017) în Spania și până la data finalizării inspecției fiscale (an 2019), petenta a înregistrat venituri din activități de cazare aferente acestui imobil și nici nu a prezentat vreun document din care să rezulte intenția acestuia de a realiza astfel de activități.**

Pe de altă parte scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit, or potrivit raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește evoluția cifrei de afaceri și a rezultatului exercițiului financiar al petentei s-a înregistrat o scădere semnificativa a cifrei de afaceri și implicit a profitului net aferent anului 2017, an în care petenta a achiziționat acest imobil față de anul 2016, astfel:

An	Cifra de afaceri	Profit net	Pierdere neta
2014	5.303.902	213.384	-

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

2015	662.779	50.623	-
2016	12.401.407	4.588.305	-
2017	6.735.409	38.404	-

Prin urmare, în ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea, precum și alte cheltuieli de deplasare, taxă de obținere autorizație de construcție și taxa aferentă impozitului pe construcții, instalații și lucrări aferente imobilului situat în localitatea Ca'n Picafort din Spania achiziționat cu scopul de a fi închiriat, apreciate ca fiind nedeductibile de către organele fiscale, se constată că, susținerile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare în soluționarea cauzei deoarece aceasta nu a făcut dovada că ar fi desfășurat activități economice în acest imobil și că acest mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților astfel cum impun dispozițiile art. 25 alin. (1) și art. 28 alin.2 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta se limitează la a invoca definiția mijlocului fix prevăzută la art. 28 alin.2 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal ignorând faptul că potrivit acestui articol de lege, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe **se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat** în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Condițiile prevăzute de lege fiind impuse a se îndeplini cumulativ, presupune că neîndeplinirea uneia din aceste condiții conduce automat la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe. Or, în speță petenta nu a putut proba cu documente de natura mijloacelor de probă că în fapt, imobilul situat în Spania deținut în patrimoniu, a fost utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Invocarea de către contestatoare a faptului că din actele fiscale ale societății rezultă că imobilul este proprietatea societății MANI SPRINT, fiind înregistrat în Registrul mijloacelor fixe la numărul de inventar 88/mai 2017, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care petenta nu a prezentat nici la data controlului și nici ulterior la contestația formulată documente justificative de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că imobilul situat în Spania și achiziționat în anul 2017 a fost utilizat în scopul activității sale economice, respectiv că acest imobil ar fi fost închiriat de către petentă altor persoane juridice sau fizice în vederea obținerii de venituri, petenta având posibilitatea legală, în considerarea art. 276 alin.4 din Codul de Procedura Fiscală, în etapa de soluționare a contestației, a prezentării unor mijloace de probă care să confirme starea de fapt descrisă în contestație, în

condițiile în care conform art.73 „Sarcina probei” din Codul de Procedura Fiscala:

„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

În același sens sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1352/2015** care reține că: „(...)sustinerile recurente sunt nefondate întrucât aceasta nu a făcut dovada că ar fi desfășurat activități economice în acest spațiu și că a realizat venituri impozabile astfel cum impun dispozițiile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.”

În ceea ce privește înregistrarea cheltuielilor în sumă de 15.308 lei, aferentă facturii nr...../13.01.2018 emisă de X SRL reprezentând pachet turistic pentru angajatul NDși soția, petenta susține că acestea au fost efectuate cu respectarea prevederilor art.25, alin.3, lit. D3, respectiv în limita cotei de pana la 5% aplicata asupra valorii salariilor cu personalul, astfel că, organul de inspecție fiscala, în mod eronat, a acordat drept de deducere numai pentru 50% din valoare (doar pentru o camera), neținând cont de numărul membrilor familiei salariatului (si copiii).

Față de împrejurarea că, din analiza copiei facturii nr./13.01.2018 în valoare de xxxxxxxx lei emisă de T SRL existentă la dosarul cauzei rezultă că aceasta cheltuială s-a efectuat pentru angajatul societății (soț si soție ND și NC - 2 camere duble standard land view), se reține că, petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte faptul că suma reprezintă cazarea angajatului societății și a familiei sale (soție și copii), astfel că susținerile sale din contestația formulată cu privire la acest capăt de cerere nu pot fi reținute în în soluționarea favorabilă a cauzei.

În plus față de cele prezentate, se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal intangibilitatea acestora și imposibilitatea prefigurării lor cât mai exacte și cât mai fidele, precum și varietatea acestora, s-a impus stabilirea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile prestate, la calculul profitului impozabil.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți, cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere al acestor cheltuieli cu serviciile prestate, la calculul profitului impozabil, înscrise în factura primită. Contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care serviciile sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

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

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice de aplicare ale acesteia, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

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

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

Mai mult, indiferent de natura achizițiilor (bunuri sau servicii), încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face*

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

o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează și cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Astfel, 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, atribuție pe care acestea nu a înțeles să o îndeplinească.

Având în vedere cele de mai înainte, respectiv prevederile legale aplicabile în materie, faptul că argumentele și documentele depuse de petentă în susținerea propriei cauze nu sunt de natură să înlăture sau să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de xxxxxx lei, nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit stabilit și în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru **impozitul pe profit în sumă de xxxxx stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în suma de xxxxxxxx lei.**

În ceea ce privește capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă xxxxxx lei aferent veniturilor neimpozabile în sumă de xxxxxxlei înregistrate de petentă în anul 2018, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

În fapt, urmare verificării perioadei 17.04.2013 – 31.09.2014, prin Decizia de impunere nr. F-HD/23.02.2015 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD/23.02.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au stabilit în sarcina societății petente obligații fiscale suplimentare care au inclus și obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și TVA aferente veniturilor realizate de X SRL și neînregistrate în evidența sa contabilă din prestări de servicii în baza contractului de execuție nr..../15.03.2013 încheiat cu T în calitate de beneficiar.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că Decizia de impunere nr. F-HD/23.02.2015 emisă de organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD/23.02.2015 a fost contestată de petentă în termenul legal.

Prin Decizia de soluționare nr...../2019, D.G.R.F.P. Timișoara a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD/23.02.2015, în dispozitivul acesteia fiind precizată conform legii posibilitatea exercitării de către petentă a căii de atac.

Petenta X SRL a formulat acțiune în contencios administrativ, aceasta formând obiectul **Dosarului nr...../108/2019** aflat pe rolul **Tribunalului Arad – Secția de contencios administrativ și fiscal, cu termen de judecată 10.12.2019.**

Ulterior încheierii inspecției fiscale precedente care s-a materializat prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-HD/23.02.2015, aferent serviciilor prestate în baza contractului de execuție nr..../15.03.2013 încheiat cu T, petenta X SRL a emis în anul 2016, factura fiscală nr..... din data de 15.04.2016 pentru suma de 695.456 lei cu consecința înregistrării acestei sume la venituri și implicit a declarării acesteia în declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2016.

În anul 2018, în vederea corectării erorii survenită în cuprinsul declarațiilor fiscale aferente anului 2016, motivat de faptul că suma de bani a fost impusă de două ori, prin Decizia de impunere nr. F-HD/23.02.2015 și aferent aceleiași sume în trim.I 2016 urmare emiterii facturii fiscale nr...../15.04.2016, din proprie inițiativă, petenta a înregistrat ca venituri neimpozabile suma de xxxxxxx lei aferentă facturii nr..../15.04.2016, consecința fiscală a acestei înregistrări fiind diminuarea impozitului pe profit aferent anului 2018 cu suma de xxxxxxx lei.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală au constatat că la data finalizării inspecției fiscale, contestația formulată de petenta X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../23.02.2015 nu a fost soluționată definitiv, motiv pentru care au stabilit, ca o consecință a diminuării nejustificată a bazei impozabile la calculul profitului impozabil cu suma de xxxxx lei aferentă facturii nr.../15.04.2016 emisă către societatea Y SRL, venituri impozabile suplimentare în suma de xlei, fixxxxxind stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxx lei, cu precizarea că, la momentul soluționării definitive a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../23.02.2015, în funcție de rezultatul soluționării, petenta va avea posibilitatea corectării rezultatului fiscal aferent anului 2016, prin depunerea Declarației cod 101 rectificativa în situația în care acestea sunt venituri aferente anului 2013 și 2014 stabilite prin decizia de impunere care face obiectul controlului de legalitate al instanțelor de judecată și înregistrate ca venituri la momentul facturării de către petentă în anul 2016.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: [...]

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea contestației prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecări.

Din actele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- prin Decizia de impunere nr. F-HD ../23.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ../23.02.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au stabilit în sarcina societății petente obligații fiscale suplimentare care au inclus și obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și TVA aferente veniturilor realizate de X SRL și neînregistrate în evidența sa contabilă din prestări de servicii în baza contractului de execuție nr../15.03.2013 încheiat cu T în calitate de beneficiar. Petenta a formulat acțiune în contencios administrativ și fiscal la Tribunalul Arad ce face obiectul **Dosarului nr./2019** împotriva A.N.A.F.- D.G.R.F.P. Timișoara și A.J.F.P Hunedoara – având ca obiect anularea Deciziei nr.2219/2019 emisă de către D.G.R.F.P Timișoara privind soluționarea contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ../23.02.2015, dosar aflat la data prezentei în curs de soluționare;

- ulterior încheierii inspecției fiscale precedente care s-a materializat prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-HD ../23.02.2015 aferent serviciilor prestate în baza contractului de execuție nr../15.03.2013 încheiat cu T, petenta X SRL a emis factura fiscală nr....din data de04.2016 pentru suma de xxxxxx lei cu consecința înregistrării acestei sume la venituri și implicit a declarării acesteia în declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2016.

- în anul 2018, în vederea corectării erorii survenită în cuprinsul declarațiilor fiscale aferente anului 2016, motivat de faptul că suma de bani a fost impusă de două ori, prin Decizia de impunere nr. F-HD ../23.02.2015 și aferent aceleiași sume în trim.I 2016 urmare emiterii facturii fiscale nr../15.04.2016, din proprie inițiativă, petenta a înregistrat ca venituri neimpozabile suma de xxxxxx lei aferentă facturii nr../15.04.2016, consecința fiscală a acestei înregistrări fiind diminuarea impozitului pe profit aferent anului 2018 cu suma de xxxxxxlei.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR/10.07.2019 care face obiectul contestației soluționată prin prezenta decizie, ca o consecință a diminuării nejustificată a bazei impozabile la calculul profitului impozabil cu suma de

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

695.456 lei aferentă facturii nr...../15.04.2016 emisă către societatea X SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare în suma de xxxxxxxxlei, fiind stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxxxxxlei.

Față de starea de fapt mai sus descrisă, DGRFP Timișoara se află în imposibilitatea pronunțării asupra legalității măsurii dispusă de organele de inspecție fiscală constând în stabilirea veniturilor impozabile suplimentare în suma de xxxxxxxx lei cu consecința stabilirii în sarcina petentei a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxxxxx lei prin Decizia de impunere nr...../10.07.2019, contestată, în situația în care aceasta depinde de soluția pronunțată de instanțele de control judiciar în Dosar nr. /108/2019 aflat pe rolul Tribunalului Arad având ca obiect anularea Deciziei nr...../2019 emisă de către D.G.R.F.P Timișoara și a Deciziei de impunere nr. F-HD /23.02.2015, dosar aflat la data prezentei în curs de soluționare, în situația în care **veniturile aferente anului 2013 și 2014 stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD /23.02.2015 includ și suma de xxxxxxxx lei înregistrată de către petentă, ca venituri la momentul facturării, în anul 2016 prin factura nr...../15.04.2016 emisă către societatea T SRL și corectată, în anul 2018, din proprie inițiativă de către petentă prin înregistrarea acestei sume la venituri neimpozabile cu consecința fiscală a diminuării impozitului pe profit aferent anului 2018 cu suma de xxxxxx lei.**

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii, iar în speță reiese cu limpezime faptul că soluția asupra legalității emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD /23.02.2015, este de natură a influența în mod decisiv soluționarea contestației privind Decizia de impunere nr. F-AR /10.07.2019 emisă de A.J.F.P Arad având drept obiect și suma de xxxxx lei aferentă facturii nr...../15.04.2016, care este inclusă în veniturile stabilite suplimentar aferente anului 2013 și 2014 prin Decizia de impunere nr. F-HD /23.02.2015.

Deoarece obiectul contestației vizează măsura dispusă de organele de inspecție fiscală constând în stabilirea veniturilor impozabile suplimentare în suma de xxxxxxxx lei și a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxxxxx lei prin Decizia de impunere nr.xxx/10.07.2019, venituri care sunt incluse în veniturile stabilite suplimentar aferente anului 2013 și 2014 prin Decizia de impunere nr. F-HD xxxx/23.02.2015, iar legalitatea emiterii acesteia face obiectul contestației soluționată prin respingerea ca neîntemeiată a acesteia conform Deciziei nr.xxxxxxxx/2019 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, decizie împotriva căreia petenta a formulat acțiunea în contencios administrativ și fiscal la Tribunalul Arad ce face obiectul **Dosarului nr. xxxxxx/108/2019**, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR xxxxxxxx/10.07.2019 emisă de A.J.F.P Arad

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

până la pronunțarea unei hotărâri definitive de către instanța de judecată în Dosarul nr. /108/2019, respectiv până la data epuizării tuturor căilor de atac îndreptate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD /23.02.2015 emisă de A.J.F.P Hunedoara.

Având în vedere cele de mai sus rezultă că soluționarea cauzei cu privire la suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /10.07.2019 depinde în tot de soluționarea definitivă a contestației formulate de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /23.02.2015 emisă de A.J.F.P Hunedoara, la data prezentei Tribunalul Arad exercitând controlul de legalitate asupra actului administrativ și fiscal – Decizia de impunere nr. F-HD .. /23.02.2015 – care referă și la stabilirea în sarcina petentei a veniturilor realizate de X SRL și neînregistrate la acel moment în evidența sa contabilă din prestările de servicii în baza contractului de execuție nr. /15.03.2013 încheiat cu T SRL, venituri și impozit pe profit în legătură cu care organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au stabilit venituri impozabile suplimentare în suma de xxxxxx lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxxx lei prin Decizia de impunere nr. F-AR /10.07.2019 care face obiectul prezentei contestații. Astfel, până la pronunțarea de către instanța de control judiciar a unei hotărâri definitive în ceea ce privește legalitatea Deciziei de impunere nr. F-HD /23.02.2015 emisă de A.J.F.P Hunedoara, D.G.R.F.P Timișoara se află în imposibilitatea analizării fondului contestației formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR /10.07.2019, în legătură cu care la data de prezentei nu există garanția legalității acesteia, confirmată printr-o hotărâre definitivă.

La dosarul cauzei, se regăsește în fotocopie, un extras din portalul Ministerului Justiției conținând informații referitoare la dosarul nr. /..... /2019 al Tribunalului Arad din care rezultă următorul termen de judecată stabilit la data de 21.01.2020.

Documentele existente la dosar impun concluzia că, în cauză sunt incidente prevederile art. 277 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, mai sus citat. Pe cale de consecință organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei având ca obiect Decizia de impunere nr. F-AR /10.07.2019 emisă de AJFP Arad având în vedere că instanțele competente urmează a se pronunța (Tribunalul Arad) în dosarul nr. /108/2019 și asupra legalității Deciziei de impunere nr. F-HD ... /23.02.2015 emisă de A.J.F.P Hunedoara.

În concluzie, DGRFP Timișoara, în prezenta cauză dedusă judecătii se află în imposibilitatea legală a ignorării modului în care Tribunalul Arad va dezlega prin hotărârea pronunțată cauza având ca obiect Decizia de impunere nr. F-HD ... /23.02.2015 emisă de A.J.F.P Hunedoara, motiv pentru care se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de **xxxxx lei reprezentând impozitul pe profit** aferent veniturilor impozabile în sumă de xxxxxx lei stabilit prin Decizia de impunere nr. F-AR /10.07.2019 emisă de către organele de

inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, până la pronunțarea unei hotărâri definitive de către instanța de judecată în dosarul nr...../108/2019, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, care stipulează:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...).”

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct.10.7 din Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, precizează:

„10.7. (...) Procedura administrativă este reluată la cererea contestatarului sau la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent, indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. art.279 alin.1 și alin. 3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/10.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, **pentru suma de xxxxxxxx lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

- **suspendarea soluționării contestației** formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR xxx/10.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală pentru suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

- prezenta decizie se comunică la:

- X SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

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

primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,