

**D E C I Z I A nr.2445 din 2019**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**X SRL Deva,**  
prin reprezentant, Cabinet de Avocat Y,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr.**TMR\_DGR .../19.12.2018**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală prin adresa nr.HDG\_AIF .../13.12.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../19.12.2018, asupra contestației formulată de societatea **X SRL**, cu sediul în ..., județ Hunedoara, înregistrată la ORC Hunedoara sub nr... și CUI ..., prin reprezentant, Cabinet de Avocat Y.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr.HDG\_REG .../07.12.2018 și nr.HDG\_AIF .../07.12.2018.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei nr.F-HD ../18.10.2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale și a **Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD ../18.10.2018**, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei din care, petenta a înțeles să conteste suma de ... lei.

De asemenea, **X SRL**, a înțeles să solicite anularea și exonerarea de plata obligațiilor fiscale aferente, respectiv a impozitului stabilit suplimentar, penalităților de nedeclarare, penalităților și dobânzilor de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-HD ../18.10.2018, respectiv data de 26.10.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 07.12.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, avocat Y, la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială nr.7210/04.12.2018 în original, în conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD ../18.10.2018** emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, 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 modificare a bazelor de impozitare, 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:**

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

**b) deciziei de nemodificare 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. (...).”**

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 nr.F-HD ../18.10.2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emisă de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

**Referitor la contestarea Deciziei nr.F-HD ../18.10.2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale sub aspectul obligațiilor fiscale accesorii, se rețin următoarele:**

Prin contestația formulată, societatea a înțeles să solicite anularea penalităților de nedeclarare, penalităților și dobânzilor de întârziere.

Potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: **“Obiectul inspecției fiscale**

**(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile,**

verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**”

Ca urmare, procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin indicarea de către **X SRL**, a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: **“Forma și conținutul contestației**

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

**b) obiectul contestației; (...)**

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

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)**

**c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)”**

Față de cele prezentate, în condițiile în care, prin Decizia nr.F-HD ../18.10.2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, nu s-au stabilit obligații fiscale accesorii, rezultă că, pentru capătul de cerere privind anularea penalităților de nedeclarare, penalităților și dobânzilor de întârziere, contestația formulată urmează a fi **respinsă ca fără obiect**, D.G.R.F.P. Timișoara, ca organ competent conform art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, urmând a proceda la analizarea contestației în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar prin Decizia nr.F-HD ../18.10.2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale.

**I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită anularea parțială a deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, în sensul considerării facturii nr..../29.02.2016 emisă de Z SRL, în sumă totală de ... lei reprezentând contravaloare servicii închirieri utilaje, ca fiind efectuată în scopul realizării activității economice.**

Organul de inspecție fiscală a interpretat eronat prevederile art.25 din Codul fiscal, în sensul că, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Definirea generică a cheltuielilor deductibile, a evoluat în noua reglementare a codului fiscal spre a desemna: *cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice*, de la definiția anterioară, care corela cheltuielile deductibile, cu realizarea de venituri: *cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile*, conform art.21 alin.(1) din vechiul cod fiscal.

Delimitarea este mai mult de nuanță juridică, în sensul că cheltuiala deductibilă este o diligență a contribuabilului în organizarea activității sale economice, însă aceasta nu îi poate garanta rezultatul, un venit impozabil. Astfel, cheltuiala rămâne deductibilă, chiar dacă în perioada fiscală nu sunt înregistrare venituri, fapt confirmat de jurisprudența CJUE în materie de TVA deductibil.

Ca urmare, legiuitorul a renunțat la sintagma “cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile” cuprinsă în vechiul Cod Fiscal, sintagmă folosită de inspectorii fiscali pe tot cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Baza de impozitare a fost mărită pentru nivelul anului 2016 cu suma de ... lei, din care ... lei aferentă facturii fiscale nr.../2016, considerată ca fiind cheltuială nedeductibilă, în virtutea exercitării dreptului de apreciere al organului fiscal.

Petenta consideră că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cheltuielile au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Concluzionând, solicită să se dispună anularea parțială a deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma de ... lei, a raportului de inspecție fiscală pentru constatările referitoare la factura nr.../2016.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../18.10.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei nr.F-HD ..18.10.2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la măsurile fiscale contestate de către petentă.

Cu privire la obligația fiscală principală - impozit pe profit: 01.01.2016 - 31.01.2017.

În luna februarie 2016, societatea a înregistrat în contabilitate în contul 628 “Cheltuieli cu servicii executate de terți”, factura nr.... emisă de F&F Z SRL în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare servicii închirieri utilaje, fără a prezenta documente (situații, anexe, rapoarte) din care să rezulte că serviciile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

A fost majorată baza profitului impozabil cu suma totală de ... lei, din care petenta contestă suma de ... lei.

Întrucât, societatea a înregistrat pierdere în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea cu cheltuielile în sumă totală de ... lei.

Temei de drept:

- art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Având în vedere susținerile părților, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând contravaloare servicii închirieri utilaje, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care, contestatara motivează că art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, stabilește regula în materie de deductibilitate a cheltuielilor, fără însă a aduce argumente și documente de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt,** în luna februarie 2016, societatea X SRL a înregistrat pe cheltuieli de exploatare cont 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți" suma de ... lei reprezentând contravaloare achiziții prestări servicii închirieri utilaje de la F&F Z SRL, în baza facturii nr.../29.02.2016.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../18.10.2018, cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii facturate de F&F Z SRL, au fost considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2016, în condițiile în care, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Întrucât, prin declarația privind impozitul pe profit pentru anul fiscal 2016, societatea a declarat pierdere contabilă în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea cu cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii facturate de F&F Z SRL.

**În drept, în materia impozitului pe profit,** sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**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.”*

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.5 și pct.13 ale Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare:

**Pct.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.”*

**Pct.13** *“În aplicarea prevederilor art.25 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”*

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.

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, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

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

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991 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 prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele probatorii, în funcție de specificul prestării.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Potrivit doctrinei, bunurile și serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului.

În raport de cele prezentate mai sus, referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul F&F Z SRL

(servicii de închiriere utilaje), societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturii de prestări servicii, că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul desfășurării activității în vederea obținerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilității.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor aferente tranzacțiilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție și expuse la situația de fapt în cauză, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate de la prestatorul F&F Z SRL în luna februarie 2016, reprezentând servicii închiriere utilaje, întrucât societatea nu a prezentat documente cu care să facă dovada că aceste servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității economice.

Prin contestația formulată, petenta a înțeles să invoce în esență faptul că, legiuitorul a renunțat la sintagma “cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile” cuprinsă în vechiul Cod Fiscal și cheltuiala deductibilă este o diligență a contribuabilului în organizarea activității sale economice, care însă, nu îi poate garanta rezultatul, un venit impozabil, aceasta rămânând deductibilă, chiar dacă în perioada fiscală nu sunt înregistrare venituri, fapt confirmat de jurisprudența CJUE în materie de TVA deductibil.

Din textele legale invocate în speță, se reține că pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului, iar petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente în acest sens.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standarde impuse de acționariatul acesteia, contribuabilul trebuind să justifice că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității, sunt de certă necesitate în desfășurarea activității producătoare de venituri.

Prin urmare, se reține că societatea deși nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală nu aduce în susținere argumente sustenabile, însoțite de documente din care să rezulte prestarea serviciilor



conform prevederilor Codului fiscal si normelor de aplicare ale acestuia, care stabilesc condițiile în care aceste cheltuieli pot fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil.

Începând cu anul 2016 se reține că prin Noul Cod fiscal pentru ca să fie deductibile din punct de vedere al legii fiscale, pentru cheltuielile cu serviciile legiuitorul nu a mai prevăzut în mod expres justificarea acestora cu anumite documente, date cu titlu de exemplu.

Însă, având în vedere prevederile art.6 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.*

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

Potrivit pct.57 alin.(2), (3) și (5) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

*“(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. **Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.***

*(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.*

[..]

*(5) **Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora”.***

Față de prevederile legale mai sus enunțate reiese că agenții economici au obligația înregistrării în evidențele contabile a operațiunilor efectuate numai pe baza de documente justificative.

De asemenea, au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile în așa fel încât natura economică a operațiunii să nu fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă cheltuielile înregistrate în evidența contabilă sunt deductibile la calculul profitului impozabil trebuie justificate cu documente, iar calitatea de document justificativ este dată de modul de întocmire a acestora, cu toate datele cerute de formular (dacă reprezintă formulare legale) respectiv cu toate informațiile disponibile care să justifice operațiunile economice.

În consecință, se reține că explicațiile prezentate de contestatară nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu serviciile de închiriere utilaje.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*Art.5 “Aplicarea unitară a legislației*

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

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

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

*Art. 73 “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. (...).”*

Se reține faptul că, deși petenta a susținut în contestația formulată o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu serviciile achiziționate, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face 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.

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

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

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă: “(...) Tribunalul a mai reținut că, în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înscrisuri din care să se rețină o altă situație fiscală decât cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA...”

Astfel, în ceea ce privește acceptarea dreptului de deducere, se reține că societatea trebuie să justifice cu documente justificative prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

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.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au criticat sau evaluat necesitatea serviciilor ci au cerut acesteia să justifice prestarea serviciilor conform prevederilor Codului fiscal și normelor de aplicare ale acestuia, care stabilesc condițiile în care aceste cheltuieli pot fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul desfășurării activității economice, respectiv a realizării de venituri impozabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a contravalorii prestațiilor de servicii facturate de F&F Z SRL.

În ceea ce privește invocarea jurisprudenței CJUE în materie de TVA deductibilă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, fiind în afara Titlului - Impozit pe profit, având în vedere că prin Decizia nr.F-HD ../18.10.2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, contestată, nu s-a analizat obligația fiscală principală de natura taxei pe valoarea adăugată.

Față de cele reținute și având în vedere prevederile legale, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor reprezentând contravaloarea prestațiilor de servicii facturate de F&F Z SRL, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei nr.F-HD ../18.10.2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale.

***Referitor la exonerarea societății petente, X SRL, de la exonerarea de plata obligațiilor fiscale aferente, respectiv a impozitului stabilit suplimentar, penalităților de nedeclarare, penalităților și dobânzilor de întârziere, se rețin următoarele:***

Obligația fiscală este acel raport juridic în conținutul căruia intră dreptul statului de a cere contribuabililor, precum și corelativul acestui drept care este datoria acestora din urmă, să plătească impozite, taxe, contribuții determinate în conformitate cu legea (obligația fiscală materială). Este, de altfel, veritabila obligație fiscală.

În acest sens, administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală - care constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat - ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit.

Astfel, referitor la solicitarea exonerării de la plata obligațiilor fiscale aferente, respectiv a impozitului stabilit suplimentar, penalităților de nedeclarare, penalităților și dobânzilor de întârziere, învedereăm societății petente că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare A.J.F.P. Hunedoara, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE:**

**1. Respingerea ca fără obiect** a contestației formulată împotriva **Deciziei nr.F-HD ../18.10.2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD ../18.08.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere privind anularea penalităților de nedeclarare, penalităților și dobânzilor de întârziere.

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva **Deciziei nr.F-HD ../18.10.2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD ../18.10.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii facturate de F&F Z SRL Deva.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL Deva
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

**Director General**