



MINISTERUL FINANTELOR



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**

D E C I Z I E nr.959/31.08.2021
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../04.06.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. 2919/31.05.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../04.06.2021, asupra asupra contestației depuse de:

Societatea X SRL
C.I.F. ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ...,
cu sediul social în..., jud. Hunedoara,
reprezentată prin avocat AI cu sediul în..., jud Sibiu.

înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../14.05.2021
și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../04.06.2021.

Prin contestația formulată Societatea X SRL, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...26.02.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

Contestația este semnată dna. AI în calitate de avocat și poartă amprenta stampilei Cabinet de Avocat AI, la dosarul contestației fiind depusă împutercirea avocațială de reprezentare nr. .../07.05.2021, în original.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F_HD ...26.02.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – I.F., respectiv data de 30.03.2021, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind depusă la poștă la data de 07.05.2021 și înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../14.05.2021

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD_... din data de 26.02.2021, prin care solicită anularea acesteia, apreciind-o nelegală și nemeteinică, având în vedere următoarele motive:

Potrivit Deciziei de impunere contestate, pentru perioada 2015-2020, petenta arată că i-au fost imputate mai multe sume bani, pentru mai multe pretinse neregularități.

În primul rând, consideră că dreptul la apărare a fost încălcat, aspect ce nu poate conduce decât la anularea unui astfel de act.

Se arată că astfel cum a precizat prin punctul de vedere înregistrat la AJFP Hunedoara sub nr..../25.02.2021 și cum rezultă și din înscrisul înregistrat în data de 11 februarie 2021, petenta prin administrator a solicitat prelungirea termenului de depunere a punctului de vedere, precum și a documentelor justificative, însă acesta nu a fost prelungit.

Petenta consideră că este important de reținut faptul că pe parcursul derulării verificărilor, având în vedere lipsa cunoștințelor de contabilitate, precum și contractele încheiate în perioada 2015-2020, a solicitat organelor de inspecție fiscală să fie reprezentat de către firmele de contabilitate cu care avusese raporturi juridice, însă acest lucru i-a fost refuzat în mod abuziv, fără vreo justificare obiectivă.

Deși inspectorii fiscali au refuzat ca petenta să fie reprezentată de persoanele abilitate, firmele de contabilitate, a aflat mult mai târziu, că

aceștia luaseră legătura prin E-mail cu contabilele, fără a fi anunțat în prealabil.

Consideră că nu este de neglijat nici faptul că reprezentantul legal al X SRL suferă de epilepsie, având și o criză în fața unor funcționari în timp ce încerca a prelungi termenul de depunere a punctului de vedere, precum și a actelor în dovedirea propriilor susțineri.

Față de aceste aspecte, pesenta sustine că este fără dubiu faptul că dreptul acesteia la apărare a fost încălcat prin faptul că inspectorii fiscali au refuzat să fie reprezentată de firmele de contabilitate precum și prin faptul că au refuzat a acorda o perioadă de timp rezonabilă pentru pregătirea apărării precum și pentru strângerea și depunerea documentației justificative, inclusiv a bonurilor de consum pe care le anexează prezentei, astfel încât singura soluție legală ce poate fi adoptată este anularea deciziei contestate.

Astfel, petenta consideră că prin prezenta, face dovada existenței unor bonuri de consum în privința combustibilului, care justifică cheltuieli și care se deduc integral, însă care nu au putut fi depuse în termenul acordat de către inspectorii fiscali, a cărui prelungire a solicitat-o de mai multe ori, atât în scris, cât și oral.

Petenta sustine ca este fără dubiu că prelungirea termenului acordat, care să permită acesteia să depună înscrisurile doveditoare, ar fi condus la adoptarea unei alte soluții, motiv pentru care, în acord cu jurisprudența ÎCCJ și a CJUE, conduce la anularea actului administrativ-fiscal.

În al doilea rând, în ce privește investițiile în quantum de ... lei, luând în considerare faptul că dreptul petentei de a fi reprezentată de firmele de contabilitate a fost nesocotit, a existat o neînțelegere între reprezentantul acesteia și inspectorii fiscali.

Se sustine ca, într-adevăr, petenta a achiziționat mai multe terenuri în perioada 2008, precum și înainte. Prin noțiunea de "investiții majore" petenta înțelege achiziționarea de imobile, motiv pentru care a declarat, în răspunsul la întrebarea 2 din notele explicative că aceste investiții au fost efectuate în mare parte în anul 2008. Cu toate acestea, el completează declarația anexând extrase CF ale terenurilor, aspect ce duce la concluzia că înțelesese prin "investiții majore", achiziționarea de imobile, iar nu lucrările de întreținere și amenajarea a terenurilor, respectiv nivelare, pietruire, amenajare canal, deviere canal, lucrări privind îngrădirea proprietăților, branșarea la apă, iluminat și alte lucrări care au fost efectiv efectuate în perioada 2016-2020, astfel cum rezultă din procesele-verbale la terminarea lucrărilor, pentru unele lucrări, pentru altele nefiind necesare aceste formalități. Totodată, la efectuarea acestor

lucrări au fost folosite materialele ce rezultă din facturile anexate prezentei.

Petenta arată că deși toate aceste aspecte au fost aduse la cunoștința inspectorilor fiscali, solicitând de mai multe ori prelungirea termenului în vederea identificării și depunerii documentelor justificative, atât cu privire la consumul de combustibil, cât și cu privire la investițiile asupra terenurilor aflate în folosința petentei, această prelungire a fost refuzată nejustificat, punând-o pe petentă în situația imposibilității dovedirii acestor cheltuieli, vătămare ce nu poate fi înlăturată altfel decât prin anularea deciziei atacate.

Nu în ultimul rând, menționează că societatea are în folosință un teren de ... mp pe strada ..., precum două terenuri, de ... mp și .. mp pe strada..., unde s-au efectuat majoritatea lucrărilor menționate anterior, cum rezultă din procesele-verbale de recepție. Într-adevăr, punctul de lucru din strada ... este folosit de societate de aproximativ 20 de ani, însă majoritatea lucrărilor majore au fost făcute începând cu 2016 și până în 2020, terenurile de pe strada ... fiind luate în comodat, respectiv cumpărate în anii 2015, 2016.

Față de toate aceste aspecte, solicită admiterea contestației și anularea deciziei atacate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

În timpul verificărilor efectuate s-a constatat că societatea a înregistrat în evidenta contabilă, în contul 6022 - Cheltuieli privind combustibilul astfel:

- în anul 2015 în valoare de ... lei
- în anul 2016 în valoare de ... lei

Din documentele centralizate în anexa denumită - Situația achizițiilor de combustibil pe baza de facturi și bonuri fiscale, rezultă următoarele:

- în anul 2015 societatea a achiziționat combustibil pe baza de facturi de la OMV PETROM SA și B SRL, în valoare de ... + TVA de ... lei și combustibil pe baza de bonuri fiscale în valoare de ... lei + TVA de ... lei.
- în anul 2016 societatea a achiziționat combustibil pe baza de facturi de la OMV PETROM SA, B SRL și LUKOIL SA în valoare de ... lei + TVA de ... lei și combustibil pe baza de bonuri fiscale în valoare de ... lei + TVA de ... lei.

În ceea ce privește facturile de la OMV PETROM SA s-a constatat că acestea sunt emise de regulă de două ori/lună (la jumătatea lunii și la sfârșitul lunii), sunt însoțite de un centralizator/desfasurator cu privire la

alimentarile pentru camionul cu numarul de înmatriculare ..., proprietate a societății, cu care a fost efectuat transport pentru beneficiari.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a achiziționat combustibil cu facturi în principal de la societățile OMV PETROM SA și B SRL și în plus față de acestea a înregistrat în evidenta contabilă numeroase bonuri fiscale privind achiziții de combustibil, în principal motorină, prin nota explicativă s-au solicitat explicații administratorului societății în vederea justificării acestor cheltuieli.

Administratorul societății a precizat următoarele:

"(...) societatea X SRL, are domeniul principal de activitate Transporturi rutiere de mărfuri și servicii de mutare căruia îi corespunde grupa CAEN 494 - activitatea principală: clasa CAEN 4941 Transporturi rutiere de mărfuri

Pentru fiecare transport cu camioanele și semiremorcile proprii are atasat CMR care confirmă dovada căraușiei nemaifiind nevoie de foaie de parcurs. Camioanele au consumul de 38L/100 km

Societatea a avut în comodă un încărcător frontal care a prestat servicii pentru terți și s-au facturat lucrările și prestația, totodată a executat lucrări în regie proprie pe proprietățile societății și în spațiile care au fost luate în comodat de către societate la 06.01.2014, dar contractul a fost încheiat în 06.01.2013 la Deva.

Lucrările de întreținere și amenajare a terenurilor începând cu nivelare, pietruire, amenajare canal Cema, deviere canal, lucrări de îngrădit a proprietății introducerea de apă și Canal pe proprietate, iluminat. Utilajul având un consum de 24L/ora.

Societatea la punctul de lucru pe strada ... are un cazan de încălzire pentru hala în care se executau reparațiile camioanelor, cazan de încălzire pe aer care funcționează cu combustibil pe motorină. Pe perioada de iarnă se folosea pentru încălzire. Acest cazan un consum de 6L/ora.

Societatea are în proprietate pe strada ... 16.000 mp de teren și pe strada Zarandului 1.600 mp și 4.500 mp în comodat. Aici s-au efectuat majoritatea lucrărilor menționate.

Pentru serviciile de transport auto cu camioane am considerat că CMR este document justificativ pentru consumurile de combustibil" .

Organele de inspecție fiscală arată că explicațiile date de administrator nu se susțin în totalitate, motivat de faptul că:

1. Societatea a avut în proprietate în perioada 01.01.2015 - 30.10.2018 un singur camion și o semiremorca pentru transport marfă, pe care le-a vândut cu factura nr..../31.10.2018 lui H. A..

În perioada verificată, pentru onorarea comenzilor clientilor, societatea X SRL a apelat la alte societăți care au efectuat transportul comandat de clientii săi. Aceste societăți au facturat serviciile respective societății X SRL.

În aceste situații societatea X SRL a achitat transportatorului, pe baza facturii contravaloarea transportului, pe care l-a înregistrat în contul 624 - Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal, fără a avea alte costuri legate de acesta. Contravaloarea combustibilului nu a fost în sarcina societății X SRL.

Societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 624 - Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal următoarele:

- în anul 2015 cheltuieli în valoare de ... lei
- în anul 2016 cheltuieli în valoare de ... lei
- în luna ianuarie 2017 cheltuieli în valoare de ... lei

Se precizează că au fost verificate CMR-urile întocmite pentru fiecare transport și au fost luate în considerare cele referitoare la transportul de marfă efectuat cu camionul propriu (...).

Fata de cele prezentate, rezultă că societatea a consumat motorină pentru un singur camion, cel aflat în proprietate, așa cum reiese și din situația alimentărilor pe baza de factura de la OMV PETROM SA

2. Referitor la afirmația administratorului cum că societatea a prestat servicii pentru terti cu utilaje și a realizat venituri din aceste prestații, organele de inspecție fiscală precizează ca doar în cursul anului 2015 societatea a închiriat utilaje (excavator, buldoexcavator, încărcător frontal) de la societățile: M. SRL, D. & M. SRL și a prestat servicii specifice cu aceste utilaje în principal pentru clientii: S. G. SRL, A. M. SA, R.T. SRL, D. C. SRL, L. I. E. SRL.

Contravaloarea chiriei cu utilajele, facturată de furnizori și înregistrată de societate în anul 2015, în contul 612 - Cheltuieli cu redeventele și chiriile este de ... lei, iar veniturile obținute de societate în anul 2015 din prestațiile cu utilaje, înregistrate în contul 704 - Venituri din servicii prestate, sunt de ... lei.

În această situație, în anul 2015, pentru funcționarea utilajelor sunt justificate achizițiile de motorină de la societatea B SRL.

3. În ceea ce privește afirmația administratorului privind executarea de lucrări cu utilaje în regie proprie pe proprietățile societății și în spațiile care au fost luate în comodat de către societate, cum ar fi: lucrări de întreținere și amenajare a terenurilor începând cu nivelare, pietruire, amenajare canal Cerna, deviere canal, lucrări de îngradit a proprietății, introducerea de apă și canal pe proprietate, iluminat, organele de inspecție fiscală menționează că în perioada supusă

verificarii nu au fost executate astfel de lucrări, nu rezultă din niciun document că în aceasta perioadă s-ar fi executat asemenea lucrări. De altfel, în contabilitate nu au fost înregistrate investiții în aceasta perioadă, investițiile în curs înregistrate în contul 231 se regasesc în soldul inițial la începutul anului 2015 în valoare de ... lei și suportă o creștere de doar ... lei în anul 2017.

În răspunsul dat la întrebarea 2 din nota explicativă, administratorul însăși precizează că investițiile în curs de ... lei au fost efectuate în mare parte până în anul 2008, în suma de ... lei.

Asadar, în perioada verificată, utilajele nu au fost folosite pentru lucrări proprii de investiții de genul celor menționate de administrator, situație în care nu există niciun consum de motorină justificat în acest sens.

4. Referitor la cazanul de încălzire care funcționează cu motorină și utilizat pe perioada iernii pentru încălzirea halei în care se reparau camioanele, organele de inspecție precizează că nu au fost prezentate bonuri de consum și alte documente din care să rezulte perioada în care s-au executat reparațiile, orele de funcționare ale acestui cazan, consumul normat pe ora al acestuia, etc.

În perioada verificată societatea a deținut un autoturism ..., achiziționat în anul 2011, așa cum rezultă din Registrul imobilizărilor întocmit de societate.

Pentru acest autoturism societatea nu a prezentat documentele legale prevăzute de lege, cu care să justifice că este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

Fata de cele prezentate, în timpul inspecției fiscale s-au stabilit următoarele:

- societatea are drept de deducere a cheltuielilor privind combustibilul, justificate, respectiv aferente achizițiilor efectuate în baza facturilor, așa cum au fost descrise mai sus.

- pentru achizițiile de combustibil efectuate în baza bonurilor fiscale societatea are drept de deducere a cheltuielilor în limita a 50%.

Astfel, în perioada ianuarie 2015 - ianuarie 2016 societatea a înregistrat cheltuieli privind combustibilul achiziționat pe baza de bonuri fiscale:

- în anul 2015 în sumă de ... lei

- în anul 2016 în sumă de ... lei

În Capitolul - Taxa pe valoare adăugată din Raportul de inspecție fiscală, se precizează faptul că pentru aceste achiziții, pe baza de bonuri fiscale, societatea are drept de deducere a TVA, limitat la 50%.

Astfel, aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii cheltuielilor nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

În perioada ianuarie 2015 - decembrie 2016 societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor de combustibil pe baza de bonuri fiscale în valoare totală de ... lei, din care fără drept de deducere suma de ... lei, reprezentând un procent de 50%, după cum urmează:

- în anul 2015, TVA dedusă în sumă de ... lei, din care fara drept de deducere suma de ... lei;

- în anul 2016, TVA dedusă în sumă de ... lei, din care fara drept de deducere suma de ... lei.

În concluzie, valoarea cheltuielilor asupra cărora se aplică limita de deductibilitate de 50% este de ... lei, calculată astfel:

- în anul 2015, cheltuieli de ... lei + ... lei (50% TVA nedeductibil)
= ... lei

- în anul 2016, cheltuieli de ... lei + ... lei (50% TVA nedeductibil)
= ... lei

În consecința, în timpul inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în valoare de ... lei:

- pentru anul 2015 în valoare de ... lei (... x 50%)

- pentru anul 2016 în Valoare de ... lei (... x 50%)

În timpul verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea a înregistrat în anul 2016 cheltuieli cu amortizarea în valoare de ... lei (.../luna x 12 luni) aferenta unor imobilizari în valoare de ... lei, înregistrate în contabilitate în contul 231 - imobilizari corporale în curs de execuție. Așa cum rezultă din Registrul imobilizarilor întocmit de societate, pentru aceste investitii în curs a fost stabilită o durată de amortizare pe o perioada de 60 de luni.

Organele de inspecție precizează că aceste investiții n-au fost efectuate în perioada supusă verificării, ci provin din perioada anterioară, regăsindu-se în soldul initial al contului 231 - Imobilizari corporale în curs de executie, la data de 01.01.2015.

Au fost solicitate explicatii administratorului societatii cu privire la aceste investitii, si anume :

- asupra caror obiective au fost executate;

- în ce au constat aceste investiții;

- dacă au fost lucrari de constructii care au necesitat autorizatii de constructie si daca detine autorizatii de constructii;

- daca au fost lucrari de modernizare a unor constructii etc.

Administratorul societății a precizat că investițiile în curs au fost executate în mare parte până în anul 2008, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr.... din 18.01.2008. Lucrările de investiții nu au necesitat autorizatie de construcție, renovandu-se ceva existent.

Organele de inspecție menționează că din explicațiile administratorului nu s-a putut determina în ce au constatat investițiile, asupra caror obiective au fost executate, nu au fost prezentate documente în acest sens și nici alte documente din care să rezulte modul în care a fost stabilită durata de amortizare a acestor investiții.

De altfel, s-a constatat că abia în luna mai 2018 cu valoarea acestor investiții în curs a fost majorată valoarea cladirilor prin articolul contabil 212 = 231, dar nu a fost prezentată nicio nota de recepție sau proces verbal de recepționare a unor investiții și niciun alt document justificativ.

Fata de cele prezentate, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit că în anul 2016 societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea investițiilor în curs în sumă de ... lei, deoarece nu sunt justificate și nu rezultă din niciun document că aceste cheltuieli sunt aferente unor investiții amortizabile și utilizate în scopul desfășurării activității și obținerii de venituri.

Cumulat, pentru perioada verificată, în timpul inspecției fiscale s-au stabilit următoarele:

- pentru anul 2015 a fost majorată baza impozabilă cu ... lei , reprezentând cheltuieli nedeductibile privind combustibilul;

- pentru anul 2016 a fost majorată baza impozabilă cu ... lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile privind combustibilul de ... lei, la care se adaugă cheltuieli nedeductibile privind amortizarea în sumă de ... lei,

fiind determinat impozit pe profit suplimentar astfel:

- pentru anul 2015, societatea a înregistrat și declarat următoarele:

Profit fiscal = ... lei

Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = -... lei

Profit impozabil = ... lei x 16% = ... lei, impozit pe profit datorat.

În timpul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în suma de ... lei.

- pentru anul 2016 societatea a înregistrat și declarat pierdere fiscală de - ... lei.

În timpul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei

Rezultatul fiscal este profit în sumă de ... lei (... lei - ... lei)

Impozit pe profit suplimentar de plata = ... lei (... x 16%)

Organele de inspecție fiscală precizează că în mod secvențial, societatea a considerat TVA cu drept de deducere limitat la 50% în sumă cumulată de ... lei, în următoarele perioade și în următoarele sume:

- luna august 2015 : TVA nededusa în valoare de ... lei
- luna septembrie 2015: TVA nededusa în valoare de ... lei
- luna august 2017 : TVA nededusa în valoare de ... lei
- luna aprilie 2018 : TVA nededusa în valoare de ... lei
- luna octombrie 2018: TVA nededusa în valoare de ... lei
- luna decembrie! 2018: TVA nededusa în valoare de ... lei

În perioada 2015 - 2019 societatea a dedus TVA aferenta achizițiilor de combustibil pe baza de bonuri fiscale in valoare totala de ... lei:

- în anul 2015 în sumă de ... lei
- în anul 2016 în sumă de ... lei
- în anul 2017 în sumă de ... lei
- în anul 2018 în sumă de ... lei
- în anul 2019 în sumă de ... lei

- pentru TVA dedusă aferentă achizițiilor din anul 2020 se va face referire mai jos, fiind o speta distinctă, TVA -ul fiind integral nedeductibil.

În consecința, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit ca societatea nu avea drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei (... x 50% = ...- ...). Prin urmare, a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit TVA suplimentară de plata în suma de... lei.

În anul 2020 (perioada ianuarie - septembrie) societatea a obținut venituri din închiriere imobile în valoare de ... lei.

Din verificările efectuate s-a constatat ca în perioada ianuarie - mai 2020 societatea X SRL a facturat chirie în principal:

- clientului M SRL Lupeni reprezentând închirierea imobilului situat în ... în suprafața de 65 mp, potrivit Contractului de închiriere încheiat între părți nr.FN/28.06.2019

- clientului D SRL reprezentând închirierea imobilului situat în ... în suprafața de 58 mp, potrivit Contractului de închiriere încheiat între părți nr..../04.06.2020.

În perioada 2015 -2019 societatea X SRL a facturat cu TVA contravaloarea chiriei obținute, dar în perioada ianuarie - septembrie 2020 a aplicat prevederile art.292 alin.(2) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal privind scutirea de taxa pentru închirierea de bunuri imobile.

Se precizează că în perioada ianuarie - septembrie 2020 societatea nu a realizat alte venituri în afara celor din inchiriere de imobile, în valoare de ... lei.

În aceasta situație, societatea nu are drept de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate în perioada ianuarie - septembrie 2020 deoarece aceste achiziții nu sunt destinate unor operațiuni taxabile, veniturile obținute în perioada ianuarie - septembrie 2020 din inchirierea imobilelor fiind operațiuni scutite fără drept de deducere.

În perioada ianuarie - septembrie 2020 societatea a dedus TVA în suma de ... lei aferentă achizițiilor de combustibil, utilități, telefonie etc.

Fata de cele prezentate, în timpul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă cu ... lei și s-a stabilit TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.

Cumulat, pentru perioada verificată a fost majorată baza impozabilă cu ... lei și s-a stabilit TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.

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

Societatea X SRL are sediul social în ..., jud. Hunedoara, fiind reprezentată în prezenta procedură prin avocat A.. I. cu sediul în, jud. Sibiu.

Cu privire la solicitarea aplicării prevederilor art.276 alin.(5) din Codul de procedură fiscală privind susținerea orală a contestației.

Prin cererea de primire în audiență înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG-REG .../09.06.2021 domnul MV, în calitate de administrator al societății X SRL, solicită audiență referitor la contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...26.02.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Prin adresa nr. .../08.07.2021, în considerarea prevederilor art.7 alin.(1) din Codul de procedură fiscală potrivit căror:

*“ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal
(1) În destășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra*

drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în destășurarea procedurii.”,

DGRFP Timișoara solicită administratorului petentei să precizeze natura solicitării față de organul fiscal, în sensul în care cererea înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG-REG .../09.06.2021 reprezintă o cerere de primire în audiență la organele de conducere ale DGRFP Timișoara sau reprezintă o cerere de susținere orală a contestației formulată de societatea X SRL Deva prin av. A I, împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../26.02.3021 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, contestație înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR_DGR .../04.06.2021, potrivit prevederilor art.276 alin.(5) Cod procedură fiscală:

“ART. 276 Soluționarea contestației

(5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației.”

Prin adresa răspuns înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR .../22.07.2021, domnul MV confirmă faptul că dorește susținerea orală a contestației, indicând totodată faptul că solicită ca susținerea orală să aibă loc la data de 22.07.2021.

La procedura de susținere orală a contestației din data de 12.12.2019, societatea X SRL a fost reprezentată de dl. MV în calitate de administrator.

La sedința de susținere orală a contestației, s-a încheiat o minută în prezența reprezentantului petentei și a organului de soluționare, document atașat la dosarul cauzei, în care au fost consemnate dezbaterile avute.

De asemenea, cu ocazia susținerii orale a contestației domnul MV în calitate de administrator, solicită ca decizia de soluționare a contestației să fie comunicată la sediul social al societății din Deva, ..., jud. Hunedoara, deși contestația a fost formulată și depusă de avocat A I cu ..., jud Sibiu.

Referitor la aspectele de natură procedurală

Cauza supusă soluționării este dacă sunt întemeiate afirmațiile societății cu privire la încălcarea dreptului la aparare prin nerespectarea dreptului de a fi ascultat și informat prevazut de Codul de procedură fiscală, în condițiile în care aceasta a fost informată pe parcursul derulării inspecției cu privire la constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală și a putut formula un punct de vedere, în scris, după

comunicarea proiectului de raport, asupra căruia organele de inspecție fiscală s-au pronunțat în raportul final, conform reglementărilor legale.

În fapt, prin constatarea formulată, petenta solicită anularea deciziei de impunere contestate motivat de faptul că termenul de depunere a punctului de vedere, precum și a documentelor justificative nu a fost prelungit.

De asemenea, petenta susține că inspectorii fiscali au refuzat ca societatea să fie reprezentată de firmele de contabilitate, cu care avusese raporturi juridice, în mod abuziv, fără o justificare obiectivă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În data de 04.02.2021, organele de inspecție fiscală au comunicat petentei proiectul raportului de inspecție fiscală și totodată i-au comunicat faptul că în data de 08.02.2021 ora 10,00 la sediul AJFP Hunedoara va avea loc discuția finală, în conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

“(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, însă nu mai devreme de 3 zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală...”

Înștiințarea pentru discuția finală a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG-AIF.../04.02.2021.

Proiectul Raportului de inspecție fiscală a fost înmănat direct administratorului societății, la sediul AJFP Hunedoara, ocazie cu care organele de inspecție fiscală i-au prezentat acestuia toate aspectele constatate și consecințele lor fiscale.

În data de 08.02.2021 a avut loc discuția finală cu contribuabilul, unde acesta a precizat că nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală, dar nu a prezentat niciun document suplimentar față de cele care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe parcursul efectuării inspecției fiscale.

Astfel, a fost acordat contribuabilului un termen de 5 zile lucrătoare, să prezinte în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, potrivit dispozițiilor art.130 alin.(5) din Codul de procedură fiscală:

“(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.”

Prin adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG-DEX .../11.02.2021, contribuabilul solicită prelungirea termenului de prezentare a punctului de vedere, termen care urma să expire în data de 15.02.2021. Organele de inspecție acordă contribuabilului această prelungire prin adresa nr.HDG-AIF .../12.02.2021, înmanată sub semnătură administratorului societății, termenul fiind stabilit pentru data de 25.02.2021.

La data de 25.02.2021 contribuabilul a prezentat Punctul de vedere asupra constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..../26.02.2021, înregistrat la AJFP Hunedoara sub nr.HDG_DEX .../25.02.2021, denumit «Punct de vedere cu privire la Raportul de inspecție fiscală - Proiect și Cerere de amanare a eliberării Raportului de Inspectie Fiscala Final si a Deciziei de impunere».

Acesta a fost inserat în capitolul VI al Raportului de inspecție fiscală denumit „Discuția finală cu contribuabilul”, potrivit preved.art.131 alin.(2) Cod procedură fiscală:

„(2 În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.”

ulterior fiind emis Raportul de inspectie fiscala nr.F-HD 76/26.02.2021.

În drept, referitor la audierea contribuabilului, art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd următoarele:

”Art. 9. - (1) Înaintea 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”.

”Art. 130. - (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.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(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”.

Potrivit dispozițiilor legale relevante contribuabilii au dreptul să fie audiați înaintea luării unor decizii de către administrația fiscală de natură să le afecteze interesele, ca o componentă a dreptului la apărare garantat contribuabililor. Așa cum reiese din dispozițiile coroborate ale alin. (2) și (5) ale art. 130 din Codul de procedură fiscală, cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală contribuabilii au dreptul să-și prezinte punctul de vedere, oral, în cadrul discuției finale și ulterior, în scris, în termen de 5 zile lucrătoare de la data în care a avut loc discuția finală, cu alte cuvinte audierea contribuabilului implică o latură orală (discuția finală – fără a fi stabilit un termen anume) și o latură scrisă (punct de vedere scris – cu termen de 5 zile lucrătoare).

În speță, se reține faptul că art.130 alin.(2) din Codul de procedură fiscală nu obligă în mod expres organele de inspecție fiscală la programarea datei pentru desfășurarea discuției finale pentru o anumită dată ulterioară datei comunicării proiectului de raport, aceasta urmând a fi stabilită într-un termen rezonabil, care se apreciază în funcție de circumstanțele concrete ale cauzei și de importanță, în cadrul procedurilor fiscale a obiectului discuției finale.

Din cele anterior prezentate se reține că organele de inspecție fiscală au informat reprezentantul societății verificate pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, i-au solicitat explicații și documente și s-au întâlnit cu acesta, ocazie cu care au fost prezentate deficiențele constatate pe baza unui proiect de raport de inspecție fiscală.

Referitor la importanța discuției finale în cadrul procedurilor fiscale, se reține că aceasta are rolul de a oferi contribuabilului dreptul să-și exprime oral un punct de vedere cu privire la aspectele reieșite în urma

inspecției fiscale conform proiectului de raport, urmând ca un punct de vedere în scris, deci mai documentat, în urma unei analize mai detaliate și aprofundate a proiectului, să fie exprimat în scris în termen de cinci zile lucrătoare de la data discuției finale care marchează și încheierea inspecției. În acest context, termenul de 5 zile lucrătoare pentru prezentarea în scris a punctului de vedere cu privire la proiectul de raport nu poate fi apreciat decât rezonabil pentru latura scrisă a audierii din moment ce a fost stabilit de legiuitor.

În speță se reține faptul că termenul de 5 zile lucrătoare pentru prezentarea în scris a punctului de vedere cu privire la proiectul de raport care se împlinea la data de 15.02.2021, a fost prelungit de organele de inspecție fiscală la cererea petentei, până la data de 25.02.2021, astfel că nu pot fi reținute în solutionarea contestației susținerile petentei conform cărora termenul de depunere a punctului de vedere, precum și a documentelor justificative nu a fost prelungit, dimpotrivă acesta a fost mai mult decât rezonabil pentru latura scrisă a audierii .

Referitor la susținerile petentei potrivit cărora inspectorii fiscali au refuzat ca societatea să fie reprezentată de persoane abilitate, firme de contabilitate, se rețin următoarele:

- potrivit consemnărilor din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au discutat cu administratorul societății la data începerii inspecției fiscale, iar ca urmare a discuțiilor purtate a rezultat faptul că, în perioada supusă verificării evidența contabilă a fost condusă de mai multe persoane, motiv pentru care au solicitat administratorului societății să contacteze persoanele care au condus evidența contabilă și să le solicite o serie de documente, cum ar fi: jurnale, balante de verificare, fise furnizori, fise clienti, etc, documente care se extrag/editeaza din baza de date a societății, iar transmiterea acestora să se facă prin adresele de e-mail comunicate;

- documentele solicitate au fost transmise la adresele de e-mail indicate (ale organelor de inspecție fiscală), direct de către persoanele care au condus evidența contabilă.

De asemenea, la data de 04.02.2021, s-a transmis adresa intitulată „Înstiințarea pentru discuția finală” către adresa de e-mail:@yahoo.com și@yahoo.com, cu precizarea ca administratorul societății a solicitat să fie înștiintate asupra datei discuției finale și asupra faptului că dorește să fie reprezentat și de persoanele care au condus evidența contabilă.

La aceste e-mailuri nu s-a primit niciun raspuns, iar la discuția finală s-a prezentat doar administratorul societății.

Faptul că firmele de contabilitate care au condus evidența contabilă a societății petente au refuzat să reprezinte societatea X SRL pe perioada desfășurării inspecției fiscale, nu poate fi imputată organelor de inspecție fiscală, acestea neavând atribuții și competență în a obliga aceste societăți să participe la discuții și să reprezinte societatea petentă.

De asemenea, în raport de cele prezentate rezultă că susținerile societății contestatoare privind nelegalitatea inspecției fiscale pentru lipsa audierii vizează o aplicare rigidă a dispozițiilor legale în materie și o apreciere pro-causa a caracterului rezonabil al termenelor, motiv pentru care nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

În consecință, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative.

Astfel, având în vedere că organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale referitoare la informarea societății petente asupra aspectelor constatate în timpul inspecției fiscale, iar la încheierea acesteia societatea a beneficiat de dreptul legal de a exprima în scris un punct de vedere cu privire la aceste constatări, și a uzat de posibilitatea exercitării căii administrative de atac prin formularea contestației administrative analizate prin prezenta decizie, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru anularea actelor administrative contestate, pe motivul lipsei audierii.

Referitor la aspectele de fond

Cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând ***impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.***

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală urmare a verificărilor efectuate, au stabilit în sarcina petentei, obligații fiscale suplimentare în suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei calculat asupra unei bazei de impozitare majorată cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu amortizarea aferentă sumelor existente în

soldul contului 231 „Investitii in curs” si ulterior inregistrate in contul 212 “Constructii” precum și a limitării cu 50% a cheltuielilor cu carburantii.

- TVA în sumă de ... lei aferentă limitării la 50% a dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor de carburanți.

Prin contestația formulată petenta sustine faptul că i-a fost încălcat dreptul la aparare, nefiindu-i acordat un termen în care să poată prezenta documentele justificative.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

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

iar potrivit art. 21 alin.(1) din același act normativ:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 lit.f) și lit. t):

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masa totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului.(...)”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența

contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Iar potrivit pct.44 și 49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

49². (...) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.(...)

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și pentru care sunt prezentate documente justificative.

În concluzie, 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.

De asemenea, se reține că în condițiile în care vehiculele pentru care se achiziționează combustibilul nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, sunt deductibile doar cheltuielile în proporție de 50% aferente achiziționării de combustibil.

Începând cu anul 2016 aceste prevederi legale sunt preluate în mare parte și prin Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal, respectiv:

„- art. 19 alin. 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 alin. 1 - Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare

- art. 25 alin. 3 lit.l) - Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, atlate în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea”.

În drept, în ceea ce privește materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, completate de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, valabile până la 31.12.2015, după cum urmează:

„- art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

- art. 145¹, alin. 1 - Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehicul e atlate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Norme metodologice

“45¹. (1) În aplicarea art, 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele atlate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielii cu combustibilul utilizat pentru

funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietate sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.“

Începând cu anul 2016 în speță sunt aplicabile prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, completate de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 1/2016, care precizează:

“ - art. 298, alin. 1 - Limitări speciale ale dreptului de deducere

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

- art, 297, alin. 4, lit. a - Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile“

Norme Metodologice

“- pct. 68 - În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietate sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietate sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme; prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.“

Totodată, art.156 alin.1 alin.2 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor, stipulează că:

“ ART. 156 - Evidența operațiunilor

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

- referitor la investițiile în cuantum de ... lei, se reține faptul că potrivit evidentei contabile a petentei, în anul 2018, aceasta a majorat valoare unor clădiri cu suma de ... lei, fără să dețină la data efectuării acestor operațiuni și fără să prezinte nici în timpul desfășurării inspecției fiscale și nici ulterior, cu ocazia depunerii contestației, documentele justificative prevăzute la pct. 57 alin (2) din Ordinul nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care arată că: *“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.”*

În ceea ce privește facturile anexate contestației, se reține faptul că o parte din acestea au un conținut ilizibil, fapt ce contravine art. 319 alin. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se stipulează clar faptul că: *“Autenticitatea originii, integritatea conținutului și lizibilitatea unei facturi, indiferent că este pe suport hârtie sau în format electronic, trebuie garantate de la momentul emiterii până la sfârșitul perioadei de stocare a facturii. Fiecare persoană impozabilă stabilește modul de garantare a autenticității originii, a integrității conținutului și a lizibilității facturii. Acest lucru poate fi realizat prin controale de gestiune care stabilesc o pistă fiabilă de audit între o factură și o livrare de bunuri sau prestare de servicii. "Autenticitatea originii" înseamnă asigurarea identității furnizorului sau a emitentului facturii. "Integritatea conținutului" înseamnă că nu a fost modificat conținutul impus în conformitate cu prezentul articol.”*

O altă parte din materialele evidențiate în facturile de achiziție anexate, cuprind achiziții de bunuri și materiale care nu pot fi integrate în valoarea clădirii, spre exemplificare acestea fiind achiziții de: compresor, recipient, etc.

Cu privire la acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, se reține că societatea petentă nu a făcut dovada intrării în gestiune a mijloacelor fixe respective, nu s-a putut identifica în ce au constat investițiile respective (construcția modernizată) și nici alte documente din care să rezulte modul în care a fost stabilită durata de amortizare a acestor investiții, astfel că societatea petentă nu are drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, potrivit art. 19 alin. 1 și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal care prevede:

“ 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 speță trebuie reținute și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, respectiv: *“ART. 6 (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.”*

Referitor la documentele depuse de petentă la încheierea inspecției fiscale și despre care petenta susține că nu i-a fost acordat un termen în care să le poată prezenta, se rețin următoarele:

a) În ceea ce privește cele (6) șase procese verbale de recepție, încheiate la terminarea lucrărilor, aratăm faptul că acestea au fost întocmite în data de 24.02.2021 și fac referire în principal la lucrări de amenajare terenuri efectuate în regie proprie în perioada 2015 – 2020, perioada în care nu au fost înregistrate în evidența contabilă investiții în curs de execuție de natura celor menționate în situațiile de lucrări anexate, nu au fost efectuate înregistrări contabile specifice lucrărilor de investiții, potrivit documentelor financiar contabile existente la dosarul contestației (balanțe de verificare).

De asemenea, asupra conținutului și operațiunilor economice acoperite de aceste documente, organul de inspecție s-a pronunțat, în condițiile legii, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, astfel încât ele nu pot fi considerate ca documente depuse suplimentar, în susținerea contestației, de către petentă.

b) Cu privire la bonurile de consum depuse de petentă pentru justificarea consumului de carburant, tot la momentul încheierii inspecției fiscale, se reține că acestea nu pot fi considerate documente justificative de înregistrare în contabilitate și scadere din gestiune, potrivit legii, întrucât nu prezintă conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului reglementat de Ordinul 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, respectiv nu contin, numărul și data documentului, nu se precizează la ce lucrare a fost folosit carburantul, nu a fost întocmită fișa activității zilnice a utilajelor sau orice alt document din care să rezulte numărul de ore de funcționare, utilajul utilizat sau consumul mediu orar de carburant.

Mai mult, societatea petentă avea obligația să demonstreze utilizarea combustibililor pentru funcționarea utilajelor prin organizarea evidentei de gestionare a cantităților aprovizionate.

Cu ocazia susținerii orale a contestației, administratorul societății domnul MV susține că justificarea consumului de carburant este data de efectuarea unor lucrări de împrejmuire, amenajare terenuri deținute de societate, cu ajutorul unui utilaj închiriat de la o persoană fizică.

Prin adresa înregistrată sub nr. TMR_DGR .../29.07.2021, administratorul societății domnul MV, a depus în susținerea contestației, contractul încheiat în data de 06.01.2013 între dl G.V. domiciliat în Germania, în calitate de proprietar și societatea X S.R.L., în calitate de utilizator, reprezentând dreptul de folosință a unui încărcător (Volă) Hannomag 55 D cu cupa de 3,5 metri cubi.

Cu adresa nr. TMR_DGR .../10.08.2021, DGRFP Timișoara transmite către AJFP Hunedoara înscrisul de natura mijloacelor de probă depus de societatea X SRL, urmând ca aceasta, în calitate de organ emitent al actelor atacate să completeze dosarul contestației, pronunțându-se asupra acestora.

Prin adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../13.08.2021, AJFP Hunedoara - AIF depune la dosarul cauzei răspunsul la solicitările formulate.

Contractul încheiat în data de 06.01.2013 între dl. G. V. domiciliat în Germania, în calitate de proprietar și societatea X S.R.L., în calitate de utilizator, are ca obiect oferirea spre utilizare a unui încărcător de tip Vola pe perioadă nedeterminată, prețul achitat de utilizator proprietarului fiind în sumă de 300 euro/luna fiind prevăzut a se achita la 30 zile de la sfârșitul lunii în curs.

Referitor la Contractul de închiriere încheiat între dl G. V. și societatea X S.R.L., prin răspunsul formulat, organele de inspecție fiscală arată că nu au fost regăsite documente înregistrate în contabilitate privind închirierea încărcătorului (vola) prevăzut în acest contract, documente privind plată chirie către G. V. și nici cheltuieli cu închiriere aferente acestui contract.

Facem precizarea că la art.II din contract intitulat „ Obiectul contractului”, la pct.2.2 se prevede că *„Prețul achitat de către utilizator este de 300 euro/lună (în lunile în care se lucrează mai puțin decât s-a convenit se anunță și suma se stabilește de comun acord) și se achită la 30 de zile de la sfârșitul lunii în curs”.*

În ceea ce privește cheltuielile cu închirierea, înregistrate în evidența contabilă a societății petente, așa cum reiese din cuprinsul

Raportului de inspecție fiscală, acestea sunt cheltuieli aferente închirierii unor utilaje în anul 2015, de la societățile M. SRL și D. & M. SRL .

Utilajele au fost folosite pentru a presta servicii către terți, principalii clienți fiind: S. SRL , A. M. SA, R. T. SRL, D. . SRL, L. SRL.

Pentru funcționarea acestor utilaje și obținerea acestor venituri organele de inspecție fiscală au considerat că sunt justificate achizițiile de motorină de la societatea B SRL în valoare de ... lei.

Din aceasta activitate, societatea a înregistrat venituri din servicii în anul 2015, contravaloarea chiriei cu utilajele, facturată de furnizori și înregistrată de societate în anul 2015, în contul 612 - *Cheltuieli cu redevențele și chiriile*, este de ... lei, iar veniturile obținute de societate în anul 2015 din prestările cu utilaje, înregistrate în contul 704 - *Venituri din servicii prestate* sunt de ... lei.

În ceea ce privește afirmația petentei privind executarea unor lucrări de construcții de natura investițiilor (ex: lucrări de întreținere și amenajare a terenurilor începând cu nivelare, pietruire, amenajare canal Cerna, deviere canal, lucrări de îngrădit a proprietatii, introducerea de apă și canal pe proprietate, iluminat) pe proprietățile societății și în spațiile care au fost luate în comodat de către societate, cu utilajele închiriate, se reține că pentru perioada supusă verificării nu au fost prezentate documente primare din care să reiasă execuția acestor lucrări și nu au fost înregistrate în evidența contabilă investiții efectuate de societate.

Pentru întreaga perioadă verificată, societatea a înregistrat în contabilitate o creștere a debitului contului 231 - *Investiții în curs de execuție* de doar ... lei (în anul 2017). Societatea prezintă un sold inițial la începutul anului 2015 la contul 231 - *Investiții în curs de execuție* în sumă de ... lei.

Cu privire la susținerea administratorului societății că au fost efectuate lucrări de construcții în regie proprie, documentele prezentate nu sunt relevante pentru justificarea consumului de motorină, așa cum arată societatea petentă, nefiind coroborate cu evidența contabilă a societății, respectiv:

- nu au fost prezentate documente și înregistrări contabile prin care să se evidențieze cine au fost persoanele care au efectuat aceste lucrări și modul în care au tratate din punct de vedere contabil cheltuielile de natură salarială suportate cu acestea;
- societatea petentă nu a prezentat fișa activității zilnice pentru orele de funcționare a utilajelor și motorina astfel consumată;

- în evidența contabilă și în situațiile de lucrări nu există cheltuieli cu materialele consumate, deși se face referire la împrejmuirea terenului cu plasa (gard), asezare strat piatra sparta, etc.
- nu sunt înregistrate cheltuieli cu transportul materialelor;
- în situațiile de lucrări nu se regăsesc cheltuieli cu manopera, deși operațiunile înscrise ca fiind executate presupun manoperă; mai mult, în cuprinsul situațiilor de lucrări/procese verbale de recepție prezentate de petentă, utilajul indicat este un buldoexcavator cu senile, diferit de încarcatorul tip Vola, dotat cu cupa, care face obiectul contractului de închiriere cu domnul Gabor. Aceste utilaje sunt specifice anumitor tipuri de lucrări de construcții montaj, neputându-se utiliza oricare dintre ele la tipul de lucrări specificate în documentele prezentate. De asemenea, operatorul care deservește utilajul, este obligatoriu a deține o anumită calificare, în vederea îndeplinirii condițiilor impuse de legislația sănătății și securității muncii (SSM);
- societatea nu are personal angajat calificat/necalificat care să execute aceste lucrări;
- pentru toată această perioadă 2015 - 2020 nu a fost prezentată nicio recepție parțială a lucrărilor. Doar la data de 24.02.2021 s-a efectuat recepția finală a unor lucrări realizate în anul 2015, 2016, 2017, etc.
- în perioada verificată, domnul TP, în calitate de diriginte de santier înscris în procesele verbale de recepție a lucrărilor, nu a fost salariat al societății X SRL și nici nu i-a fost achitată acestuia vreo sumă de bani pentru prestarea unui asemenea serviciu, din documentele existente la dosarul cauzei nerezultând acest aspect;
- de altfel, în evidența contabilă nu s-au înregistrat în aceasta perioadă investiții în curs și nici investiții finalizate.

Astfel, cheltuielile de carburant înregistrate în perioada 2015 - 2020 nu au fost considerate ca fiind concretizate într-o investiție în curs, ci pur și simplu au fost considerate de către societatea petentă ca fiind cheltuieli curente deductibile, fiind înregistrate în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul".

De altel, întreaga motivație din contestația formulată de petentă se bazează pe faptul că i-a fost încălcat dreptul la apărare, fără să aducă argumente de natură fiscală din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală și fără a invoca niciun temei legal prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Și ulterior cu ocazia susținerii orale a contestației, dl. MV critică în principal modul de desfășurare a inspecției fiscale, aceste critici neputând fii reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Se reține că în contestație petenta trebuie să indice, atât motivele de fapt, cât și motivele de drept pe baza cărora își întemeiază susținerile, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat.

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

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

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

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Din lecturarea contestației formulate, se reține că petenta, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale.

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

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

coroborat cu pct. 2.5. din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează

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

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei juridice, 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 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 se coroborează 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.”

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

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

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societatea petentă nu sunt de natură să determine o stare de fapt diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală privind legalitatea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare și prin care să se infirme constatările organelor de inspecție, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...26.02.2021, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă aferentă achizițiilor din anul 2020.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD ...26.02.2021, pentru suma de 2.785 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care petenta nu aduce nici un argument și nu depune documente în susținerea cauzei care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, pentru TVA dedusă aferenta achizițiilor din anul 2020 fiind o speță distinctă, a fost analizată separat de către organele de inspecție fiscală, constatând următoarele.

În anul 2020 (perioada ianuarie - septembrie) societatea petentă a obținut venituri din închiriere imobile în valoare de ... lei, acestea fiind singurile venituri realizate de societate în această perioadă.

Veniturile obținute în perioada ianuarie - septembrie 2020 din închirierea imobilelor sunt operațiuni scutite fără drept de deducere, potrivit art. 297 alin.(4) și art.300 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În perioada ianuarie - septembrie 2020 societatea a dedus TVA în suma de ... lei aferentă achizițiilor de combustibil, utilități, telefonie, etc, care nu sunt destinate unor operațiuni taxabile.

Deși prin contestația formulată petenta solicită admiterea contestației și anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F_HD ...26.02.2021, în conținutul contestației petenta nu face vorbire de TVA în suma de ... lei, aferentă achizițiilor de combustibil, utilități, telefonie etc, efectuate în anul 2020 .

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

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

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit cărora:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

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

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

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale.

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

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

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, 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 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 se coroborează 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.”

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

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

Prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 17...59/2014, care reține că:

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

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

Prin contestație petenta nu face nici o referire la TVA în suma de 2.785 lei aferentă achizițiilor de combustibil, utilități, telefonie, etc, nu indică niciun argument al stării de fapt, nu prezintă nicio normă legală incidentă speței din punct de vedere fiscal, pentru care înțelege să conteste această sumă, limitandu-se doar să solicite anularea deciziei de impunere contestate, motivat de faptul că i-a fost încălcat dreptul la apărare.

Față de cele prezentate, în considerarea prevederilor pct.11.1 lit.b) 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, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Se reține că în contestație petenta trebuie să indice, atât motivele de fapt, cât și motivele de drept pe baza cărora își întemeiază susținerile, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea petenta, deși contestă Decizia de impunere nr. ...26.02.2021, nu aduce motivații și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele

fiscale în Decizia contestată, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui petentei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a depus contestația, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ...26.02.2021, pentru suma de 2.785 lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SRL, prin av. Alexandra Ionescu, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...26.02.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

- *Respingerea ca nemotivată* a contestației depusă de societatea X SRL, prin av. Alexandra Ionescu, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...26.02.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma 2.785 lei, reprezentând TVA.

- Decizia se comunică la:

- societatea X SRL
- AJFP Hunedoara, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la

Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea acesteia.

...
DIRECTOR GENERAL,

...

Adresa: Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,
300081, Timișoara

Tel.: +40(256) 29 27 35

Fax: +40(256) 49 93 32

<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara