

D E C I Z I A nr. 4546 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
societatea X SRL din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. .../...**2018**.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de societatea X SRL, cu sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin domnul S..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. ..., fiind înregistrată sub nr. .../...2018, respectiv sub nr. .../...2018.

Referitor la obiectul contestației, în considerarea dispozițiilor art.7 și art.269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, văzând faptul că în preambulul contestației petenta arată că suma contestată este de ... lei reprezentând impozit pe profit de plată, TVA suplimentară de plată, impozit pe dividende și impozit pe venit din alte surse, fără a defalca pe sume fiecare categorie de impozite și taxe contestate, iar la final solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .../...2018, pentru suma de ... lei, fără însă a menționa ce reprezintă această sumă, D.G.R.F.P. Timișoara, prin adresa nr. .../...2018, a solicitat petentei ca în termen de 5 zile de la primirea adresei, să completeze contestația formulată cu precizarea sumei totale contestată individualizată pe categorii de creanțe fiscale raportată la actul administrativ fiscal contestat, cu precizarea că în cazul necompletării în termen a dosarului cauzei cu cele solicitate, se va considera contestat întregul act administrativ fiscal atacat, în temeiul dispozițiilor art. 269 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu toate că adresa nr. .../...2018 a fost primită de petentă în data de 29.08.2018, potrivit confirmării de primire anexată în original la dosarul contestației, petenta nu a dat curs celor solicitate, în speță fiind incidente astfel prevederile art. 269 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel că se va considera contestat întregul act administrativ fiscal atacat, respectiv Decizia de impunere nr. .../...2018.

În consecință, obiectul contestației este **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar;
- ... lei – impozit pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru societatea X SRL, domnul S..., în calitate de administrator, fiind astfel respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2018, a fost comunicată petentei în data de 24.05.2018, potrivit celor menționate pe un exemplar al deciziei de impunere, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de societatea X SRL din ... a fost înregistrată la A.J.F.P. ..., sub nr. .../...2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018.

I. Prin contestația formulată, societatea X SRL din ..., invocă următoarele considerente:

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, organele de control fiscal, în mod eronat, au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei suplimentar de plată, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, TVA suplimentară de plată, impozit pe dividende și impozit pe venituri din altă sursă, stabilite de inspecția fiscală pentru perioada fiscală 14.01.2014 - 30.11.2017.

I.1. Referitor la impozitul pe profit;

În ceea ce privește suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu cazarea angajaților, pentru perioada 2014 - 2016, considerate nedeductibile de către organele de control fiscal, pe motivul că aceste

cheltuieli nu au la baza documente justificative cu privire la cazarea personalului, petenta consideră că, potrivit prevederilor art.28 din H.G. nr. 1860/2006, cu modificările și completările ulterioare, modificat prin art.1 alin.(2) din Ordinul M.FP nr. 60/2015, în vigoare de la 27 ianuarie 2015, suma de ... lei, aferentă plăților efectuate angajaților pentru plata cazării în șantierele de construcții, unde petenta își desfășoară activitatea este deductibilă.

Faptul că organele de control fiscal impun practici manageriale în administrarea unor companii private și nu de stat, conduce la ideea reîntorcerii spre economia centralizată în care reprezentanții statului erau stăpânii absoluți în stabilirea direcțiilor și procedurilor de urmat. Din fericire acele vremuri au trecut iar astăzi, în companiile private, managerii educați în țară și străinătate hotărăsc metodele și procedurile cele mai eficiente pentru gestionarea resurselor patrimoniului companiei. Argumentarea și fundamentarea sumelor suplimentare reprezentând impozit pe profit stabilite de către organel de control fiscal sunt arbitrare, abuzive, fără nici o legătură cu legislația fiscală.

Astfel, faptul că societatea deținea autovehicule cu care putea să transporte muncitorii – constructorii, de la șantierele îndepărtate către sediul petentei, este nerelevant și păgubos economic. Aceste deplasări ar fi condus la pierderi de timp semnificative și implicit la întâzieri mari în realizarea obiectivelor antreprenoriale.

Containerele închiriate de către petentă au fost folosite pentru birou, vestiar, cabinet medical și ca dormitor al paznicului care supraveghea utilajele și materialele existente în șantier, erau insuficiente și necorespunzătoare pentru cazarea muncitorilor.

Având în vedere cele expuse și conform art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Noul Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a punctului 13 alin.(1) din Normele de aplicare a Noului Cod fiscal, coroborat cu prevederile art.28 din R.G. nr. 1860/2006, cu modificările și completările ulterioare, cuantum modificat prin art.1 alin.(2) din Ordinul MFP nr. 60/2015 (în vigoare de la 27 ianuarie 2015), petenta consideră că suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu cazarea angajaților, pentru perioada 2014 - 2016, este deductibilă la calculul impozitului pe profit, fiind cheltuieli efectuate în legătură cu lucrări executate sau servicii prestate de petentă în scopul desfășurării activității economice a petentei.

În ceea ce privește suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea unor autovehicule necesare desfășurării activității economice, pentru perioada 2014 - 2016, considerate nedeductibile de către organele de control fiscal, pe motivul că autovehiculele respective nu au fost înmatriculate la autoritatea fiscală din cadrul administrației

publice locale și ca urmare au fost înregistrate fără a avea la bază un document justificativ.

Petenta consideră că potrivit prevederilor art.24 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și conform prevederilor art. 28 alin.(1) și alin.(2) din Legea 227/2015, cu modificările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 2 din Anexa nr.1 din Ordinul M.E.F. nr./2008, cu modificările și completările ulterioare, că suma de ... lei este deductibilă la calculul impozitului pe profit, fiind aferentă unor mijloace fixe intrate în patrimoniul petentei, mijloace fixe care au fost recepționate conform Proceselor Verbale de recepție încheiate în acest sens conform prevederilor punctului 1 din Anexa nr.1 din Ordinul M.E.F. nr./2008, cu modificările și completările ulterioare.

Faptul că respectivele autovehicule nu au fost declarate la autoritatea fiscală din cadrul administrației publice locale, nu prezintă relevanță din punct de vedere al deductibilității fiscale a amortizării, nefiind prevăzută această condiție în legea fiscală.

I.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată;

Petenta reține că organele de control fiscal au considerat că suma de ... lei reprezentând TVA aferentă autovehiculelor achiziționate de către petentă, ca fiind nedeductibilă, deoarece autovehiculele respective nu au fost înmatriculate la autoritatea fiscală din cadrul administrației publice locale. Deasemenea, organele de control fiscal în prezentarea argumentelor legale privind nedeductibilitatea TVA aferentă acestor achiziții prezintă prevederi care nu au nicio legătură cu prevederile Titlului VI - Taxa pe valoarea adăugată, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reprezintă legea specială în tratarea deductibilității taxei.

Conform prevederilor art. 146 alin.(1) lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta, deținând o factură conform cu prevederile art.155, consideră că are dreptul să deducă suma de ... lei reprezentând TVA aferentă autovehiculelor achiziționate.

I.3. Referitor la impozitul pe dividende P.F.

Referitor la suma de ... lei reprezentând impozitul pe dividende PF stabilit de organele de control pentru sumele ridicate de către administratorul petentei în perioada 01.07.2015 - 31.12.2015 și înregistrate în soldul contului 461 Debitori diverși, petenta consideră, în conformitate cu prevederile art.7 punctul 12 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, că suma de ... lei nu reprezintă dividende deoarece:

1. Nu există o distribuție de dividende bazată pe hotărâre a asociatului unic. Doar asociatul unic poate hotărâ distribuția de dividende;
2. Asociatul unic a restituit petentei sumele ridicate din conturile bancare ale societății.

Ca urmare a celor expuse și având în vedere prevederile art.7 punctul 12 din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta consideră arbitrară, excedând prevederilor legale menționate, stabilirea, de către organele de control fiscal a sumei de ... lei ca impozit pe dividende P.F.

I.4. Referitor la impozit pe veniturile din alte surse;

Referitor la suma de ... lei rezentând impozitul pe veniturile din alte surse stabilit de organele de control pentru sumele ridicate de către administratorul petentei în perioada 01.01.2016 - 30.11.2017 și înregistrate în soldul contului 461 Debitori diverși, petenta consideră, conform prevederilor art. 144 alin.2 lit.h) și i) din Legea 227/2015, nu au nici o legătură cu speța descrisă, deoarece administratorul societății nu a primit nici un bun sau serviciu pentru folosul propriu de la societatea pe care o administrea și nici nu a plătit pentru un bun achiziționat de la administrator/asociat peste prețul pieței.

Ca urmare a celor expuse și având în vedere faptul că prevederile art.114 din Legea 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de către organele de control fiscal nu au nici o legătură cu speța descrisă, petenta consideră abuzivă, excedând prevederilor legale, stabilirea, de către organele de control fiscal a sumei de ... lei ca impozit din alte surse. Mai mult decât atât, asociatul unic al petentei a restituit suma de ... lei care a fost stabilită de organele de control fiscal ca fiind retrasă din conturile bancare ale societății și ca urmare această sumă a fost în fapt un avans spre decontare nefolosit și care a fost restituit societății.

Având în vedere cele expuse, petenta consideră că autoritățile fiscale competente trebuie să desființeze în parte Decizia de impunere nr. .../...2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice - ..., Inspecție Fiscală – Persoane Juridice, prin care organele de control fiscal au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, TVA suplimentară de plată, impozit pe dividende și impozit pe venituri din altă sursă, stabilite pentru perioada fiscală 14.01.2014 - 30.11.2017, pentru suma de ... lei deoarece organele de control fiscal au ignorat total înscrisurile prezentate și realitatea activității economice desfășurate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5, prin Raportul de inspecție

fiscală nr. .../...2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, au constatat următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar;
- ... lei – impozit pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar.

II.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei;

a) Cu privire la cheltuielile de cazarea angajaților pentru perioada 2014 – 2016:

Societatea X SRL a dedus în perioada 01.10.2014 - 31.12.2016, pe bază de Ordine de deplasare (Delegații) întocmite pe numele salariaților, cheltuieli cu diurna și cazarea personalului implicat în activitățile desfășurate de societate pe diverse șantiere, astfel:

- în anul 2014, cheltuieli cu diurna: ... lei și cheltuieli cu cazarea: ... lei;
- în anul 2015, cheltuieli cu diurna: ... lei și cheltuieli cu cazarea: ... lei.
- în anul 2016, cheltuieli cu diurna: ... lei și cheltuieli cu cazarea: ... lei.

Echipa de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile o parte din cheltuielile (... lei) privind cazarea personalului implicat în activitățile desfășurate de societate pe aceste șantiere astfel:

- în anul 2014 suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind cazarea personalului;
- în anul 2015 suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind cazarea și diurna (diurnă: ... lei și cazare: ... lei) personalului;
- în anul 2016 suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind cazarea personalului.

Organele de inspecție fiscală au tratat ca nedeductibile cheltuielile în sumă totală de ... lei, reprezentând diurna și cazarea personalului implicat în activitățile desfășurate de societate, deoarece:

- societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la cazarea personalului, nu a indicat nicio locație;
- o parte din șantierele pe care societatea și-a desfășurat activitățile economice și pentru care au fost decontate cheltuieli cu diurna și

cazarea personalului se află la o distanță mai mică de 50 de km de locul de muncă;

- societatea a achiziționat/utilizat/închiriat un număr cuprins între 8 și 11 autovehicule, unele cu utilitate mixtă (transport persoane și transport materiale), totodată societatea decontând cheltuieli semnificative cu consumurile de combustibili (motorină) pentru autovehiculele deținute în proprietate/utilizate sau închiriate;

- societatea a închiriat de la societatea G... SRL din ... în calitate de proprietar (locator) containere destinate mai multor utilități ale societății: vestiar, medical, birou și dormitor, pe baza unor contracte de închiriere;

- societatea verificată a decontat în cheltuieli cu închirierea imobilului din ..., compus din patru camere, 1 bucătărie, 1 baie și hol, în suprafață de 125 mp, conform Contractului de închiriere nr. .../...2016 încheiat între societatea P... SRL, în calitate de proprietar și societatea X SRL. Contractul a fost încheiat pe o perioadă de 3 luni, începând cu data de 06.11.2016. Spațiul închiriat este destinat cazării salariaților societății a căror domiciliu nu este pe raza municipiului ...;

- societatea verificată a decontat pe bază de Ordine de deplasare (Delegații) cheltuieli cu diurna și cazarea personalului salariat implicat în lucrările desfășurate pe șantierul ..., în cursul anului 2015 cu toate că așa după cum reiese din contractul încheiat între societatea I... SA în calitate de Contractant și societatea verificată X SRL, în calitate de Executant precum și din factura prin care sunt refacturate servicii de cazare și masă de către societatea I... SA către societatea verificată se constată că societatea contractantă I... SA a asigurat personalului societății X SRL, atât masa cât și cazarea.

Actul normativ care reglementează drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului este HG 1860/2006 actualizată (art.2, art.26, art.28 al Anexei la HG 1860/2006).

Față de argumentele mai sus menționate precum și din coroborarea art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile art.2, art. 26 și art. 28 din HG 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată nu îndeplinește condițiile legale pentru a deduce cheltuielile cu cazarea personalului salariat.

b) Cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport:

În perioada verificată societatea X SRL în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, următoarele sume:

- în anul 2014 suma totală de ... lei aferentă amortizării mijloacelor de transport achiziționate de la societatea A... pentru care societatea verificată nu a prezentat documente justificative, în conformitate cu prevederile legale;
- în anul 2015 suma totală de ... lei, aferentă amortizării mijloacelor de transport achiziționate de la societatea A... în anul 2014, menționate în Raportul de inspecție fiscală, precum și a celor achiziționate în cursul anului 2015 de la persoanele fizice R... și G... V..., pentru care societatea verificată nu a prezentat documente justificative, în conformitate cu prevederile legale;
- în anul 2016 suma totală de ... lei, aferentă amortizării mijloacelor de transport achiziționate de la societatea A... în anul 2014, menționate în Raportul de inspecție fiscală, a celor achiziționate în cursul anului 2015 de la persoanele fizice R... și G... V..., precum și celui achiziționat în octombrie 2016 de la A... C... T... SRL, pentru care societatea verificată nu a prezentat documente justificative, în conformitate cu prevederile legale.

Echipa de inspecție fiscală a verificat concordanța dintre facturile/contractele de vânzare-cumpărare a acestor mijloace de transport și Cartea de Identitate a Vehiculului, constatând că în facturile de achiziționare/contractele de vânzare cumpărare a acestor mijloace de transport figurează cumpărător societatea X SRL, iar în Cartea de Identitate a Vehiculului figurează societatea ca deținător R... C... SRL având Codul Unic de Înregistrare

Față de cele mai sus menționate se poate concluziona faptul că, cumpărătorul autovehiculelor (societatea X SRL) din facturi este diferit de deținătorul menționat în Cartea de Identitate a Vehiculului, precum și faptul că vânzătorii care au înstrăinat autovehiculele către societatea X SRL nu figurează nici ei în Cărțile de Identitate a Vehiculelor ca fiind vreodată deținătoare ale acestora.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea X SRL nu a declarat achiziționarea autovehiculelor organelor fiscale din cadrul Administrației publice locale (Direcția Impozite și Taxe din cadrul Primăriei Municipiului ...). În conformitate cu prevederile art. 264 alin.(1)-(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată avea obligația de a le declara organelor fiscale ale Administrației publice locale în termen de 30 de zile inclusiv de la data dobândirii (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - art. 264 și Norme metodologice-punctul 116(1) și (1[^]1)).

Societatea verificată nu a procedat la înmatricularea autovehiculelor mai sus menționate, până la data inspecției fiscale, cu toate că ele au fost achiziționate în anul 2015. În conformitate cu

prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată avea obligația să solicite autorității competente transcrierea transmiterii dreptului de proprietate în termen de 30 de zile de la data dobândirii dreptului de proprietate asupra vehiculului.

Echipele de inspecție fiscală au constatat, pe baza celor mai sus prezentate că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale punctului 44 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, deoarece documentele justificative prezentate de societatea verificată cu privire la achiziționarea acestor mijloace de transport nu respectă toate cerințele legislative cu privire la transmiterea și declararea proprietății asupra lor, precum și a celorlalte obligații corelate.

II.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de mijloace de transport, astfel:

- conform facturii seria ... nr. .../...2014, a fost achiziționat de la vânzătorul, societate A... autovehiculul ... în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei;
- conform facturii seria ... nr. .../...2014, a fost achiziționat de la vânzătorul A... autovehiculul ... în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei;
- conform facturii seria ... nr. .../...2014, a fost achiziționat de la vânzătorul A... autovehiculul Autoutilitară ... în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei;
- conform facturii .../...2016, a fost achiziționat de la vânzătorul A... C... T... SRL, autovehiculul Autoutilitară ... în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei.

Echipele de inspecție fiscală au verificat concordanța dintre facturile de achiziție a acestor mijloace de transport și Cartea de Identitate a Vehiculului, constatând că în factură figurează cumpărător societatea X SRL, iar în Cartea de Identitate a Vehiculului figurează ca deținător după caz societățile: A... și A... C... T... SRL.

Față de cele mai sus menționate se poate concluziona faptul că, cumpărătorul autovehiculului (societatea X SRL) din facturile mai sus menționate este diferit de deținătorii (A... și A... C... T... SRL) menționați în Cartea de Identitate a Vehiculului.

Echipele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL nu a declarat achiziționarea autovehiculelor, organelor fiscale din cadrul

Administrației publice locale (Direcția Impozite și Taxe din cadrul Primăriei Municipiului ...). În conformitate cu următoarele prevederi legale:

a) pentru mijloacele de transport achiziționate în anul 2014, în conformitate cu prevederile art.264 alin.(1)-(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată avea obligația de a le declara organelor fiscale ale Administrației publice locale în termen de 30 de zile inclusiv de la data dobândirii.

Echipa de inspecție fiscală a constatat de asemenea că societatea verificată nu a procedat la înmatricularea autovehiculelor mai sus menționate, până la data inspecției fiscale, cu toate că ele au fost achiziționate în anul 2015. În conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată avea obligația să solicite autorității competente transcrierea transiterii dreptului de proprietate în termen de 30 de zile de la data dobândirii dreptului de proprietate asupra vehiculului. Astfel echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a respectat prevederile menționate de legiuitor în cuprinsul SECTIUNEA a 2-a, art.11 alin.(2) lit.b), alin.(4) și alin.(5) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, cu modificările și completările ulterioare. În urma analizării datelor înscrise în Cărțile de Identitate a Vehiculelor mai sus menționate se constată că nici furnizorii/vânzătorii acestor mijloace de transport nu au respectat prevederile legale mai sus menționate, în sensul că nici ei nu au solicitat *„transcrierea transiterii dreptului de proprietate în termen de 30 de zile de la data dobândirii dreptului de proprietate asupra vehiculului”*.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat domnilor S..., în calitate de administrator al societății verificate și R..., director general al societății verificate și administrator al societății R... C... SRL, societatea de la care provin de altfel mijloacele de transport de mai sus, explicații privind neîndeplinirea obligației legale de a înmatricula autovehiculele mai sus menționate. În notele explicative date atât de domnul S..., administrator al societății verificate, cât și domnul R..., director general al societății verificate și administrator al societății R... C... SRL, menționează că:

„a) Bunurile achiziționate de la A... nu au fost înmatriculate imediat după achiziție deoarece nu au fost disponibilități financiare, iar pe urmă nu s-a mai reluat procedura de înmatriculare, acesta urmează să se facă cât mai repede.

b) Bunul cumpărat de la numitul G... V... nu s-a înmatriculat imediat deoarece nu au fost disponibilități financiare, iar la data când s-a dorit înmatricularea fostul proprietar nu a putut să pună la dispoziție CF - fără

datorii.

c) *După data achiziției remorca a suferit accident cu deteriorarea șasiului.*

d) *După data achiziției auto ... a suferit un accident în loc. ..., acesta reprezentând o stare bună pentru înmatriculare”.*

Organele de inspecție fiscală au menționat că cele consemnate în notele explicative de domnii S..., administrator și asociat unic al societății verificate și R... director general al societății verificate și administrator al societății R... C... SRL nu sunt plauzibile deoarece societatea verificată a avut disponibilități financiare, așa după cum reiese din evidența fiscală a societății, pe întreaga perioadă verificată astfel:

- societatea X SRL a avut profit în toată perioadă verificată astfel: profit impozabil an 2014: ... lei; profit impozabil an 2015: ... lei; profit impozabil an 2016: ... lei;

- din conturile de la bănci deschise de societatea verificată au fost ridicate/transferate sume importante de bani sub formă avansuri în conturile domnului S..., administrator și asociat unic al societății, așa după cum reiese din soldul debitor al contului 461 „Debitori diverși”, astfel: sold debitor cont 461 „Debitori diverși” la 31.12.2015: 341.570 lei; sold debitor cont 461 „Debitori diverși” la 31.12.2016: 219.100 lei; sold debitor cont 461 „Debitori diverși” la 31.12.2017: 246.100 lei. Soldurile anuale ale acestui cont arată că administratorul dispunea de sumele necesare pentru înmatricularea acestor mijloace de transport.

Față de cele mai sus menționate echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată a dedus eronat TVA aferentă achizițiilor unor mijloace de transport a căror transfer de proprietate nu este cert.

Organele de inspecție fiscală au invocat și prevederile art.301 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, care arată că în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de Procedură Fiscală.

Organele de inspecție fiscală au menționat că societatea nu a procedat la înmatricularea autovehiculelor nici în perioada cuprinsă între data încheierii Raportului de inspecție fiscală și data depunerii contestației.

II.3. Referitor la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei;

Cu ocazia inspecției fiscale efectuate la societății X SRL, organele

fiscale au constatat că în perioada 04.07.2015 – 30.12.2015, administratorul acesteia a ridicat din conturile bancare ale societății sume însemnate de bani totalizând ... lei, sumă aflată în sold la data de 31.12.2015, așa după cum reiese din evidența contabilă (fișa cont analitic 461 “debitori diverși”), sume pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice motivul ridicării acestora.

Organele de inspecție fiscală au menționat că la data finalizării inspecției fiscale această sumă nu era decontată de către administratorul societății verificate.

Aceste aspecte sunt de natură a argumenta stabilirea suplimentară a impozitului pe dividende de către organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.7 pct.12 din Legea nr.571/2005 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept consecință, organele de inspecție fiscală au considerat această sumă ca fiind de natura dividendelor, aplicând cota de impozitare de 16% în conformitate cu art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Echipa de inspecție fiscală a calculat cuantumul impozitului pe dividende datorat de către societatea verificată prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra bazei impozabile (anterior menționate), rezultând **impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.**

II.4. Referitor la impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar în sumă de ... lei;

În perioada supusă inspecției fiscale administratorul societății X SRL a ridicat în numerar din conturile bancare ale societății, respectiv din avansuri de trezorerie, sume de bani, pe care le decontează doar parțial, după cum urmează:

1) Pentru anul 2016:

Conform datelor din evidența societății, în perioada ianuarie – decembrie 2016, prin contul 461 “debitori diverși” administratorul societății încasează suma totală de ... lei, în condițiile în care se retrag din conturile bancare ale societății și sume de bani ca “avansuri de trezorerie” – cont 542.1, sume din care se fac diverse plăți furnizori, respectiv se restituie anumite sume în contul 531.1 “Casa în lei”.

Analizând situația plăților efectuate din avansurile încasate în perioada ianuarie – decembrie 2016, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că, pe perioada ianuarie - octombrie 2016, plățile efectuate pentru achitarea diverșilor furnizori împreună cu sumele restituite din avansuri către casieria societății, se încadrează în avansurile încasate, excepție făcând lunile noiembrie și decembrie 2016, luni în care plățile efectuate exced avansurilor ridicate.

Astfel, din suma totală de ... lei încasată ca avansuri de trezorerie

din conturile curente la bănci, se efectuează plăți către diverși furnizori, în sumă totală de ... lei, suma restituită în casieria unității fiind de 460.000 lei.

Întrucât în lunile noiembrie și decembrie 2016 plățile către furnizori și restituirile către casieria societății exced avansurilor ridicate, se diminuează suma avansurilor încasate prin contul 461 “debitori diverși” în lunile noiembrie și decembrie 2016 cu suma de ... lei, rezultând pe total an, un venit net din alte surse net neutilizat de administrator pentru decontări, în sumă de ... lei, respectiv un venit impozabil de ... lei.

Ținând cont de aspectele constatate și de prevederile legale de mai sus, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit suplimentar pe venituri din alte surse în sumă totală de ... lei, aferent sumelor care nu au fost utilizate în scopul decontării unor datorii către furnizori sau a unor cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității.

2) Pentru anul 2017:

Conform datelor din evidența societății, pe perioada ianuarie – noiembrie 2017, administratorul societății încasează ca avans prin contul 461 “debitori diverși” în luna august 2017 suma de ... lei, în condițiile în care se retrag din conturile bancare ale societății și sume de bani ca “avansuri de trezorerie” – cont 542.1, sume din care se fac diverse plăți furnizori, respectiv se restituie anumite sume în contul 531.1 “Casa în lei”.

Astfel, din suma totală de ... lei încasată ca avansuri de trezorerie din conturile curente la bănci, se efectuează plăți către diverși furnizori, în sumă totală de ... lei, suma restituită în casieria unității fiind de ... lei.

La data de 30.11.2017, soldul avansurilor de trezorerie nedecontate din contul 542.1 este în sumă de ... lei.

Analizând situația plăților efectuate din avansurile încasate în perioada analizată, echipa de inspecție fiscală constată că, începând cu luna august 2017, când administratorul societății ridică un avans în sumă de ... lei (cont.461) societatea a avut disponibilitățile necesare plății facturilor către diverși furnizori și a restituirii de sume în contul 531.1 “casa în lei”, fapt pentru care suma de ... lei reprezintă venit net din alte surse, care se impozitează la sursă, conform prevederilor legale sus menționate.

Ținând cont de aspectele constatate și de prevederile legale de mai sus, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit suplimentar pe venituri din alte surse în sumă totală de ... lei, aferent sumelor care nu au fost utilizate în scopul decontării unor datorii către furnizori sau a unor cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității.

În total, urmare a constatărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar un **impozit pe veniturile din alte surse pe perioada 2016 - 2017 în sumă de ... lei (... lei + ... 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 de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Societatea X SRL are sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ... și este reprezentată prin domnul S..., în calitate de administrator.

III.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei:

A. Referitor la cheltuielile de cazarea angajaților pentru perioada 2014 – 2016 în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat alte documente din care să rezulte că societatea verificată îndeplinește condițiile legale pentru a deduce cheltuielile cu cazarea personalului salariat.

În fapt, societatea X SRL a dedus în perioada 01.10.2014 - 31.12.2016, pe bază de Ordine de deplasare (Delegații) întocmite pe numele salariaților, cheltuieli cu diurna și cazarea personalului implicat în activitățile desfășurate de societate pe diverse șantiere, iar echipa de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile o parte din cheltuielile în sumă de ... lei, astfel:

- suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind cazarea personalului pentru anul 2014;
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind cazarea și diurna (diurnă: ... lei și cazare: ... lei) personalului pentru anul 2015;
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli privind cazarea personalului pentru anul 2016,

invocând art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.2, art.26 și art.28 din HG 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată nu îndeplinește condițiile legale pentru a deduce cheltuielile cu cazarea personalului salariat.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin. 2 lit.i) și art.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, valabile la nivelul anului 2013, unde se precizează:

“ART. 55 Definirea veniturilor din salarii

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

i) indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice. Aceste prevederi se aplică și în cazul salariaților reprezentanțelor din România ale persoanelor juridice străine;

(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”,

precum și cele de la pct.85 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal date în aplicarea acestui articol:

“ 85. În categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilite în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă aplicabil.”

De asemenea, aceste prevederi se coroborează cu cele ale Hotărârii nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aplicabile pentru anul 2013, după cum urmează:

„Cheltuieli de cazare

ART. 26

(1) Persoana trimisă în delegare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și în care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru are dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate, pe baza documentelor justificative, în cazul cazării în structurile de primire turistice, pentru o cameră cu pat individual sau, în cazul în care unitatea nu dispune de o astfel de cameră, pentru o cameră cu două paturi, a căror clasificare este de maximum 3 stele sau flori.

(2) În cazul în care cazarea s-a făcut într-o structură de primire turistică de confort superior celei de 3 stele, se decontează numai 50% din tariful de cazare perceput.

ART. 27

În structurile de primire turistice se includ: hoteluri, moteluri, vile,

bungalouri, cabane, campinguri, sate de vacanțe, pensiuni, popasuri turistice, spații de campare organizate în gospodăriile populației destinate prin construcție cazării.

ART. 28

În situația în care personalul aflat în delegare nu se cazează în condițiile prevăzute la art. 26, cheltuielile de cazare se compensează prin plata, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 lei.”

Prin OMFP nr. 60/2015 pentru actualizarea cuantumului indemnizației zilnice de delegare și detașare, precum și a sumei ce reprezintă compensarea cheltuielilor de cazare ale personalului aflat în delegare în situația în care acesta nu beneficiază de cazare în structuri de primire turistică, prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, se modifică cuantumul indemnizației de delegare și detașare, precum și cel al cheltuielilor de cazare, astfel:

“ Articolul 1

(1) Cuantumul indemnizației zilnice de delegare și detașare prevăzut la art. 9 din anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, cu modificările și completările ulterioare, se majorează la 17 lei.

(2) Cuantumul sumei ce reprezintă compensarea cheltuielilor de cazare ale personalului aflat în delegare prevăzut la art. 28 din anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006, cu modificările și completările ulterioare, și care nu se cazează în condițiile art. 26 din Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006, cu modificările și completările ulterioare, se majorează la 45 de lei.”

Susținerile petentei că, potrivit prevederilor art.28 din H.G. nr. 1860/2006, cu modificările și completările ulterioare, modificat prin art.1 alin.(2) din Ordinul M.F.P nr. 60/2015, în vigoare de la 27 ianuarie 2015, suma de ... lei aferentă plăților efectuate angajaților pentru plata cazării în șantierele de construcții, unde petenta își desfășoară activitatea este deductibilă, faptul că societatea deținea autovehicule cu care putea să transporte muncitorii – constructorii, de la șantierele îndepărtate către sediul petentei, este nerelevant și păgubos economic. Aceste deplasări ar fi condus la pierderi de timp semnificative și implicit la întâzieri mari în realizarea obiectivelor antreprenoriale, iar containerele închiriate de către petentă au fost folosite pentru birou, vestiar, cabinet medical și ca dormitor al paznicului care supraveghea utilajele și materialele existente în șantier, erau insuficiente și necorespunzătoare pentru cazarea muncitorilor, nu pot fi reținute în soluționare afavorabilă a contestației

întrucât:

- Potrivit prevederilor art. 44 alin.(2) din Codul muncii adoptat prin Legea nr. 53/2003, se arată:

“(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”

- Astfel, în cazul în care salariatul a suportat cheltuielile de cazare, acesta este îndreptățit la recuperarea acestora.

- Din toate cele prezentate anterior se desprinde concluzia că, în situația în care un salariat este trimis în delegație de către angajatorul său și nu se cazează în structuri de primire turistice, are dreptul la compensarea cheltuielilor cu cazarea efectuate pe cont propriu într-un quantum stabilit de prevederile legale, în speță 30 lei/noapte, respectiv 45 lei/noapte, începând cu anul 2015.

- Acordarea acestor sume de angajator **trebuie însă să se facă în condițiile legii**, așa după cum se menționează și în conținutul art.44 alin.(2) din Codul Muncii, mai-sus citat.

Potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se arată:

„(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.”

De asemenea, în OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, se prevede:

„ 2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să probeze operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Așadar, nicio operațiune economico-financiară din activitatea unei entități nu poate fi efectuată fără să aibă la bază un document pe baza căruia să fie înregistrată în contabilitate. Altfel spus, deși la prima vedere prevederile legale referitoare la necesitatea prezentării documentelor justificative care să ateste realitatea cazării salariaților trimiși în delegație ar fi aplicabile doar în situația în care aceștia se cazează în structuri de primire turistice, din coroborarea textelor legale incidente în speță rezultă că și în situația în care cazarea se efectuează pe cont propriu, acordarea unor sume de bani compensatorii de către angajator trebuie să aibă la bază **documente justificative**.

Din dosarul contestației nu rezultă că pentru cheltuielile efectuate cu cazarea de către persoana delegată, aceasta ar fi prezentat un document justificativ, de unde să reiasă informații cu privire la scopul deplasării, cheltuielile efectuate pe parcursul deplasării și o declarație pe proprie răspundere de unde să reiasă motivele pentru care cazarea nu s-a realizat în unități specializate și sumele de bani suportate de delegat pentru cazarea în alte condiții decât cele în unități specializate.

Susținerea petentei că în situația în care personalul aflat în delegare nu se cazează în condițiile prevăzute la art.26, cheltuielile de cazare se compensează prin plata pentru fiecare noapte a sumei de 30 lei până la data de 27.01.2015, respectiv de 45 lei/noapte – după data de 27.01.2015, fapt pentru care petenta consideră că suma de ... lei aferentă plăților efectuate angajaților în contul cazării pe șantierul de construcții unde și-a desfășurat activitatea, este deductibilă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, învererând petentei următoarele:

- societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la cazarea personalului, nu a indicat nicio locație, conform prevederilor legale, pentru a face dovada realității susținerii din contestație;
- o parte din șantierul pe care societatea și-a desfășurat activitățile economice și pentru care au fost decontate cheltuieli cu diurna și cazarea personalului se află la o distanță mai mică de 50 de km de locul de muncă;
- societatea a achiziționat/utilizat/închiriat un număr cuprins între 8 și 11 autovehicule, unele cu utilitate mixtă (transport persoane și transport materiale), totodată societatea decontând cheltuieli semnificative cu consumurile de combustibili (motorină) pentru autovehiculele deținute în proprietate/utilizate sau închiriate;
- societatea a închiriat de la societatea G... SRL din ... în calitate de

proprietar (locator) containere destinate mai multor utilități ale societății: vestiar, medical, birou și dormitor, pe baza unor contracte de închiriere;

- societatea verificată a decontat în cheltuieli cu închirierea imobilului din ..., compus din patru camere, 1 bucătărie, 1 baie și hol, în suprafață de 125 mp, conform Contractului de închiriere nr. .../...2016 încheiat între societatea P... SRL, în calitate de proprietar și societatea X SRL. Contractul a fost încheiat pe o perioadă de 3 luni, începând cu data de 06.11.2016. Spațiul închiriat este destinat cazării salariaților societății a căror domiciliu nu este pe raza municipiului ...;
- societatea verificată a decontat pe bază de Ordine de deplasare (Delegații) cheltuieli cu diurna și cazarea personalului salariat implicat în lucrările desfășurate pe șantierul ..., în cursul anului 2015, cu toate că așa după cum reiese din contractul încheiat între societatea I... SA în calitate de Contractant și societatea verificată X SRL, în calitate de Executant precum și din factura prin care sunt refacturate servicii de cazare și masă de către societatea I... SA către societatea verificată se constată că societatea contractantă I... SA a asigurat personalului societății X SRL, atât masa, cât și cazarea.

În ceea ce privește susținerea petentei că organele de control fiscal impun practici manageriale în administrarea unor companii private și nu de stat, conduce la ideea reîntorcerii spre economia centralizată în care reprezentanții statului erau stăpânii absoluți în stabilirea direcțiilor și procedurilor de urmat, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât se reține că principiul libertății de gestiune cunoaște anumite limite, fiind admis, potrivit doctrinei, că exercitarea dreptului unui contribuabil este limitată de exercitarea drepturilor legitime ale celorlalți subiecți, **în speță fiind afectate interesele statului.**

Astfel, prevederile art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil : “Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.”, coroborat cu art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil “Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui **“consacră expres și ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „conciliat” cu drepturile celorlalți.**

Se reține astfel că contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite. Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensația care îi revine din faptul relațiilor sale directe cu o societate contractantă, aspect la care societatea contestatoare nu face nicio referire,

nerezultând din documentele de la dosarul cauzei sau din argumentele societății.

Pentru detalierea celor ce preced, se reține că, deși acordarea unor sume de bani pentru compensarea cheltuielilor cu cazarea în situația în care un salariat trimis în delegație nu se cazează în structuri de primire turistice, ci în alte condiții, este permisă de prevederile legale, înregistrarea în contabilitate a acestor sume, cu destinația „decontări/cheltuieli cu cazarea salariaților” **nu poate fi făcută decât în bază unor documente justificative**, trebuind subliniat faptul că societatea contestatoare a dispus cheltuirea unor sume semnificative pentru a-și caza angajații, fapt care depășește limitele rezonabile ale principiului libertății de gestiune.

Totodată, se reține că în cauză, nu s-a invocat și nici nu rezultă din probele administrate existența vreunor circumstanțe speciale care să fi pus contribuabilul în situația forțată de a nu putea asigura cazarea în structuri de primire turistice, ceea ce pune sub semnul unei totale îndoieli seriozitatea acordării acestor sume de bani, urmărindu-se de fapt diminuarea bazei de impozitare.

Potrivit doctrinei, orice acte dezinteresate sau liber consimțite de o societate comercială în afara dispozițiilor privind sponsorizarea sau mecenatul constituie o prezumție de încălcare a interesului social dacă nu se poate justifica obținerea unui avantaj în schimb, iar contribuabilul nu a justificat cu documente cele susținute, fapt care determină impunerea diminuării cheltuielilor deductibile.

Or în speța de față, deși petenta susține că sumele acordate reprezintă cheltuieli cu cazarea, nu face nicio dovadă a realității celor susținute, nu prezintă documente din care să rezulte, locul unde își desfășoară activitatea, sumele acordate cu titlu de decontare a cheltuielilor cu cazarea efectuate pe cont propriu, motivele pentru care nu s-a optat pentru cazarea în structuri proprii de cazare (containere, erez imobile închiriate) sau în structuri de primire turistice, etc.

De asemenea, în considerarea expresă a prevederilor art.7, art.73 și art.276 alin.(4) din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

„ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

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

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

“ART. 276 Soluționarea contestației

(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei...*

Nici în susținerea contestației, petentă nu a depus documentele legale care să justifice motivele invocate prin contestație, nefiind astfel respectate nici prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ *ART. 269 Forma și conținutul contestației*

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

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

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

„ *...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...*”

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“ *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 pentru acest capăt de cerere referitor la **impozitul pe profit aferent cheltuielilor de cazare a angajaților pentru perioada 2014 – 2016 în sumă de ... lei.**

B. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea cheltuielilor privind amortizarea mijloacelor de transport în sumă totală de ... lei, respectiv referitor la TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de mijloace de transport a căror transfer de proprietate nu este cert, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de deductibilitatea

fiscal a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, respectiv dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat alte documente din care să rezulte că societatea verificată îndeplinește cerințele legislative cu privire la transferul dreptului de proprietate și declararea proprietății asupra mijloacelor de transport, precum și a celorlalte obligații corelative, documente care în final să ateste categoria de folosință pentru încadrarea acestor mijloace de transport într-o categorie de mijloace fixe amortizabile și pentru care să își poată exercita dreptul de deducere a TVA.

În fapt, în perioada verificată societatea X SRL a înregistrat în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”:

- în anul 2014 suma totală de ... lei aferentă amortizării mijloacelor de transport achiziționate de la societatea A...;

- în anul 2015 suma totală de ... lei aferentă amortizării mijloacelor de transport achiziționate de la societatea A... în anul 2014, precum și a celor achiziționate în cursul anului 2015 de la persoanele fizice R... și G... V...;

- în anul 2016 suma totală de ... lei, aferentă amortizării mijloacelor de transport achiziționate de la societatea A... în anul 2014, a celor achiziționate în cursul anului 2015 de la persoanele fizice R... și G... V..., precum și celui achiziționat în octombrie 2016 de la A... C... T... SRL, pentru care societatea verificată nu a prezentat documente justificative, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale punctului 44 din Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, deoarece documentele justificative prezentate de societatea verificată cu privire la achiziționarea acestor mijloace de transport nu respectă toate cerințele legislative cu privire la transmiterea și declararea proprietății asupra lor, precum și a celorlalte obligații corelative.

De asemenea, societatea X SRL a înregistrat în contabilitate și a dedus **TVA în sumă de ... lei**, aferentă achizițiilor de mijloace de transport, astfel:

- conform facturii seria ... nr. .../...2014, a fost achiziționat de la vânzătorul, societate A..., autovehiculul ... în valoare de ... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei;

- conform facturii seria ... nr. .../...2014, a fost achiziționat de la vânzătorul, societate A... autovehiculul ... în valoare de ... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei;

- conform facturii seria ... nr. .../...2014, a fost achiziționat de la vânzătorul, societate A... autovehiculul Autoutilitară ... în valoare de ...

lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei;

- conform facturii .../...2016, a fost achiziționat de la vânzătorul, societate A... C... T... SRL, autovehiculul Autoutilitară ... în valoare de ... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei,

iar din verificarea concordanței dintre facturile de achiziție a acestor mijloace de transport și Cartea de Identitate a Vehiculului, s-a constatat că în factură figurează cumpărător societatea X SRL, iar în Cartea de Identitate a Vehiculului figurează ca deținător după caz societățile: A... și A... C... T... SRL, societatea verificată nu a procedat la înmatricularea autovehiculelor mai sus menționate, până la data încheierii inspecției fiscale și emiterea deciziei de impunere (16.05.2018), cu toate că ele au fost achiziționate în date de 01.10.2014, 03.11.2014 și 06.10.2016, astfel că transferul de proprietate asupra mijloacelor de transport nu este cert, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea verificată a dedus eronat TVA aferentă achizițiilor acestor mijloace de transport.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: „ *art.21 (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.*”

„(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;*”

coroborate cu prevederile **pct.12, pct.13 și pct.44 din H.G. nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“12. *Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*”

“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.*”

Începând cu data de 01.01.2016, este în vigoare Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.25 alin.(1) și stipulează că:

„**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 drept, în ceea ce privește TVA, sunt incidente prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, se precizează:

“ART. 128 Livrarea de bunuri

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”

Conform acestor prevederi legale, **livrarea de bunuri reprezintă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de la o persoană către o altă persoană.**

Potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 27.02.2014 - 31.12.2015, respectiv art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, pentru perioada 01.01.2016 - 30.11.2017, se prevede:

“Art.145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

“Art. 297 (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

În speță trebuie reținute și prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Totodată OMFP 1802/2014, referitor la principiul prevalenței economicului asupra juridicului, prevăd că:

„Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică [...]”.

Analizând dispozițiile legale mai sus citate, din niciun act normativ nu rezultă faptul că înregistrarea contabilă operează fără vreun

document justificativ, cu atât mai mult cu în condițiile în care **Legea contabilității nr.82/1991** este în vigoare încă din anul 1991 și care la **art. 6 alin.(1) (2)** prevede:

„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.”

De asemenea la **pct.2 și 14 din OMF nr.3512/2008**, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

„14. În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil.

Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

(...)

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate (...)"

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar **înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative.**

De asemenea, potrivit prevederilor art.264 alin.(1) - (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată avea obligația de a le declara organelor fiscale ale Administrației publice locale în termen de 30 de zile inclusiv de la data dobândirii, astfel:

“art. 264 (1) În cazul unui mijloc de transport dobândit de o persoană în cursul unui an, taxa asupra mijlocului de transport se datorează de persoană de la data de întâi a lunii următoare celei în care mijlocul de transport a fost dobândit.

(2) În cazul unui mijloc de transport care este înstrăinat de o persoană în cursul unui an sau este radiat din evidența fiscală a compartimentului de specialitate al autorității de administrație publică locală, taxa asupra mijlocului de transport încetează să se mai datoreze de acea persoană începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care mijlocul de transport a fost înstrăinat sau radiat din evidența fiscală.

(3) În cazurile prevăzute la alin. (1) sau (2), taxa asupra mijloacelor de transport se recalculează pentru a reflecta perioada din an în care impozitul se aplică acelei persoane.

(4) Orice persoană care dobândește/înstrăinează un mijloc de transport sau își schimbă domiciliul/sediul/punctul de lucru are obligația de a depune o declarație fiscală cu privire la mijlocul de transport, la compartimentul de specialitate al autorității Administrației publice locale pe a cărei rază teritorială își are domiciliul/sediul/punctul de lucru, în termen de 30 de zile inclusiv de la modificarea survenită”.

Norme metodologice:

“116. (1) Impozitul pe mijloacele de transport, precum și obligațiile de plată accesorii acestuia, datorate până la data de întâi a lunii următoare celei în care se realizează înstrăinarea între vii a mijlocului de transport, reprezintă sarcină fiscală a părții care înstrăinează.

(1[^]1) La înstrăinarea unui mijloc de transport, proprietarul acestuia, potrivit art.10 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere, în vederea înmatriculării sau înregistrării acestora în România, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 230/2003, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 412 din 30 august 2000, cu modificările și completările ulterioare, va transmite dobânditorului cartea de identitate a vehiculului, precum și certificatul fiscal prin care se atestă că are achitat impozitul aferent, până la data de întâi a lunii următoare celei în care s-a realizat transferul dreptului de proprietate, ca anexă la contractul de vânzare cumpărare”.

În conformitate cu prevederile art.471 alin.(2)-(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată avea obligația de a le declara organelor fiscale ale Administrației publice locale în termen de 30 de zile inclusiv de la data dobândirii.

- art. 471 (2) și (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În cazul dobândirii unui mijloc de transport, proprietarul acestuia are obligația să depună o declarație la organul fiscal local în a cărui rază teritorială de competență are domiciliul, sediul sau punctul de lucru, după caz, în termen de 30 de zile de la data dobândirii și datorează impozit pe mijloacele de transport începând cu data de 1 ianuarie a anului următor înmatriculării sau înregistrării mijlocului de transport.

(5) În cazul oricărei situații care conduce la modificarea impozitului pe mijloacele de transport, inclusiv schimbarea domiciliului, sediului sau punctului de lucru, contribuabilul are obligația depunerii declarației fiscale cu privire la mijlocul de transport la organul fiscal local pe a cărei rază teritorială își are domiciliul/sediul/punctul de lucru, în termen de 30 de zile, inclusiv, de la modificarea survenită, și datorează impozitul pe mijloacele de transport stabilit în noile condiții începând cu data de 1 ianuarie a anului următor.”

Norme metodologice:

“123. La înstrăinarea unui mijloc de transport în cursul anului, proprietarul acestuia, potrivit art. 10 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere, în vederea înmatriculării sau

înregistrării acestora în România, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 230/2003, cu modificările și completările ulterioare, transmite dobânditorului cartea de identitate a vehiculului, urmând ca apoi cumpărătorul să declare mijlocul de transport la organul fiscal local pe raza căruia are domiciliul, sediul sau punctul de lucru, în termen de 30 de zile de la data actului de dobândire și să înmatriculeze/înregistreze pe numele său mijlocul de transport la autoritățile competente. Actul de înstrăinare dobândire se înregistrează în registrul prevăzut la pct. 101.”

Potrivit ORDONANȚEI DE URGENȚĂ A GUVERNULUI nr.195 din 12 decembrie 2002, republicată, privind circulația pe drumurile publice, în forma consolidată valabilă la data de 10 Octombrie 2014, prevede:
“SECȚIUNEA a 2-a Înmatricularea, înregistrarea și radierea vehiculelor
ART. 11

(1) Proprietarii de vehicule sau deținătorii mandatați ai acestora sunt obligați să le înmatriculeze sau să le înregistreze, după caz, înainte de a le pune în circulație, conform prevederilor legale.

(2) Înmatricularea vehiculelor este continuă, de la admiterea în circulație până la scoaterea definitivă din circulație a unui vehicul din categoria celor supuse acestei condiții, potrivit prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, și presupune următoarele operațiuni:

a) înscrierea în evidențele autorităților competente, potrivit legii, a dobândirii dreptului de proprietate asupra unui vehicul de către primul proprietar;

b) transcrierea în evidențele autorităților competente, potrivit legii, a tuturor transmiterilor ulterioare ale dreptului de proprietate asupra unui vehicul.

(3) Operațiunile prevăzute la alin.(2) se realizează pe baza datelor de identificare ale vehiculului și ale proprietarului și condiționează eliberarea de către autoritățile competente, potrivit legii, a unui certificat de înmatriculare, precum și a plăcuțelor cu numărul de înmatriculare atribuit și transcrierile necesare în certificatul de înmatriculare și în cartea de identitate a vehiculului.

(4) În cazul transmierii dreptului de proprietate asupra unui vehicul, datele noului proprietar se înscriu în evidențele autorităților competente simultan cu menționarea încetării calității de titular al înmatriculării a fostului proprietar. Pentru realizarea acestei operațiuni și emiterea unui nou certificat de înmatriculare, noul proprietar este obligat să solicite autorității competente transcrierea transmierii dreptului de proprietate, în termen de 30 de zile de la data dobândirii dreptului de proprietate asupra vehiculului.

(5) Solicitanții unei operațiuni de înmatriculare a unui vehicul în evidențele autorităților competente, potrivit legii, trebuie să facă dovada certificării autenticității vehiculului de către Registrul Auto Român, în

condițiile stabilite prin ordin comun al ministrului transporturilor și al ministrului afacerilor interne, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Certificarea autenticității vehiculului conține și atestarea faptului că acesta nu figurează în baza de date ca fiind furat.

(6) Dovada certificării vehiculului nu se impune în cazul vehiculelor noi pentru solicitanții operațiilor de înmatriculare.

(7) Cu ocazia realizării oricărei operațiuni privind înmatricularea unui vehicul, verificarea efectuării inspecției tehnice periodice și a asigurării obligatorii de răspundere civilă, respectiv a valabilității acestora, se poate face și pe cale informatică, în condițiile stabilite prin protocol încheiat între autoritatea competentă din subordinea Ministerului Afacerilor Interne cu atribuții de organizare și coordonare a activității de evidență și eliberare a certificatelor de înmatriculare și a plăcuțelor cu numere de înmatriculare și Registrul Auto Român, respectiv Comisia de Supraveghere a Asigurărilor.

(10) Proprietarul sau deținătorul mandatat al unui vehicul este obligat să solicite autorității competente înscrierea în certificatul de înmatriculare sau de înregistrare a oricărei modificări a datelor de identificare a vehiculului respectiv sau, după caz, ale proprietarului, în termen de 30 de zile de la data la care a intervenit modificarea.”

De asemenea la art.101 din același act normativ mai sus invocat, se prevede:

“ART. 101

(1) Constituie contravenții și se sancționează cu amenda prevăzută în clasa a III-a de sancțiuni următoarele fapte săvârșite de persoane fizice:

1. conducerea unui autovehicul și tractor agricol sau forestier cu permis de conducere a cărui valabilitate a expirat;

2. abrogat.

3. conducerea unui autovehicul de către o persoană cu domiciliul în România care nu a preschimbato permisul de conducere obținut în alt stat, în termenul prevăzut de lege;

4. neîndeplinirea obligațiilor de preschimbare a certificatului de înmatriculare sau de înregistrare a autovehiculului și tractorului agricol sau forestier ori remorcii în cazurile prevăzute de lege;”

Astfel, se poate pune și întrebarea ce se întâmplă dacă mașina nu a fost înmatriculată de noul proprietar cu bună știință ? Unii cumpărători nu efectuează aceste proceduri de înmatriculare, circulând cu actele mașinii înscrise pe numele fostului proprietar, cu scopul de a evita plata unor **amenzi** sau a **timbrului de mediu/taxei de poluare** (în cazul în care acesta s-ar datora la înmatriculare), iar în mod evident **toate taxele și impozitele aferente proprietății autovehiculului** revin persoanei pe numele căreia este deschis rolul fiscal la Direcția Taxe și Impozite Locale.

Petenta avea posibilitatea și dreptul de a efectua aceasta

procedură, în baza facturilor, chiar dacă o efectua cu întârziere și chiar dacă vechii proprietari nu au efectuat radierea fiscală și închiderea rolului fiscal pentru aceste autovehicule.

În acest context, dovada înmatriculării vehiculelor de către petenta ar fi reprezenta dovada certă a transmiterii dreptului de proprietate asupra unui vehicul, un indiciu obiectiv în acest sens, așa cum s-a arătat și în cele ce preced, petenta neputând face dovada acestui lucru, iar petenta nu a indicat motivele mai presus de voința sa pentru care aceste demersuri nu au putut fi întreprinse, cu atât mai mult cu cât organele de inspecție fiscală au solicitat domnilor S..., în calitate de administrator al societății verificate și R..., director general al societății verificate și administrator al societății R... C... SRL, societatea de la care provin de altfel mijloacele de transport de mai sus, explicații privind neîndeplinirea obligației legale de a înmatricula autovehiculele mai sus menționate.

În notele explicative date atât de domnul S..., administrator al societății verificate, cât și domnul R..., director general al societății verificate și administrator al societății R... C... SRL, menționează că:

„a) Bunurile achiziționate de la A... nu au fost înmatriculate imediat după achiziție deoarece nu au fost disponibilități financiare, iar pe urmă nu s-a mai reluat procedura de înmatriculare, acesta urmează să se facă cât mai repede.

b) Bunul cumpărat de la numitul G... V... nu s-a înmatriculat imediat deoarece nu au fost disponibilități financiare, iar la data când s-a dorit înmatricularea fostul proprietar nu a putut să pună la dispoziție CF - fără datorii.

c) După data achiziției remorca a suferit accident cu deteriorarea șasiului.

d) După data achiziției auto ... a suferit un accident în loc. ..., acesta ne reprezentând o stare bună pentru înmatriculare.”

Ori cele consemnate în notele explicative de domnii S..., administrator și asociat unic al societății verificate și R..., director general al societății verificate și administrator al societății R... C... SRL nu sunt plauzibile deoarece societatea verificată a avut disponibilități financiare, așa după cum reiese din evidența fiscală a societății, pe întreaga perioadă verificată astfel:

- societatea X SRL a avut profit în toată perioadă verificată astfel: profit impozabil an 2014: ... lei; profit impozabil an 2015: ... lei; profit impozabil an 2016: ... lei;

- din conturile de la bănci deschise de societatea verificată au fost ridicate/transferate sume importante de bani sub formă avansuri în conturile domnului S..., administrator și asociat unic al societății, așa după cum reiese din soldul debitor al contului 461 „Debitori diverși”, astfel: sold debitor cont 461 „Debitori diverși” la 31.12.2015: 341.570 lei; sold debitor cont 461 „Debitori diverși” la 31.12.2016: 219.100 lei; sold

debitor cont 461 „Debitori diverși” la 31.12.2017: 246.100 lei. Soldurile anuale ale acestui cont arată că administratorul dispunea de sumele necesare pentru înmatricularea acestor mijloace de transport.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că până la data finalizării controlului și nici până la soluționarea contestației în anul 2018, mijloacele de transport în cauză achiziționate în intervalul 2014 - 2016, nu au fost înmatriculate pe numele societății beneficiare, respectiv X SRL SRL, petenta nu a făcut dovada înmatriculării sau în imposibilitatea înmatriculării a casării acestor mijloace de transport.

Din cele prezentate mai sus și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu face dovada certă că pentru mijloacele de transport în cauză a fost efectuat transferul de proprietate, acestea nefiind radiate de proprietarul lor conform celor menționate în certificatele de înmatriculare, iar susținerea petentei că înmatricularea nu s-a putut face din diverse motive, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care legislația în domeniu prevede clar care sunt acțiunile de urmat în vederea înmatriculării și transferului proprietății, iar consecințele care derivă de aici se produc în planul actelor normative speciale care reglementează eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea comercializării, înmatriculării sau a înregistrării acestora în România, precum și a circulației pe drumurile publice, care se resfrâng în planul raporturilor de drept material fiscal, în condițiile în care conform acestor prevederi legale, **livrarea de bunuri o reprezintă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de la o persoană către o altă persoană, ori petenta nu a putut face dovada transferului dreptului de proprietate asupra mijloacelor de transport în cauză.**

Referitor la argumentul societății potrivit căruia îndeplinește atât condițiile de formă cât și pe cele de fond prevăzute la art. 145 și 146 din Codul fiscal pentru ca taxa să fie deductibilă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă, îndeplinirea doar a unei categorii de cerințe, respectiv de formă sau de fond, iar deținerea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile din Codul fiscal nefiind suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar în speță ulterior emiterii facturilor, **dreptul de proprietate asupra autovehiculelor nu a fost transferat în proprietatea petentei, autovehiculele rămânând înmatriculate pe vechii proprietari.**

Având în vedere aspectele menționate mai sus, acestea trebuie coroborate și cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că: *“este obligația persoanei care solicită*

deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a

TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că societatea în mod eronat a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autovehiculelor, în condițiile în care petenta ***nu a prezentat informațiile prevăzute de normele legale pentru a face dovada transferului dreptului de proprietate pentru aceste autovehicule, ceea ce a făcut imposibilă stabilirea certă a acestui transfer de proprietate, având în vedere durata foarte lungă trecută de la data emiterii facturilor 2014 – 2016 și până la încheierea inspecției fiscale 16.05.2018, iar obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale.***

Cu atât mai mult, în ceea ce privește ***exercita dreptul de deducere*** a TVA-ului, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că potrivit art.301 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal: *„În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de Procedură Fiscală”.*

De asemenea trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura

mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

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 (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) 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. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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.

Așa cum am arătat și mai sus, în acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

„ ...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...”

De asemenea prin **Decizia nr.398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că:

*“Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art. 488 pct. 9 CPC deoarece **nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept**; verificând acest aspect, constată următoarele:*

Potrivit art. 145 al. 2 lit. a Cod fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, iar potrivit art. 146 al. 1 lit. a din același Cod, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care au fost ori urmează să fie livrate sau serviciilor care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5 Cod fiscal.

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

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

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

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, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta toate documentele prevăzute de legislația în cauză citată mai sus.

În concluzie, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“ 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 pentru acest capăt de cerere referitor la **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea cheltuielilor privind amortizarea mijloacelor de transport în sumă totală de ... lei, respectiv referitor la TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de mijloace de transport a căror transfer de proprietate nu este cert.**

În consecință, sintetizând cele reținute mai sus la **pct. III.1. A și B**, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, **pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei** reprezentând:

- ... lei – **impozit pe profit suplimentar;**
- ... lei – **taxa pe valoarea adăugată suplimentară.**

III.2. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor în sumă de ... lei pe baza unor Raporte financiare întocmite eronat și fără să fie justificate prin alte documente justificative, respectiv cheltuielilor în sumă de ... lei privind închirierea unor bunuri care nu se justifică deoarece s-a efectuat o dublă înregistrare pentru aceleași servicii și aceeași perioadă, respectiv pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei aferentă unor servicii de închiriere, aferentă unor facturi ce nu aparțin societății și dedusă eronat (sume dublate), cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care petenta în susținere contestației nu invocă niciun temei de fapt și drept, conform normelor legale.

În fapt, așa cum s-a reținut și în peambulul prezentei decizii, **referitor la obiectul contestației,** întrucât în contestație petenta arată că suma contestată este de ... lei reprezentând impozit pe profit de plată, TVA suplimentară de plată, impozit pe dividende și impozit pe venit din

alte surse, fără a defalca pe sume fiecare categorie de impozite și taxe contestate, iar în final solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .../...2018 pentru suma de ... lei, fără însă a menționa ce reprezintă această sumă, deoarece societatea nu a precizat cuantumul sumelor împotriva cărora se îndreaptă contestația, individualizate pe categorii de creanțe fiscale, D.G.R.F.P. Timișoara, prin adresa nr. .../...2018, a solicitat petentei ca în termen de 5 zile de la primirea adresei, să completeze contestația formulată cu precizarea sumei totale contestată individualizată pe categorii de creanțe fiscale raportată la actul administrativ fiscal contestat, cu precizarea că în cazul necompletării în termen a dosarului cauzei cu cele solicitate, se va considera contestat întregul act administrativ fiscal atacat, în temeiul dispozițiilor art. 269 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu toate că adresa nr. .../...2018 a fost primită de petentă în data de 29.08.2018, potrivit confirmării de primire anexată în original la dosarul contestației, petenta nu a dat curs celor solicitate, motiv pentru care, în baza prevederilor art. 269 alin.(1) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.[...]

(3) În contestațiile care au ca obiect sume se specifică cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, precum și accesorii ale acestora. În situația în care se constată nerespectarea acestei obligații, organul fiscal de soluționare competent solicită contestatorului, în scris, ca acesta să precizeze, în termen de 5 zile de la comunicarea solicitării, cuantumul sumei contestate, individualizată. În cazul în care contestatorul nu comunică suma, se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat.”

s-a considerat ca fiind contestată întreaga sumă stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../...2018.

Astfel, în urma analizării contestației depusă de petentă, s-au constată următoarele aspecte:

Din suma totală de ... lei stabilită suplimentar de organele fiscale, **petenta își motivează contestația doar pentru suma de ... lei** reprezentând impozit pe profit de plată, TVA suplimentară de plată,

impozit pe dividende și impozit pe venit din alte surse, fără însă a defalca această sumă.

Astfel, în ceea ce privește **impozitul pe profit** în sumă totală de ... lei, petenta nu precizează în cuprinsul contestației suma pe care o contestă, motivându-și contestația doar pentru următoarele cheltuielile:

- cheltuieli privind cazarea salariaților în sumă totală de ... lei, defalcate pe ani astfel:
anul 2014 - ... lei;
anul 2015 - ... lei;
anul 2016 - ... lei;

- cheltuieli privind amortizarea mijloacelor de transport în sumă totală de ... lei, astfel:
anul 2014 - ... lei;
anul 2015 - ... lei;
anul 2016 - ... lei,

iar petenta nu își motivează contestația pentru următoarele cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2015, astfel:

- cheltuieli privind deducerea unor cheltuieli pe baza unor Raporte financiare întocmite eronat și fără să fie justificate prin alte documente justificative, în sumă totală de ... lei;

- cheltuieli privind deducerea unor cheltuieli privind închirierea unor bunuri care nu se justifică deoarece s-a efectuat o dublă înregistrare pentru aceleași servicii și aceeași perioadă, în sumă totală de ... lei.

În concluzie, având în vedere cele arătate mai sus, rezultă că din suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, petenta motivează contestația parțial doar pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei (... lei + ... lei), iar **pentru diferența de impozit pe profit în sumă de ... lei** aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de ... lei (... lei cheltuieli privind deducerea unor cheltuieli pe baza unor Raporte financiare întocmite eronat și fără să fie justificate prin alte documente justificative + ... lei cheltuieli privind deducerea unor cheltuieli privind închirierea unor bunuri care nu se justifică deoarece s-a efectuat o dublă înregistrare pentru aceleași servicii și aceeași perioadă) în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), **petenta nu își motivează contestația.**

În ceea ce privește **TVA stabilită suplimentar** în sumă totală de ... lei, petenta își motivează contestația parțial doar pentru suma de ... lei, iar **pentru diferența de TVA în sumă ... lei**, stabilită astfel:

- TVA necolectată de către societatea verificată de la clientului B... SRL, aferent unor servicii de închiriere în sumă totală de ... lei;

- TVA dedusă eronat, aferentă unor facturi ce nu aparțin societății verificate în sumă totală de ... lei;

- TVA dedusă eronat (sume dublate) aferente închirierii unor mijloace de transport în sumă totală de ... lei,
prin contestație **petenta nu invocă niciun motiv de fapt și de drept.**

În concluzie, în condițiile în care petenta nu a precizat în contestația formulată cuantumul obligațiilor fiscale constatate suplimentar de plată prin Decizia de impunere și nici nu a dat curs solicitării organului de soluționare de a preciza cuantumul sumei contestate, individualizat pe categorii de creanțe fiscale, pentru diferența de **... lei** reprezentând:

- ... lei – **impozit pe profit suplimentar;**
- ... lei – **taxa pe valoarea adăugată suplimentară,**

se constată că petenta nu a adus nici motivații în fapt și în drept și nici documente în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

În speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.269 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

Totodată, sunt incidente și prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“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:

“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”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice **atât motivele de fapt, cât și de drept**, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, 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.

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:

“Soluționarea contestației

(1) 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. (...)”

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele de fapt și de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea** și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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

Indicarea **motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări faptice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

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 cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. (...)”.

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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1 lit.b) 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, care prevede:

“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. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, **pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – **impozit pe profit suplimentar;**
- ... lei – **taxa pe valoarea adăugată suplimentară.**

III.3. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de ... lei, ridicată de administratorul societății din conturile bancare ale societății, sumă aflată în sold contului analitic 461 “debitori diverși” la data de 31.12.2015, cu o distribuire în bani

efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să justifice motivul ridicării acestora, care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, iar la data finalizării inspecției fiscale această sumă nu era decontată de către administratorul societății.

În fapt, în perioada 04.07.2015 – 30.12.2015, administratorul societății X SRL, dl. S..., care are și calitatea de asociat al societății, a ridicat din conturile bancare ale societății sume însemnate de bani totalizând ... lei, sumă aflată în sold la data de 31.12.2015, așa după cum reiese din evidența contabilă (fișa cont analitic 461 “debitori diverși”), sume pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice motivul ridicării acestora, iar la data finalizării inspecției fiscale această sumă nu era decontată de către administratorul societății.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi în vigoare de la data operațiunilor înregistrate de petentă, prevederi menținute de art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015, în vigoare la data efectuării inspecției, potrivit căror:

“Art. 11 - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Rezultă că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, potrivit art. 7 alin. (1) pct. 12 și 67 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi în vigoare de la data operațiunilor, se prevede:

“Art. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la

persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora.

Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”

Conform acestor prevederi legale, dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, iar dividendele obținute de la o persoană juridică română sunt venituri obținute din România, se cuprind în categoria veniturilor din investiții și sunt supuse impozitării cu o cotă de 16%.

De asemenea art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, prevede:

„(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 acestui text de lege, orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document în baza căruia se efectuează înregistrările în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar înregistrarea lor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că suma de ... lei, evidențiată în soldul contului 461 “debitori diverși” a fost asimilată dividendelor, întrucât societatea X SRL nu deține documente prin care să facă dovada că sumele ridicate reprezintă avansuri și că au fost ridicate cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății.

În drept, referitor la contul 461 “Debitori diverși” și contul 542 “Avansuri de trezorerie”, prin OMFP nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

Contul 461 “Debitori diverși”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența debitorilor proveniți din pagube materiale create de terți, alte creanțe provenind din existența unor titluri executorii și a altor creanțe, altele decât entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun.

Contul 461 "Debitori diverși" este un cont de activ.

În debitul contului 461 "Debitori diverși" se înregistrează:

- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (758, 4427);*
- prețul de vânzare al imobilizărilor corporale și necorporale cedate (758, 4427);*
- valoarea imobilizărilor financiare cedate (764);*
- valoarea debitelor reactivate (754);*
- suma împrumuturilor obținute prin obligațiunile emise (161);*
- sumele de încasat reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (167);*
- dividende de încasat aferente titlurilor imobilizate sau celor pe termen scurt (761, 762);*
- valoarea titlurilor de plasament pe termen scurt și a acțiunilor proprii pe termen scurt, cedate, precum și diferența favorabilă dintre prețul de cesiune și prețul de achiziție al acestora (501, 506, 508, 764);*
- valoarea sumei de încasat din vânzarea acțiunilor proprii răscumpărate (109, 141);*
- valoarea veniturilor înregistrate în avans (472);*
- sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate de către entitate persoanelor fizice, altele decât proprii salariați, nedecontate până la data bilanțului (542);*
- valoarea despăgubirilor și a penalităților datorate de terți (758);*

- sumele datorate de terți pentru redevențe, locații de gestiune și chirii (706);
- dobânzile datorate de către debitorii diverși (766);
- diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în valută, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);
- diferențele favorabile aferente creanțelor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768);
- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117).

În creditul contului 461 "Debitori diverși" se înregistrează:

- valoarea debitelor încasate (512, 531);
- valoarea sconturilor acordate debitorilor (667);
- sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidență a debitorilor (654);
- creanțe prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (658);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută, înregistrate la decontarea acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);
- diferențele nefavorabile aferente creanțelor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia decontării acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).

Soldul contului reprezintă sumele datorate entității de către debitori."

Contul 542 "Avansuri de trezorerie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor de trezorerie.

Contul 542 "Avansuri de trezorerie" este un cont de activ.

În debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

- avansurile de trezorerie acordate (531);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).

În creditul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

- avansurile de trezorerie justificate prin achiziția de stocuri, inclusiv diferențele de preț nefavorabile aferente (301 la 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388, 401);
- cheltuieli reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie și apă, întreținere și reparații, primele de asigurare, studii și cercetare executate de terți, comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transport de bunuri, deplasări, poștale și telecomunicații, alte servicii executate de terți (602, 604, 605, 611 la 614, 622 la 626, 628);
- sume reprezentând avansuri nejustificate (428);

- sumele reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanțului (461, 428);

- sume restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (531);

- sume utilizate pentru achitarea altor valori (532);

- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau la lichidarea acestora (665).

Soldul contului reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate.”

De asemenea, la pct. 306 din OMFP nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

“306. - (1) Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 “Avansuri de trezorerie”, respectiv contul 461 “Debitori diverși”, în cazul terților).

(2) În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

(3) Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverși (461 “Debitori diverși”) sau creanțe în legătură cu personalul (4282 “Alte creanțe în legătură cu personalul”), în funcție de natura creanței.”

Astfel, reglementările contabile prevăd la funcționalitatea contului 542 “Avansuri de trezorerie”, că în creditul contului se înregistrează pe lângă altele și sumele reprezentând avansuri de trezorerie nedecontate până la data bilanțului în corespondență cu conturile 461 „Debitori diverși” și 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”

Așadar, la final de an se face o analiză a contului 542 „Avansuri de trezorerie” și se defalcă pe cele 2 categorii:

- aparținând terților - în speță administratorului

- aparținând personalului

în funcție de care se fac notele de reclasificare

461 „Debitori diverși” = 542 “Avansuri de trezorerie”

sau

4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” = 542 “Avansuri de trezorerie”

În concluzie, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că în debitul contului 542 „Avansuri de trezorerie” se înregistrează **sumele în numerar, puse la dispoziția personalului în vederea**

efectuării unor plăți în favoarea societății.

Totodată, în creditul contului se înregistrează, pe lângă avansurile de trezorerie justificate conform legii (în principal plăți furnizori), și sumele reprezentând avansuri nejustificate în corespondență cu cont 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” sau **avansuri nedecontate până la data bilanțului în corespondență cu contul 461 „Debitori diverși”**

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea petentă, nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației nu a făcut dovada faptului că avansurile de trezorerie acordate în anul 2015 dlui. S..., în calitate sa de administrator și asociat unic al societății, au fost acordate în vederea efectuării unor plăți în favoarea societății, respectiv petenta nu a depus niciun document/înscris în acest sens (facturi, chitanțe, ordine de plată, contracte, etc.) sau documente legale din care să reiasă că sumele au fost restituite.

Astfel, învederăm faptul că pentru sumele ridicate de către dl. S..., în calitate sa de administrator și asociat unic al societății, nu se face dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul societății, astfel că nu se justifică natura acestor sume ridicate de asociatul societății și nici că au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății.

Se reține faptul că societatea petentă nu prezintă nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației documente contabile prin care să probeze că a utilizat sumele respective în folosul societății, așa cum prevede art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale: (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*, astfel că susținerea petentei că:

“Asociatul unic a restituit petentei sumele ridicate din conturile bancare ale societății.”,

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit doctrinei, 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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând

o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

De asemenea, la pct. 57 din OMFP nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

“57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(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.”

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, în baza principiului prelevantei economice asupra juridicului, acordarea de avansuri către administratori/asociați poate fi reconsiderată astfel încât să reflecte conținutul economic al unor astfel de operațiuni (ridicare de dividende), în condițiile în care nu există nicio justificare dovedită cu documente că sumele au fost restituite de asociat sau au fost utilizate pentru efectuarea unor plăți în favoarea societății, putându-se astfel concluziona ca sumele ridicate din societate au fost utilizate pentru folosul personal al asociatului.

Astfel, din punct de vedere fiscal, organele fiscale pot reîncadra tranzacțiile dintre societatea comercială (contribuabil) și persoanele afiliate (asociații), respectiv acordarea avansurilor către asociați poate fi tratată drept acordare de dividend.

Prin urmare la tratarea sumelor drept dividende, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că ridicarea acestora din casieria unității trebuia să aibă la bază documente contabile de justificare a plăților efectuate în favoarea societății.

În concluzie, conform datelor din evidența contabilă a societății X SRL (fișa cont analitic 461 “debitori diverși”), în perioada 04.07.2015 – 30.12.2015, administratorul acesteia a ridicat din conturile bancare ale societății sume de bani totalizând ... lei, pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice ridicarea acestora, care să justifice motivul ridicării acestora, care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, suma aflată în sold la data de 31.12.2015 fiind nedecontată de către administratorul societății.

Față de prevederile legale și având în vedere că nici pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că au considerat această sumă ca fiind de natura dividendelor, aplicând cota de impozitare de 16% în conformitate cu art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au considerat că suma de ... lei reprezintă o parte din profitul net realizat de societate în perioada verificată, fiind însoțit de administrator fără a declara, reține și vira impozit pe veniturile din dividende, rezultând o valoarea brută impozabilă în sumă de ... lei, pentru care s-a determinat un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei.

În consecință, se vor aplica prevederile 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 A.N.A.F. nr. 3741/2015 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.”,

și în consecință, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva** Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru capătul de cerere cu privire la suma de ... lei reprezentând **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.**

III.4. Referitor la impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de ... lei, ridicată de dl. S..., în calitate sa de administrator și asociat unic al societății din conturile societății, ca și venit din alte surse, în condițiile în care

contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să justifice motivul ridicării acestora, care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în anii 2016 – 2017, administratorul societății X SRL a ridicat în numerar din conturile societății, respectiv din avansuri de trezorerie, diverse sume de bani, pe care le decontează doar parțial, diferențele rămase nedecontate de asociatul societății în sumă totală de ... lei (... lei pe anul 2016 + ... lei pe anul 2017), fiind considerate de organele de inspecție fiscală venituri nete din alte surse obținute de persoanele fizice, pentru care societatea avea obligația să rețină la sursă impozit pe veniturile din alte surse în cotă 16%, stabilindu-se un impozit pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei (... lei + ... lei).

În drept, în conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se arată:

- art.61 lit.i):

“categoriile de venituri supuse impozitului pe venit potrivit prezentului titlu, sunt următoarele: (...)

i) venituri din alte surse definite conform art.114 și 117”

- art.114 alin.(1):

“venituri din alte surse sunt venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art.61 lit.a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu”

- art.115 alin.(1), alin.(2) și alin.(3):

“(1) impozitul pe venit se calculează prin retenere la sursa la momentul acordării veniturilor de către platitorii de venituri prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art.114 alin.(2) lit a)-k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art.114;

(2) impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final;

(3) Impozitul astfel reținut se platește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut”

Analizând situația plăților efectuate din avansurile încasate în perioada analizată, s-a constatat că:

- în perioada ianuarie – decembrie 2016, prin contul 461 “debitori diverși” administratorul societății încasează suma totală de ... lei, iar întrucât în lunile noiembrie și decembrie 2016 plățile către furnizori și restituirile către casieria societății exced avansurilor ridicate, se diminuează suma avansurilor încasate prin contul 461 “debitori diverși” cu suma de ... lei, rezultând un avans rămas nedecontat, în sumă de ... lei (... lei - ... lei);

- în luna august 2017, administratorul societății ridică un avans în sumă de ... lei (cont. 461), în condițiile în care se retrag din conturile bancare ale societății și sume de bani ca “avansuri de trezorerie” – cont 542.1, și în condițiile în care societatea a avut disponibilitățile necesare plății

facturilor către diverși furnizori și a restituirii de sume în contul 531.1 “casa în lei”.

În aceste condiții, sumele de ... lei în anul 2016, respectiv de ... lei în anul 2017, ridicate din societate de către dl. S..., în calitate sa de administrator și asociat unic al societății, și pentru care nu se face dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul societății, nu se justifică natura acestor sume ridicate de asociatul societății și nici că au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății justificate de documente (facturi, chitanțe, ordine de plată, contracte, etc.), au fost considerate, în mod legal, de către organele de inspecție fiscală, drept venituri nete din alte surse obținute de persoanele fizice, pentru care societatea avea obligația să rețină la sursă impozit pe veniturile din alte surse de 16%, în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2016 + ... lei pentru anul 2017).

Referitor la susținerea petentei că textele de lege invocate ca temei de drept de organele de control în speță ar fi eronate, deoarece nu au nici o legătură cu speța descrisă, deoarece administratorul societății nu a primit nici un bun sau serviciu pentru folosul propriu de la societatea pe care o administra și nici nu a plătit pentru un bun achiziționat de la administrator/asociat peste prețul pieței, prevederile art.114 din legea 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de către organele de control fiscal nu au nici o legătură cu speța descrisă, petenta considerând abuzivă, excedând prevederilor legale, stabilirea, de către organele de control fiscal a sumei de ... lei ca impozit din alte surse, se reține că în speță au fost aplicate prevederile art.11 alin.(1) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, **care dau dreptul organelor fiscale de a reîncadra** din punct de vedere economic o tranzacție, în scopul aplicării legii fiscale, astfel că organele de control au reîncadrat operațiunile de ridicare de sume din societate de către dl. S..., în calitate sa de administrator și asociat unic al societății, și au identificat și asimilat sumele în cauză la venituri din alte surse obținute de persoana fizică, impozitarea efectuându-se în conformitate cu articolele din *capitolul IV Impozitul pe venit* din Codul fiscal, care prevede cota de impozitare și persoana care are obligația declarării, reținerii și plății impozitului pe veniturile din alte surse, care au fost menționate la temei de drept în actul administrativ fiscal contestat, ori la art.114 alin.(2) se prevede:

„ART. 114 Definirea veniturilor din alte surse

(1) **Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a)-h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.**

(2) **În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:(...)**”

Astfel, în principiu, la definirea veniturilor din alte surse, sunt incluse toate veniturile obținute de persoane fizice care nu au fost menționate la celelalte categorii din Codul fiscal (Legea nr.227/2015) și, de asemenea, care nu au fost menționate expres ca fiind neimpozabile.

Codul fiscal prevede o listă de venituri din alte surse, cu titlu de exemplu la art.114 alin.(2) lit.a) - i), iar în aplicarea art. 114 alin.(1), lista este suplimentată de pct.34 alin.(1) lit.a) - i) din Normele metodologice.

Aceasta listă nu este exhaustivă, exemplele de venituri însă nu sunt limitate doar la cele enumerate ca exemplu.

În ceea ce privește susținerea petentei că asociatul unic al petentei a restituit suma de ... lei care a fost stabilită de organele de control fiscal ca fiind retrasă din conturile bancare ale societății și ca urmare această sumă a fost în fapt un avans spre decontare nefolosit și care a fost restituit societății, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât afirmația petentei nu este susținută de documente, iar potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, **precum și dovezile pe care se întemeiază.**

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv în condițiile în care analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și **cu documentele existente la dosarul cauzei.**

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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

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

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 cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

De asemenea, în considerarea expresă a prevederilor art.7, art.73 și art.276 alin.(4) din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

„ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

*“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale
Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

“ART. 276 Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei...”

Nici în susținerea contestației, petentă nu a depus documentele legale care să justifice motivele invocate prin contestație, nefiind astfel respectate nici prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

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

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

„ ...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...”

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“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 pentru acest capăt de cerere referitor la **impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei.**

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, **pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de societatea X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, **pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, **pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.**

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, **pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar.**

Prezenta decizie se comunică la:

- societatea X SRL din ...;

- AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

Director General