

D E C I Z I E nr. 2443/13.03.2019

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X ... SRL,
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /14.08.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /14.08.2018, asupra contestației formulate de

Societatea X ... SRL,
CUI: RO ...
cu sediul în mun. Timișoara Calea ... , jud. Timiș

înregistrată inițial la DGRFP Timișoara TMR_REG ... /25.07.2018, dosarul contestației fiind transmis ulterior de către AJFP Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /14.08.2018.

Societatea X ... SRL formulează contestație parțială împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../25.05.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.05.2018 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală.

În ceea ce privește contestația formulată de X ... SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.05.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

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

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

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*
coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*
b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”*

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../25.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Timiș, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-TM .../25.05.2018 care reprezintă titlu de creanță.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- impozit pe profit = ... lei;

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice = ...

lei;

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor = ... lei;

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator = ... lei,

denumită de petentă „rețineri la sursă”.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. L ... , în calitate de administrator, așa după cum prevede 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, (actul administrativ atacat fiind comunicat petentei la data de 19.06.2018, iar contestația fiind depusă la data de 25.07.2018.)

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

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a deciziei contestate, pentru motivele prezentate la pag. 2 - 8 din contestație, cap. 2 „Motive de nelegalitate a actelor administrativ-fiscale”, astfel:

La **secțiunea 2.1**, petenta detaliază motivele cu caracter general, invocate, respectiv:

(i) Societatea a acționat cu bună-credință

Această concluzie derivă, în opinia petentei, din faptul că urmare inspecției fiscale nu s-a întocmit dosar penal pe numele administratorului sau societății, respectiv faptul că activitatea domnului L ... , angajat al societății, respectiv identificarea de noi clienți/furnizori a fost indisolubil legată de obiectul de activitate al societății, sens în care face trimitere la contractul individual de muncă pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală care confirmă că domnul L ... a acționat în interesul societății petente, deplasându-se la partenerii externi.

(ii) Necesitatea achiziției serviciilor care au generat cheltuielile nedeductibile reținute de organul de inspecție fiscală; Diurna a fost achitată pentru activitate desfășurată în afara teritoriului României de angajatul L ...

Serviciile achiziționate de petentă, reprezintă în opinia sa „servicii absolut necesare în cadrul activității economice pentru orice societate, și implicit și pentru petentă”, plata acestora fiind „un alt element care concurează la demonstrarea utilității serviciilor achiziționate”.

(iii) Realitatea prestării serviciilor

Reprezentantul petentei reiterează necesitatea realizării acestor servicii care sunt în strânsă legătură cu obiectul de activitate al firmei, motive care confirmă realitatea prestării serviciilor în cauză.

(iv) Condițiile de formă

Petenta consideră că respectă prevederile articolului 146 din Codul fiscal, referitor la condițiile de formă ce trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv deține o factură sau alte documente justificative, emise în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.

(v) Jurisprudența CEJ

În susținerea argumentelor sale, petenta invocă precizările CEJ, din cauzele **C-437/06** Securenta Gottinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, **C-435/05** Investrand, **C-107/13** Firin OOD.

În concluzie, petenta arată că „îndeplinește atât condițiile de fond, respectiv prevederile art.145 alin (2) lit. (a) din Codul fiscal, potrivit căruia: *„Orice persoana impozabila are dreptul sa deducă taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile [...]”*,- cât și condițiile de formă, respectiv prevederile art.146 si 155 din Codul fiscal”.

Astfel, petenta consideră că deține documente care probează realitatea și necesitatea serviciilor achiziționate (facturi, contracte, anexe cu detalierea serviciilor achiziționate, corespondența între părți care atestă efectuarea/prestarea serviciilor, declarații notariale etc.), precum și buna-credință invocata mai sus si recunoscuta si de către echipa de inspecție fiscala, si nu în ultimul rând jurisprudența CEJ invocata, care, în opinia sa, îi susțin punctul de vedere, că toate condițiile de fond și de formă sunt îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente serviciilor/bunurilor, motiv pentru care considera constatările echipei de inspecție fiscala ca fiind incorecte și lipsite de just teamei.

La **secțiunea 2.2**, petenta își prezintă contraargumentele la constatările și concluziile inspecției fiscale, astfel:

La pct. **2.2.1.**, raportat la sumele de ... lei (rețineri la sursă), calculate la fondul de salarii la suma de ... lei, și de ... lei, impozit pe veniturile din salarii, la o baza de calcul de ... lei (... - ... rețineri la sursă), petenta arată că, în opinia sa, inspecția fiscală a aplicat eronat textele de lege invocate in sprijinul opiniei sale juridice, care a generat aceste obligații suplimentare.

Petenta consideră că diurna în sumă de ... lei, achitată domnului L ... , angajat al societății, în vederea întreținerii relației comerciale cu partenerii externi și identificării de noi parteneri, nu poate fi asimilată veniturilor din salarii, în condițiile în care salariul este „clar specificat în contractul individual de muncă observat și de echipa de inspecție fiscală”.

În probațiune, petenta face trimitere la Ordinele de deplasare aferente activității externe desfășurate de acest angajat in perioada ianuarie 2014 - 30.09.2017, care demonstrează realizarea efectivă a sarcinilor de serviciu de către domnul L ... , în condițiile în care „poartă pe verso semnăturile reprezentanților societăților partenere din Italia la al căror sediu angajatul L ... si-a desfășurat activitatea de serviciu in interesul subscrisei, ceea ce confirma deplasarea efectiva a acestuia la sediul partenerilor noștri”.

La pct. **2.2.2.**, raportat la suma de ... lei, reprezentând cheltuiala cu serviciile de transport pentru care, cu ocazia controlului, petenta prezintă originalul facturii nr. ... /30.12.2016, primit doar la data de 23.05.2018, situație care înlătură concluzia echipei de inspecție fiscală conform căreia petenta nu deține decât o copie a facturii în cauză.

La pct. **2.2.3.**, raportat la sumele achitate de petentă în anii 2015, 2016 și 2017 societății furnizoare de servicii de transport E SpA Italia și considerate nedeductibile de către echipa de inspecție fiscală (... ,03 lei), petenta apreciază că măsura este eronată.

Astfel, în ceea ce privește constatarea inspecției fiscale referitoare la lipsa anexelor la facturile fiscale emise de E SpA, pentru perioada 2015 – 2017, petenta face trimitere la listările de pe evidențele înregistrate la bordul autocamioanelor, care atestă efectuarea serviciilor achitate de petentă, anexând contestației setul de documente denumit anexa 3.

Faptul că E SpA nu i-a predat la timp anexele reprezintă conform precizărilor petentei un „element exonerator de răspundere” cu atât mai mult cu cât petenta trebuia să achite facturile chiar în lipsa anexelor deoarece serviciile au fost efectiv prestate de către furnizorul E SpA Italia.

La pct. **2.2.4.**, raportat la sumele achitate de petentă societății furnizoare de servicii de transport R (...) Polonia, ... lei, și considerate nedeductibile de către echipa de inspecție fiscală, petenta apreciază ca măsura este eronată.

Chiar dacă petenta nu a prezentat CMR-uri în legătură cu facturile fiscale emise de acest furnizor, pe care însă le-a achitat integral, aceasta indică Declarația notarială dată de reprezentantul legal al furnizorului la 28.05.2018 (anexa 4 la contestație), tradusă și legalizata în limba română, care certifică, în opinia sa, faptul că serviciile au fost prestate, furnizorul precizând totodată și faptul că a pierdut documentele de transport CMR.

În lumina acestor precizări, petenta consideră că neglijența reprezentanților societății partenere, nu poate genera nedeductibilitatea sumelor achitate de petenta cu titlu de preț, contravaloare a facturilor fiscale emise de societatea poloneza și avute în vedere de echipa de control fiscal.

La pct. **2.2.5.**, raportat la suma de ... lei, achitata de petenta societății C Italia, petenta consideră că aceasta este deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, contrar constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În acest sens, pentru facturile din 01.08.2016, în valoare de ... lei fiecare, petenta prezintă documente justificative (CMR), astfel cum rezulta din setul de anexe nr. 5.

La pct. **2.2.6.**, raportat la sumele achitate de petentă societăților A Soc. lei), P (... lei) și M (lei) deoarece petenta atașează scrisori de trăsură CMR lipsă la data controlului, opinează că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

La pct. **2.2.7.**, în ceea ce privește suma de lei (... Euro), achitată de petenta firmei E SRL, în opinia petentei, în condițiile în care atașează factura fiscală nr. ... și anexele acesteia (v. anexa 9 la contestație), pentru a justifica necesitatea și prestarea serviciului achitat de petenta către E SRL, concluzia care se impune este că această cheltuială este deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

La pct. **2.2.8.**, referitor la impozitul pe dividende calculat la suma de lei, petenta considera soluția echipei de control ca fiind nelegală.

Astfel, petenta solicită a se observa că administratorul petentei a recunoscut prin angajamentul de plata nr. 2/03.01.2018 (v. anexa 10 la contestație) prejudiciul cauzat petentei prin folosirea fondurilor societății în interes personal. Așa cum rezultă din chitanțele atașate (v. setul de anexe 11), acesta a început să returneze societății sumele folosite, motiv pentru care petenta consideră că nu sunt incidente textele legale reținute de echipa de control, deoarece sumele se reîntorc în patrimoniul societății petente.

Totodată, în temeiul art.276 alin.5 din Codul de procedură fiscală, societatea solicită susținerea orală a contestației, aceasta fiind acordată în data de 20.11.2018 conform minutei existentă în original la dosarul cauzei, petenta fiind reprezentată de dl. avocat

II. Inspekția fiscală desfășurată la Societatea X SRL s-a concretizat în Raportul de Inspekție Fiscală nr. F-TM .../25.05.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .../25.05.2018, contestată parțial.

Verificarea a vizat contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială aferente perioadei 01.01.2014 – 30.09.2017, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice aferente perioadei 01.01.2014 – 30.09.2017, taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.03.2014 – 30.09.2017, impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2014 – 30.09.2017, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent perioadei 01.01.2014 – 30.09.2017.

Urmare efectuării inspecției fiscale, cu privire la sumele care fac obiectul contestației (se va avea în vedere structura prezentată în contestație), organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește **impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor** stabilit suplimentar în sumă de ... lei, respectiv **contribuția de asigurări sociale datorată de angajator** stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, petenta a realizat venituri din transportul intracomunitar de bunuri efectuat și cu autovehicule proprii. Situația prezentată de petentă privind mijloacele de transport a reliefat faptul că a deținut, în medie, în fiecare an, un număr de autovehicule după cum urmează:

- în anul 2014 – 3 auto;
- în anul 2015 – 4 auto;
- în anul 2016 – 1 auto;
- în anul 2017 – 2 auto.

Autovehiculele de transport marfa preluate în leasing de către petentă, sunt marca Citroen Jumper, au o capacitate de 3,5 tone și funcționează pe motorină.

Începând cu luna iunie 2016, societatea a luat în comodat autovehiculul ... înmatriculat în Italia, dar care nu este înscris pe documentele CMR decât din luna ianuarie 2017, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că deși a fost contractat în iunie 2016 (de la o persoană afiliată) nu a fost utilizat de către societatea X ... SRL decât în perioada iunie – decembrie 2015.

Organele de control au procedat la verificarea datelor din bilanțurile contabile coroborat cu datele din programul Revisal, rezultând că petenta a avut un număr mediu de angajați pe post de șofer sau agent curier, după cum urmează:

- în anul 2014 – 5 salariați;
- în anul 2015 – 6 salariați;
- în anul 2016 – 3 salariați;
- în anul 2017 – 3 salariați.

Verificând documentele prezentate de petentă, inspecția fiscală a reliefat că toți salariații încadrați pe post de șofer beneficiază în perioada verificată de diurna acordată în funcție de numărul de zile calendaristice în care salariatul a fost în deplasare, mai puțin concediile de odihnă, înmulțit cu valoarea diurnei acordată pe zi conform contractului de munca în sumă de 87 euro/zi, cu precizarea că valoarea maximă deductibilă conform legislației în vigoare fiind de 87,5 euro = 35 euro x 2,5.

Organele de control au mai constatat că salariatul L ... , care are și calitatea de asociat majoritar (90%) și administrator, nu figurează pe

documentele scrisorile de trăsură CMR, concluzionând astfel că nu a lucrat efectiv ca șofer de transport marfă, ci doar în mod ocazional.

Această concluzie a fost întemeiată și pe alte constatări de natură a infirma că asociatul majoritar și administrator al petentei, având și calitatea de salariat, dl. L ... , ar fi prestat munca de transport marfa intracomunitar, respectiv:

- administratorul L ... , cu domiciliul în Italia, a efectuat sistematic deplasări la sediul societății verificate din România, conform documentelor de cazare de la unități hoteliere din Timișoara;

- pe documentele de cazare din statele membre în care petenta a realizat transportul, nu figurează d-nul. L ... , ci alți șoferi salariați ai petentei;

- d-nul. L ... conduce autoturismele deținute de societate, dovadă fiind foile de parcurs prezentate lunar pe baza cărora decontează combustibil;

- din situația prezentată mai sus privind numărul mediu de salariați raportat la numărul mediu de autovehicule transport marfă deținute de societate, reiese un surplus de 1-2 șoferi.

În considerarea celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că diurna încasată de d-nul. L ... în perioada supusă inspecției fiscale reprezintă în fapt salariu ce trebuia impozitat în România cu toate contribuțiile și impozitele aferente, motiv pentru care valoarea totală a diurnei încasate (anexa nr. 10 la RIF) ... lei constituie baza de calcul pentru contribuțiile sociale reținute de la salariați și datorate de angajator.

Pe cale de consecință în considerarea dispozițiilor art. 55 alin. (1), art. 55 alin. (2) lit. k), art. 57 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 76 alin. (1), art. 76 alin. (2) lit. s), art. 78 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control au procedat la calcularea impozitului pe salarii aferent sumelor achitate în fiecare lună cu titlu de diurnă, rezultând obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe veniturile salariale în perioada 01.01.2014 – 30.09.2017 în suma totală de ... **lei** la o baza de calcul netă de ... lei (... - ... rețineri la sursa).

În considerarea acestei stări de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei o contribuție socială datorată de angajator în sumă totală de ... **lei** în considerarea dispozițiilor art. 296⁵, alin. (1) și art. 296¹⁸ al. 3 lit. a)² din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv art. 138 al. 1 lit. a) și art. 140 din LG 227/2015 privind Codul fiscal.

Obligațiile fiscale au fost calculate prin aplicarea cotelor corespunzătoare asupra veniturilor de natura salariilor realizate de salariatul L ... din încasarea diurnei în sumă de ... lei în perioada supusă verificării conform art. 138 lit. a) din același act normativ.

În baza prevederilor art. 55 alin. (1), art. 55, alin. (1), lit. a) din LG 571/2003 rep. privind Codul fiscal, respectiv art. 76 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și art. 139 al. (1) din LG 227/2015 privind codul fiscal, a fost stabilită o baza de impozitare suplimentară de ... lei - anexa nr. 10 la RIF.

Totodată, urmare depunerii mijloacelor de probă împreună cu contestația, acestea au fost analizate de organele de inspecție fiscală, rezultând că modul în care petenta și-a completat ordinele de deplasare s-ar putea circumscrie faptei descrise la art. 9 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, motiv pentru care AJFP Timiș – Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea penală nr. ... /13.12.2018 împotriva d-lui. L ... , în calitate de administrator al Societății X ... SRL.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Analizând cheltuielile efectuate de petentă și modul în care aceasta le-a înregistrat în contabilitate - ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil - organele de control au stabilit că în mod nelegal o serie de cheltuieli (anexele 5 și 6 la RIF) au fost considerate de petentă deductibile cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat, astfel:

A. Cheltuieli nedeductibile – ... lei - Anexa nr. 5

1. Achiziții servicii de cazare și deplasare fără justificare - ... lei

În anii 2016 și 2017, societatea X ... SRL a suportat cheltuieli legate de cazarea administratorului societății L ... și a unui asociat al societății F În unele state membre fără ca petenta să prezinte documente justificative din care să rezulte interesul afacerii în deplasările respective, motiv pentru care cheltuielile înregistrate în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*" în valoare totală de ... lei au fost considerate de organele de control ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil în considerarea dispozițiilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 13 alin. (1) lit. b) din Titlul II al HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2. Facturi deținute în copie – lei

În perioada 2015 - 2017, organele de control au constatat că petenta înregistrează în evidența financiar contabilă o serie de achiziții în baza facturilor deținute în copie; astfel în considerarea dispozițiilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința majorării profitului impozabil.

3. Facturi de achiziții de bunuri și servicii care nu au fost justificate – lei

a) Organele de inspecție fiscală au identificat facturi de achiziții prestări de servicii constând în taxe de autostradă, fără ca petenta să dețină anexe la facturi, prin care să se demonstreze că respectivele taxe au fost achitate pentru mijloace de transport deținute de petentă în perioada respectivă, nu și pentru alte mijloace de transport.

Astfel, mare parte a achizițiilor de la societatea E Spa din Italia – anexa nr. 5, sunt contabilizate în contul 624 “Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”. Valoarea totală a cheltuielilor astfel înregistrate este de lei.

b) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta înregistrează o serie de cheltuieli de transport fără să fie justificate cu documente de transport CMR-uri, astfel încât să se poată stabili o legătură între transporturile achiziționate și cele refacturate către clienți. Pentru o parte din transporturi, nici pe facturile de achiziție nu sunt detaliate cursele pentru a putea fi verificate refacturările către beneficiarul transporturilor. Necesitatea prezentării scrisorii de trăsură CMR se impune pentru a demonstra că serviciul de transport a fost efectiv prestat și astfel cheltuielile sunt justificate.

Valoarea totală a cheltuielilor astfel înregistrate este de lei - anexa nr. 5 la RIF.

c) organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2014 – 2015, petenta înregistrează cheltuieli cu servicii de închiriere spațiu și utilități în Italia, utilități pentru care nu deține documente justificative; de asemenea, mai înregistrează cheltuieli de protocol cu achiziții de legume - fructe în valoare de euro (decembrie 2014), precum și o masă servită cu 13 meniuri în valoare de euro (octombrie 2016) fără ca petenta să justifice aceste achiziții acestora în scopul obținerii de venituri impozabile. Valoarea totală a cheltuielilor astfel înregistrate este de lei - anexa nr. 5 la RIF.

În concluzie, inspecția fiscală a relevat că suma totală de lei, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

4. Achiziții fără document justificativ (factura) – lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă unele achiziții fără să dețină factura în baza căreia să efectueze înregistrările pe conturi de cheltuieli deductibile fiscal.

Astfel, în anii 2016 – 2017, a achiziționat servicii de transport persoane de tip „UBER” fără să dețină factura, a înregistrat cheltuieli în contul 624 în valoare de ... lei de la furnizorul E Spa din Italia în baza unei înștiințări de plată etc. - anexa nr. 5; valoarea totală a acestor achiziții este în suma de lei.

5. Achiziții ce nu sunt în folosul activității – ... lei

Din verificarea evidenței financiar contabile raportat la obiectul de activitate al petentei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a achiziționat în perioada aprilie – iulie 2017 servicii de parcare pentru autovehiculul ... ce nu aparține societății, servicii de cazare și masă pentru o persoană ce nu este salariatul societății (...) și pentru o persoană ce nu a mai fost salariatul societății la data achiziției (...) - valoarea totală a acestor achiziții este în suma de ... lei – Anexa nr. 5 la RIF – stabilindu-se astfel că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

6. Facturi dublate la achiziții de servicii de transport – ... lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2017, petenta a dublat în mod nejustificat cheltuielile în sumă de ... lei aferente unui număr de 8 transporturi facturate de furnizorul S SRL, atât prin factura nr. SIS ... /29.09.2017, cât și prin factura nr. SIS ... /20.09.2017 în valoare de ... lei.

B. Cheltuieli nedeductibile – ... lei - Anexa nr. 6 la RIF

Analizând cheltuielile cu combustibilul (motorina) înregistrate în contul 6022 "*Cheltuieli privind combustibilul*", organele de inspecție fiscală au constatat o abatere de costuri semnificativă în luna decembrie 2015 când petenta a deținut doar un singur autovehicul de transport marfa, respectiv Citroen Jumper cu număr de înmatriculare

Verificând evidența financiar contabilă raportat la mijloacele de transport deținute de petentă și la valorile aprovizionărilor de combustibil, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a înregistrat cheltuieli cu combustibilul nejustificat de mari, motiv pentru care s-a procedat la ajustarea valorii cheltuielilor cu combustibilul care depășesc cantitățile normale de utilizare (anexa nr. 6 la RIF), având în vedere următoarele:

- din anexele la facturile de aprovizionare combustibil emise de AS24 din Italia și Franța, cod de TVA ... și ... în perioada decembrie 2015 – mai 2016, au fost extrase luna de luna toate valorile corespunzătoare aprovizionărilor de combustibil (în euro, fără TVA), societatea deținând card-uri în sensul acesta, cu mențiunea că numărul auto de pe card-uri nu corespunde autovehiculului alimentat, dovada fiind faptul că unele auto s-au vândut și totuși apar aprovizionări pe ele;

- a fost aplicat un TVA mediu de 21% corespunzător statelor de alimentare, rezultând valoare cu TVA a combustibilului aprovizionat din Comunitate;

- a fost calculată valoarea în lei, aplicându-se cursul valutar corespunzător;

- sumele astfel obținute au fost comparate cu înregistrarea de combustibil deductibil din contul 6022 „Cheltuieli privind combustibilul” fără să se constate diferențe semnificative.

Pe cale de consecință, în considerarea art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ajustat valoarea totală a cheltuielilor cu combustibilul cu suma totală de ... lei, sumă care va majora baza impozabilă la calculul profitului impozabil.

C. Venituri suplimentare – ... lei - Anexa nr. 7 (Facturi de venituri stornate nejustificat – ... lei)

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a emis facturi de stornare a unor venituri facturate către parteneri intracomunitari în sumă totală de ... lei, fără să existe confirmarea beneficiarului de primire a facturii stornate și nici un alt document sau vreo justificare a stornării veniturilor,

astfel că au fost încălcate prevederile art. 17 și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, procedându-se la majorarea profitului impozabil aferent sumei stornate.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală și implicațiile fiscale asupra petentei, rezultă că urmare inspecției fiscale s-a majorat baza impozabilă cu suma totală de ... lei (... + ...), rezultând un impozit pe profit suplimentar aferent, în sumă totală de ... lei defalcat pe ani fiscali astfel, situație prezentată în anexa nr. 9 la RIF:

- în anul 2014 - o bază suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei;

- în anul 2015 - o bază suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei;

- în anul 2016 - o bază suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei;

- în perioada 01.01.2017 – 30.09.2017 - o bază suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei.

În ceea ce privește **impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în contul 6588 „*Alte cheltuieli de exploatare*” (cheltuieli nedeductibile) a unor achiziții constând în protocol efectuat de asociatul majoritar al societății, d-nul L ... - parte din ele având la bază documente justificative (facturi, bonuri fiscale etc.), iar pentru altele petenta nedeținând vreun document justificativ - înregistrarea în evidența contabilă efectuându-se ulterior ridicării de bani conform extraselor de cont ale societății; valoarea totală a acestor achiziții în perioada 01.01.2014 – 30.09.2017 fiind în sumă totală de ... lei – anexa nr. 11 la RIF.

În consecință, făcând aplicațiunea dispozițiilor art. 7 pct. 12 coroborat cu art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 7 alin. (11) și coroborat cu art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care petenta avea obligația calculării, declarării și virării impozitului pe dividende la aceste achiziții efectuate în folosul asociatului petentei, organele de control au calculat impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei (aplicând un procent de 16% la valoarea brută în anii 2014 -2015 și 5% în perioada 2016-2017).

III. Societatea X ... SRL cu sediul în mun. Timișoara Calea ... , jud. Timiș este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Timiș sub nr., are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la Banca ... – ... și are ca obiect principal de activitate „Transporturi rutiere de mărfuri” – cod CAEN 4941.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

IV.1. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor stabilit suplimentar în sumă de ... lei, respectiv contribuția de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș, cu adresa nr. TMG_DEX ... /13.12.2018 cu privire la suma totală de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente – valoare care include sumele contestate de petentă ... lei reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și respectiv ... lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator -, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. d din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, în anii 2016 și 2017 petenta a înregistrat cheltuieli aferente cazării administratorului petentei, dl. L ... , și a unui asociat F În unele state membre fără a deține documente justificative din care să rezulte interesul afacerii în deplasările respective.

Pe cale de consecință, urmare inspecției fiscale s-a stabilit că diurna încasată de d-nul. L ... în perioada suspusă inspecției fiscale reprezintă în fapt venituri de natură salarială ce trebuiau impozitate în România cu toate contribuțiile și impozitele aferente, motiv pentru care în sarcina petentei s-a stabilit impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor stabilit suplimentar în sumă de ... lei, respectiv contribuții aferente din care petenta contestă doar contribuția de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Având în vedere că petenta a anexat la contestația formulată ordine de deplasare pentru justificarea diurnei achitate către dl. L ... conform art. 276 (4) Cod procedură fiscală DGFRP Timișoara cu adresa nr. TMR_DGR ... /03.10.2018 a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Timiș efectuarea unei cercetări la fața locului conform art. 276 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vederea „verificării realității, legalității și conformității ordinelor de deplasare atașate de societatea contestatoare la contestația formulată”, în condițiile în care din verificarea inițială a mijloacelor de probă depuse în motivarea contestației de către Inspecția Fiscală, aceasta a arătat că „*au fost modificate ulterior față de cele prezentate la control*”.

Cu adresa nr. TMG_AIF 8326/21.11.2018 Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș a transmis Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ... /19.11.2018 încheiat la X ... SRL, precum și Sesizarea penală nr. TMG_DEX ... /26.11.2018, arătând că ordinele de deplasare „*au fost modificate ulterior față de cele prezentate la control*”, aspect al stării de fapt sesizat organelor competente.

În vederea soluționării contestației formulate de către societatea X ... SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș cu adresa nr. ... /31.01.2019, să comunice stadiul soluționării sesizării penale nr. TMG_DEX ... /26.11.2018, formulată împotriva domnului L ... , **CNP** ... , cetățean italian, în calitate de administrator al Societății X ... SRL, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*, astfel că, termenul de soluționare al contestației s-a prelungit conform art. 77 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

„ART. 77

Termenul de soluționare a cererilor contribuabilului/plătitorului

(...)

(2) în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia [...]”.

Prin adresa din Dosar nr. ... **/P/2018** transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /18.02.2019, existentă în original la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a comunicat faptul că „privind sesizarea penală nr. ... /26.11.2018 formulată de AJFP Timiș – Inspecția Fiscală vă comunicăm faptul că plângerea a fost înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș la data de 20.12.2018 cu nr. ... **/P/2018**, iar în prezent se află în curs de soluționare la Inspectoratul de Poliție Județean Timiș – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.”.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

(...)

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru

soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă de ... lei reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și respectiv în sumă de ... lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator aferente diurnei încasate de d-nul. L ... în perioada verificată (petenta neincluzând aceste venituri în categoria drepturilor salariale) constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.05.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .../25.05.2018, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor posibil a fi săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că documentele justificative prezentate în etapa de soluționare a contestației au fost modificate față de cele prezentate în timpul inspecției fiscale, cu scopul creării de avantaje fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de ... lei (sumă care include și cele contestate de petentă: impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator).

În acest sens, Ministerul Finanțelor Publice prin AJFP Timiș - Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile aferente diurnei încasată de administratorul societății petente, pentru care solicită admiterea contestației pentru sumele de ... lei reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și de ... lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator chiar în considerarea documentelor modificate în sensul celor precizate în cuprinsul sesizării penale nr. ... /26.11.2018, stare de fapt care ar putea determina constatarea de către organele de cercetare și urmărire penală a încălcării

dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale care prevede:

“ART. 9

(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

(...)

*d) **alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;***

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de Inspecție fiscală nr. F-TM .../25.05.2018, rezultă că, salariatul L ... , care are și calitatea de asociat majoritar (90%) și administrator, nu figurează pe scrisorile de trăsură CMR, motiv care conduce implicit la concluzia că acesta nu a activat efectiv ca șofer de transport marfa, ci doar în mod ocazional.

Pe lângă acest fapt, conform RIF organele de inspecție fiscală au mai identificat alte aspecte de natură a infirma faptul că asociatul majoritar și administrator al petentei, având și calitatea de salariat, dl. L ... , ar fi prestat munca de transport marfa intracomunitar, respectiv:

- administratorul L ... , cu domiciliul în Italia, a efectuat sistematic deplasări la sediul societății verificate din România, în susținere fiind documentele de cazare de la unități hoteliere din Timișoara;

- pe documentele de cazare din statele membre în care se realizează transportul, nu figurează d-nul L ... , ci alți șoferi salariați;

- d-nul L ... conduce autoturismele deținute de petentă, dovadă în acest sens fiind foile de parcurs prezentate lunar, pe baza cărora decontează combustibil;

- compararea situației privind numărul mediu de salariați cu situația privind numărul mediu de autovehicule transport marfa deținute de petentă a relevat un surplus de 1-2 șoferi.

În considerarea acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit că diurna încasată de d-nul L ... în perioada supusă inspecției fiscale reprezintă în fapt salariu ce trebuia impozitat în România cu toate contribuțiile și impozitele aferente în conformitate cu dispozițiile art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 76 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal care reglementează veniturile din salarii și cele asimilate salariilor.

Învederăm că în procedura administrativă de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală analizând conform art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală documentele diferite prezentate de petentă față de cele constituite ca anexe în timpul inspecției fiscale în sensul în care ordinele de deplasare pe numele d-lui. L ... prezintă diverse modificări privind:

- adăugarea de rute suplimentare (alte țări)
- completarea sau modificarea scopului deplasării
- aplicarea pe verso de ștampile și semnături de la diverși parteneri de afaceri în condițiile în care nu erau în timpul inspecției fiscale,

existând premisele săvârșirii infracțiunii reglementate la art. 9 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, mai sus citat, situație care *ar conduce la obținerea anulării obligațiilor fiscale* stabilite conform deciziei de impunere contestată, calculate de organele de inspecție fiscală la diurna acordată administratorului petentei prin reconsiderarea acesteia ca venituri de natură salarială.

Față de această stare de fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș au formulat sesizarea penală nr. TMG_DEX ... /26.11.2018, în vederea analizării posibilității ca acțiunea de modificare a ordinelor de deplasare mai sus descrise să *întrunească* elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. d) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Învederăm că în sesizarea penală nr. TMG_DEX ... /26.11.2018, fila 3 privind posibilul prejudiciu în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente veniturilor de natura diurnelor reconsiderate ca fiind venituri de natură salarială organele de inspecție fiscală au arătat că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. d) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale prin acțiunea de alterare a documentelor justificative prezentate în timpul inspecției fiscale, scopul petentei fiind anularea obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecătii, se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.05.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .../25.05.2018, contestată, respectiv prezentarea unor documente justificative diferite față de cele prezentate în etapa de soluționare a contestației care conțin diverse neconcordanțe și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite care fac obiectul sesizării penale nr. TMG_DEX ... /26.11.2018 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Afirmațiile petentei, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile petentei deoarece numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative prezentate în etapa administrativă de soluționare a contestației reflectă realitatea operațiunilor care au generat acordarea diurnelor.

Autoritatea fiscală la finalizarea procesului penal urmează să facă aplicațiunea art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

În cauza dedusă judecării organele fiscale constituindu-se parte civilă față de dl. L ... , în calitate de administrator la societatea X ... SRL pentru prejudiciul total în sumă de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente veniturilor de natura diurnelor reconsiderate ca fiind venituri de natură salarială, prejudiciu care include și sumele contestate: ... lei reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și de ... lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.

Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită.(CJUE – Cauza 255/02 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.1 teza 1 din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a*

elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”

De asemenea, prin Decizia nr.401/2016, Curtea Constituțională apreciază: „cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că AJFP Timiș a transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș, Sesizarea penală nr. TMG_DEX ... /26.11.2018, însoțită de Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ... /19.11.2018 încheiat la X ... SRL încheiat urmare solicitării DGRFP Timișoara în vederea soluționării contestației, modificările operate în documentele justificative, ulterior inspecției fiscale, ar putea determina diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, astfel că pot fi întrunite aspectele prevăzute la 9 alin. 1 lit. d din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”*

Totodată, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Cele prezentate mai sus trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii pe cale administrativă, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina derularea simultană și în paralel a două proceduri independente, administrativă și penală cu privire la aceleași fapte, ce are drept consecință emiterea unor hotărâri contradictorii** (a se vedea Cauza Lungu și alți împotriva României, în care CEDO a statuat că instanțele naționale au încălcat principiul securității raporturilor juridice).

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, exprimate prin Decizia nr.3730/2017, în dosar nr.4119/2/2015:

„În mod corect instanța de fond s-a raportat la hotărârea CEDO din cauza Lungu c.României. Prin această hotărâre a fost sancționată existența, cu privire la aceleași fapte, a două proceduri, una penală și una administrativă, derulate în paralel care au condus la soluții contrare, încălcându-se principiul securității juridice.

În concluzie (...) cât timp organul de soluționare a contestației a sesizat organul de urmărire penală cu privire la existența unor indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care ar avea o înrâurire asupra soluției administrative, suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative este în deplin acord cu art. 214 din același act normativ.”

Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr.2240/2018, în dosar nr.428/57/2016 „*instanța de fond a arătat, deci în mod corect, că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralele a 2 proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.*

Într-adevăr, măsura dispusă este justificată inclusiv pentru a se preveni situațiile contradictorii care s-ar putea ivi prin soluționarea într-un sens a contestației administrative și soluționarea într-un sens diferit a cauzei în procedura penală.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, DGRFP Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în legătură cu acest capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, în conformitate cu art.277 alin.1 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va suspenda soluționarea**

contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../25.05.2018** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.05.2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș pentru suma totală de ... **lei** reprezentând: ... lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor stabilit suplimentar și ... lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar aferente diurnelor încasate de administratorul petentei reconsiderate de inspecția fiscală ca venituri de natură salarială, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din actul normativ menționat.

IV.2. Referitor la capetele de cerere privind cheltuielile indicate de petentă la pct. 2.2.2. – 2.2.7 în sumă totală de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care petenta justifică parțial cu documente realizarea acestor cheltuieli în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, petenta a efectuat o serie de cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit.

Analizând evidența financiar contabilă și documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către petentă în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina acesteia impozit pe profit în sumă de ... lei aferent neacordării deductibilității unor cheltuieli la masa profitului impozabil în condițiile în care în timpul inspecției fiscale nu s-a demonstrat efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile respectiv în scopul desfășurării activității economice.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- **art.21 alin.1** din același act normativ,

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

- **art. 21 alin. (4) lit. f)**

“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;”

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, 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:

“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.”

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

- art. 21 alin. (4) lit. m) din același act normativ:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate [...].”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un

anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente următoarele prevederi legale:

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

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

- **art.25 alin.(1)** din același act normativ:

“(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.”

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil:

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

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

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

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

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarei și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

a) Referitor la capătul de cerere descris la pct. 2.2.2. din contestație referitor la cheltuiala cu serviciile de transport în sumă de ... lei cuprinsă în factura emisă de furnizorul A SRL din Alba Iulia, învedereăm următoarele:

În timpul inspecției fiscale, petenta nu a prezentat factura în original pentru cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând cheltuiala cu serviciile de transport.

Ulterior, în procedura administrativă de soluționare a contestației, petenta a depus factura emisă de furnizorul A SRL din Alba Iulia, anexând totodată și plicul aferent facturii trimisă prin serviciile poștale unde la datele privind expeditorul figurează furnizorul A SRL, conform art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală aceasta a fost analizată de organele de control, analiză care a stabilit caracterul deductibil la masa profitului impozabil al acestei cheltuieli.

Pe cale de consecință, organul competent în soluționarea contestației constată că starea de fapt fiscală stabilită în timpul inspecției fiscale nu mai subzistă la data emiterii prezentei, motivele care au condus la considerarea cheltuielii cu serviciile de transport în sumă de ... lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil nemaexistând, astfel că această **cheltuială** este **deductibilă** la calculul profitului impozabil raportat la dispozițiile legale prezentate la secțiunea „În drept” a prezentului capitol raportat la dispozițiile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

b) Referitor la capătul de cerere de la pct. 2.2.3. din contestație referitor la cheltuiala cu taxe de autostradă facturate de E Spa în anii 2015, 2016 și 2017 în sumă de ... ,03 lei, se rețin următoarele:

Urmare verificării efectuate de inspecția fiscală, s-a constatat că petenta nu deține documente justificative, respectiv anexe din care să rezulte numărul mijlocului de transport pentru care s-au plătit taxele de autostradă.

În considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală, petenta a depus mijloace de probă noi, atașate contestației, care au fost analizate de organele de inspecție fiscală în baza principiului

contradictorialității. Analiza acestora, în considerarea dispozițiilor art. 113 Cod procedură fiscală, a reliefat faptul că mijloacele de transport pentru care s-au plătit taxele de autostrada nu mai aparțineau petentei la momentul acjițării acestor taxe, organele de inspecție fiscală defalcând cheltuiala raportat la data până la care mijloacele de transport au fost în patrimoniul petentei.

Astfel, pentru perioada până la care, mijloacele de transport, au fost deținute de petentă, cheltuielile efectuate cu taxa de autostradă care se circumscriu cheltuielilor deductibile, în speță **cheltuiala de ... lei este deductibilă** la calculul profitului impozabil, iar diferența în sumă de ... lei reprezentând taxa de autostradă achitată pentru mijloacele de transport care nu mai aparțineau petentei se circumscrie categoriei de **cheltuială nedeductibilă** la calculul profitului impozabil, în mod nejustificat petenta pretinzând diminuarea profitului impozabil cu consecința diminuării proporționale și a impozitului pe profit, petenta nedemonstrând respectarea dispozițiilor art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016 norme legale care fac trimitere la prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate.

În concluzie, în considerarea dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va admite contestația în legătură cu stabilirea sumei de ... lei reprezentând taxa de autostradă aceasta fiind o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, iar pentru suma de ... lei reprezentând taxa de autostradă achitată pentru mijloacele de transport care nu mai aparțineau petentei la data achitării acesteia, contestația se va respinge.

c) Referitor la capătul de cerere inclus la pct. 2.2.4. din contestație referitor la cheltuiala cu serviciile de transport pentru care petenta nu a prezentat în timpul controlului scrisorile de trăsură CMR în relația cu societatea ... (R) în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că petenta a considerat cheltuiala cu serviciile de transport pe relația cu societatea ... denumită și R ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil deși nu deține CMR-uri.

Urmare inspecției fiscale finalizată cu emiterea deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că în contul 624 "cheltuieli de transport", petenta a înregistrat o serie de cheltuieli de transport fără să fie justificate cu documente de transport - CMR-uri, astfel încât să se poată stabili o legătură între transporturile achiziționate și cele refacturate către diverși clienți; conform RIF facturile emise de R (SC ...) din Polonia, sunt în sumă totală de ... lei (suma diferită de suma contestată de ... lei).

La contestația formulată petenta nu a depus scrisori de trăsură CMR, în probațiune depunând numai declarația autenticată în Republica Polonia la

data de 28.05.2018, prin care dl. R , asociat al firmei ... , F.H.U. R , declară că:

„transporturile conform listei atașate (...) au fost efectuate de către firma mea.

Documentele însoțitoare ale transporturilor au fost pierdute.”,
învedereăm că transporturile pentru care s-au pierdut documentele de transport au fost în număr de 227, realizate din 04.01.2016 până în 06.12.2016.

Declarația autenticată depusă în probațiune în scopul de a se substitui documentelor de transport, scrisori de trăsură CMR, și în consecință de a se considera aceste cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

- *în primul rând*, se impune a se avea în vedere dispozițiile Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), semnată la Geneva la 19 mai 1956, conform căruia nu se întocmește o singură scrisoare de trăsură (CMR), ci acestea se întocmesc în mai multe exemplare; astfel la art. 5 se stipulează:

“ART. 5

1. Scrisoarea de trăsura este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimate sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația tarii în care este întocmită scrisoarea de trăsura o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar la treilea se retine de transportator.”,

fiind reglementată în cadrul Convenției și situațiile în care transporturile sunt efectuate de transportatori succesivi.

Conform Convenției, proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsură, iar în condițiile în care petenta pretinde considerarea cheltuielii ca deductibilă

- *în al doilea rând*, legiuitorul a instituit în sarcina contribuabililor obligativitatea de reconstituire a documentelor așa cum se stipulează la art. 26 din Legea nr. 82/1991, republicată, care dispune că:

“ART. 26

*În caz de **pierdere**, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”*

Învedereăm că petenta avea dreptul de a înregistra aceste cheltuieli cu serviciile de transport, dar acest aspect nu conduce automat și obligatoriu la calificarea din punct de vedere fiscal a acestor cheltuieli ca fiind deductibile, ele trebuind a fi justificate cu documentele prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal, pentru a putea diminua masa impozabilă a impozitului pe profit.

De altfel, așa cum rezultă din RIF, în lipsa documentelor de transport care ar fi trebuit completate așa cum este reglementat prin Convenție, nu se poate stabili o legătură între transporturile achiziționate și cele refacturate către clienți (subliniem că nici din declarația notarială prezentată nu rezultă această relație în condițiile în care anexa cuprinde doar 3 coloane: nr. curent, data transportului și ruta cu maxim 3 locații – denumiri de orașe, fără adrese, care astfel nu respectă condițiile minimale impuse de Convenție în contractul de transport).

De altfel, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală pentru o parte din transporturi, nici pe facturile de achiziție nu sunt detaliate cursele pentru a putea fi verificate refacturările către beneficiarul transporturilor.

În consecință, lipsa scrisorilor de trăsură CMR împiedică identificarea legăturii între transporturile achiziționate de petentă și cele refacturate către diverși clienți, motiv pentru care cheltuiala în sumă de ... **lei nu este deductibilă** la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat, motiv pentru care se va respinge contestația în legătură cu acest capăt de cerere conform art. 279 alin. (1) Cod procedură fiscală.

Învederăm că deși organele de inspecție fiscală au stabilit, în legătură cu societatea ... (R) o cheltuială nedeductibilă în sumă totală de ... lei, petenta referă la suma de ... lei, motiv pentru care pentru diferența de ... lei sunt incidente următoarele dispoziții legale:

art.268 alin.(1) si alin. (2) si art.269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, în vigoare, stipulează:

“ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(...)

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

De asemenea art.276 din Codul de procedură fiscală, prevede:

“ART. 276

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.”

În speță, sunt aplicabile și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care la pct. 11.1. prevăd:

“Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

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

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus prezentate având în vedere faptul că în legătură cu societatea ... (R) organele de control au stabilit o cheltuială nedeductibilă în sumă totală de ... lei, iar petenta solicită considerarea ca deductibilă a sumei de ... lei, pentru diferența de ... lei în cauză se va face aplicațiunea art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. c) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, contestația urmează a se respinge ca fiind **fără obiect**.

d) Referitor la capătul de cerere de la pct. 2.2.5. din contestație referitor la cheltuiala cu serviciile de transport pentru care petenta nu a prezentat în timpul controlului scrisori de trăsură CMR în relația cu societatea C SRL în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

Deși în timpul inspecției fiscale petenta nu a prezentat scrisorile de trăsură CMR în relația cu societatea C SRL – situație care a condus la considerarea ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei reprezentând contravaloare servicii de transport achitate furnizorului C SRL – în procedura de soluționare a contestației petenta a depus documentele de transport în cauză.

Acestea au fost verificate de organele de inspecției fiscale în conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală, din verificările efectuate rezultând că datele înscrise pe facturile de achiziții transport privind ruta transportului, corespund cu locurile de încărcare/descărcare a mărfurilor, fără deficiențe.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 și art. 279 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere contestația se va admite, suma de ... lei fiind **deductibilă la calculul profitului impozabil**.

e) Referitor la capătul de cerere de la pct. 2.2.6. din contestație referitor la cheltuiala cu serviciile de transport pentru care petenta nu a prezentat în timpul controlului scrisori de trăsură CMR, respectiv: suma de ... lei în relația cu furnizorul A Soc. din Italia, suma de ... 0 lei în relația cu furnizorul P din Italia, suma de ... lei în relația cu furnizorul M din Polonia, se rețin următoarele:

Deși în timpul inspecției fiscale petenta nu a prezentat CMR-urile în relația cu societățile A Soc. din Italia, P din Italia și M din Polonia, odată cu depunerea contestației a prezentat o serie de documentele de transport și CMR-uri.

Acestea au fost verificate de organele de inspecției fiscale în conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală, din verificările efectuate rezultând următoarele:

- la facturile furnizorului A Soc. din Italia nu s-au putut identifica CMR-urile aferente transporturilor facturate și nici corelații între documentele prezentate, transportatorul italian și societatea petentă;
- la facturile furnizorului P din Italia petenta a prezentat documente justificative ale transporturilor, respectiv CMR-uri;
- la facturile furnizorului M din Polonia petenta a prezentat documente justificative ale transporturilor, respectiv CMR.

Pe cale de consecință, în considerarea celor prezentate la lit. **c)** – relația petentei cu societatea ... (R) – reluarea acestora fiind redundantă, raportat la documentele prezentate de petentă în procedura prealabilă, rezultă că suma totală de ... lei reprezentând cheltuiala petentei cu serviciile de transport pe relația cu firma **A Soc.** este **nedeductibilă** la calculul profitului impozabil, lipsa documentelor de trăsură CMR nepermițând identificarea legăturii între transporturile achiziționate de petentă și cele refacturate către diverși clienți, motiv pentru care se va respinge contestația în legătură cu acest capăt de cerere conform art. 279 alin. (1) Cod procedură fiscală.

Per a contrario, în condițiile prezentării documentelor de transport, CMR-uri, pe relația cu furnizorii **P** din Italia și **M din Polonia** în considerarea dispozițiilor art. 113 și art. 279 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru aceste capete de cerere contestația se va admite, cheltuiala totală de ... lei (... 0 + ...) fiind **deductibilă la calculul profitului impozabil.**

f) Referitor la capătul de cerere de la pct. 2.2.7. din contestație referitor la cheltuiala cu taxa de autostradă facturată de E Spa în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu a prezentat în timpul efectuării inspecției fiscale factura cu anexe din care să

rezulte realitatea operațiunilor pentru care pretinde considerarea cheltuielilor ca deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit.

Cu ocazia formulării contestației petenta a depus factura nr. ... /30.04.2016 cu anexa aferenta, astfel că în conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală, organele de inspecție au procedat la verificarea acestora în considerarea principiului proporționalității.

Din verificarea acestora, s-a constatat că numărul mijloacelor de transport, pentru care s-au plătit taxele de autostrada (... , ...), nu mai aparțin petentei din 30.11.2015 (conform program Evidența Autoturismelor și a facturilor de livrare a acestora verificate în timpul inspecției fiscale).

Pe cale de consecință, documentele justificative depuse în probațiune nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care nu este demonstrată legătura de cauzalitate dintre cheltuiala efectuată și activitatea petentei, motiv pentru care cheltuiala în sumă de ... **lei este nedeductibilă** la calculul profitului impozabil, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă în conformitate cu dispozițiile art. 279 (1) Cod procedură fiscală.

În concluzie, general valabil pentru capetele de cerere din sfera impozitului pe profit, se reține că petenta deși nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală nu aduce (în totalitate) în susținere argumente sustenabile, însoțite de documente din care să rezulte prestarea serviciilor conform prevederilor Codului fiscal și normelor de aplicare ale acestuia, care stabilesc condițiile în care aceste cheltuieli pot fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil.

În consecință, potrivit prevederilor legale incidente pe perioada 2011-2015, în vederea acordării deductibilității cheltuielilor cu astfel de servicii trebuie îndeplinite, cumulativ, două condiții: justificarea cu documente a necesității și a prestării efective a acestora. Neîndeplinirea uneia dintre aceste condiții conduce la pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil.

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

Însă, având în vedere prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

În consecință, se reține că documentele și explicațiile prezentate de contestatară nu sunt de natură să justifice *in integrum* deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, pretinsă de petentă, cu consecința diminuării impozitului pe profit, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, raportat la pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

coroborat cu art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.” față de cele prezentate la lit. **a) – f)**, se va proceda la:

1. admiterea contestației pentru cheltuielile în sumă totală de 112959 lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... **lei**, temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

2. respingerea contestației ca fiind fără obiect pentru cheltuielile în sumă totală de 5109 lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... **lei**, în temeiul art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. c) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015;

3. respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru cheltuielile în sumă totală de 576935 lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3740/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

IV.3. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, pct. 2.2.8. din contestație, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează aceste obligații fiscale în cuantumul de mai sus, în condițiile în care la contestație depune documente justificative suplimentare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat în evidența financiar contabilă a petentei înregistrarea lunară în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” (cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate de către petentă) a unor achiziții constând în protocol efectuate în favoarea asociatului majoritar al societății, d-nul. L ... , care parte din ele au la bază documente justificative

(facturi, bonuri fiscale etc), iar altele nu au la bază niciun document justificativ, înregistrarea în evidența contabilă efectuându-se conform extraselor de cont ale petentei ulterior extragerii acestor sume din conturile sale; valoarea totală a acestor achiziții în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2014 - 30.09.2017 fiind în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste sume de bani, reprezintă sume folosite de administratorul/asociații societății, în scop personal, motiv pentru care petenta ar fi avut obligația calculării, declarării și virării impozitului pe dividende la aceste achiziții efectuate în folosul asociatului petentei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12, art. 11 alin. (1) și art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31.12.2015, potrivit cărora:

“Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(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.[...]

Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității.

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”.*

Începând cu data de 01.01.2016, în vigoare sunt dispozițiile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia:

„ART. 7

Definiții ale termenilor comuni

(...)

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

(...)

ART. 97

Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(...)

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”

Având în vedere dispozițiile legale citate se reține că organele fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic și să ajusteze efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma tranzacției pentru a reflecta conținutul sau economic, cu scopul stabilirii sumei impozitului sau taxei datorate.

De asemenea, se reține că sumele de bani distribuite de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică reprezintă dividende care se impozitează cu o cotă de 16% din cuantumul acestora.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, din susținerile contestatarii și din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a operat în evidența contabilă aferentă perioadei 01.01.2014 - 30.09.2017, lunar în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” (cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate de către petentă) achiziții constând în protocol efectuat în favoarea asociatului majoritar al petentei, d-nul L ... , motiv pentru care în sarcina petentei s-a stabilit impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.

Din analiza susținerilor din contestație rezultă că petenta nu contestă modul de calcul al impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (diferențiat, în funcție de aplicabilitatea Codurilor fiscale – Legea nr. 571/2003 și Legea nr. 227/2015 – organele de control aplicând un procent de 16% la valoarea brută în anii 2014 -2015 și 5% în perioada 2016-2017).

Mai mult, petenta a prezentat la contestație un angajament de plată întocmit la data de 03.01.2018, prin care se obligă la restituirea sumei de ... lei (fără a indica din ce se compune sau ce reprezintă această sumă). Angajamentul prezentat la contestație, care practic confirmă constatările inspecției fiscale, arată că lunar timp de 36 luni, d-ul. L ... se obligă să restituie suma de ... lei, în vederea despăgubirii societății al cărei asociat este. În acest sens, au fost anexate la contestație, chitanțe ce reprezintă restituirea în numerar a unor sume conform scadențarului.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că aceste mijloace de probă în baza cărora petenta pretinde anularea impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, deși conțin date calendaristice din perioada 01.01.2018 - 29.06.2018, nu au fost puse la dispoziția organelor de control până la încheierea raportului de inspecție fiscală, respectiv până la data de 23.05.2018, dată la care a avut loc discuția finală și prezentarea deficiențelor constatate, fiind demonstrat *ab initio* caracterul **pro causa** al acestor înscrisuri (învederăm că în situația în care sumele pe care reprezentantul petentei pretinde că le-a restituit societății al cărei asociat majoritar este, trebuiau reflectate și în evidența contabilă a acesteia, stare de fapt care nu rezultă din dosarul cauzei – în acest sens fiind dispozițiile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată).

De altfel, restituirea sumelor plătite în favoarea asociatului, reprezintă o măsură care nu i-a fost impusă petentei, aceasta fiind luată de petentă fără indicarea vreunei norme legale care s-o oblige să procedeze de o așa manieră, alta decât evitarea plății impozitului pe veniturile din dividende la bugetul consolidat al statului.

În considerarea celor mai sus prezentate, rezultă că acest angajament, precum și chitanțele prezentate sunt întocmite ulterior încheierii controlului, neputând produce diminuarea obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe dividende în sumă totală de ... lei.

În acest sens, facem trimitere la **Decizia nr.2716/2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție**, în care instanța supremă a statuat că:

“În situația în care este de necontestat că la data efectuării/finalizării inspecției fiscale, societatea nu a fost în măsură să depună documente și evidențe contabile clare și detaliate, situație în care faptul de a se fi recurs la metoda estimării bazei de calcul/ bazei de impunere de către organele de inspecție fiscală a fost/este pe deplin justificată și legală, raportat la faptul că, administratorul societății, la încheierea inspecției fiscale, a dat o declarație pe proprie răspundere prin care a menționat în mod expres că a pus la dispoziția echipei de control toate documentele și informațiile solicitate instanța de recurs a constatat ca fiind întemeiată concluzia instanței de fond de a stabili situația de fapt exclusiv în funcție de documentele și evidențele contabile pe care reclamanta le deținea la data controlului, înlăturând alte situații întocmite pro causa ulterior”.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus prezentate, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 7 pct. 12 și cu art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 7 alin. (11) și art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, contestația formulată de petentă în legătură cu capătul de cerere privind impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de ... lei, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată conform art. 279 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Învederăm că, în legătură cu toate capetele de cerere prezentate în contestație, la pct. 2 din contestație „Motive de nelegalitate a actelor administrativ fiscale”, petenta face trimitere la jurisprudența CJUE.

Din analiza cauzelor invocate, respectiv: cauzele **C-437/06** Securenta Gottinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, **C-435/05** Investrand, **C-107/13** Firin OOD, organul competent în soluționarea contestației a procedat la verificarea incidenței acestora, constatând că obiectul lor îl reprezintă:

1) cauza C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG:

„A șasea directivă TVA - Persoană impozabilă care desfășoară în același timp activități economice, taxate sau scutite, și activități neeconomice - Drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor - Cheltuieli în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare atipice - Repartizarea TVA-ului aferent intrărilor în funcție de caracterul economic al activității - Calcularea proporției deductibile)”

2) cauza C-435/05 Investrand BV:

„A șasea directivă TVA – Articolul 17 alineatul (2) – Drept de deducere – Costuri aferente unor servicii de consultanță obținute în cadrul unei proceduri de arbitraj referitoare la determinarea cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul întreprinderii, dar născută anterior înregistrării titularului ca plătitor de TVA”

3) cauza C-107/13 FIRIN OOD:

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Plata unor avansuri – Refuz de a acorda deducerea – Fraudă – Regularizarea deducerii în cazul în care operațiunea impozabilă nu este efectuată – Condiții”

Astfel, în condițiile în care interpretarea Curții de Justiție a UE este în sfera taxei pe valoarea adăugată, în timp ce contestația este formulată împotriva unor obligații fiscale de natura:

- impozitului pe profit
- impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și
- contribuției de asigurări sociale datorată de angajator

rezultă că jurisprudența indicată nu este relevantă în cauza suspusă soluționării.

De altfel, referitor la faptul că **motivele de drept referitoare la fondul cauzei invocate de petentă în contestație sunt art. 146 și art. 155** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care reglementează, de asemenea, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, se rețin următoarele:

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 cuprinsul contestației fiind invocate doar temeuri de drept referitoare la TVA așa cum rezultă din cele ce preced.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele 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.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

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

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare a contestației a avut în vedere normele legale incidente fiecărui tip de impozit contestat, citate în cuprinsul prezentei, raportat la starea de fapt indicată de petentă, precum și documentele depuse în susținerea cauzei, așa cum rezultă din cap. IV al prezentei decizii.

Referitor la invocarea în probațiune la finalul contestației a sintagmei „*expertiza contabilă*”, învedereăm petentei că la dosarul cauzei nu a fost regăsit vreun înscris de această natură, iar în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare lege*, în cauzele fiscale sunt incidente dispozițiile legii speciale, respectiv art. 55 alin.2 din Codul de procedură fiscală care conferă contribuabililor posibilitatea de a depune, atât în timpul inspecției fiscale, cât și în etapa de soluționare a contestației, ca mijloc de probă o expertiză care să confirme starea de fapt descrisă de contribuabili, în condițiile în care conform art.73 „*Sarcina probei*” din Noul Cod de Procedura Fiscala:

„ *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. (...)” .

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 276, art. 277 alin. (1) lit. a), art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a), lit. c) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- **respingerea ca fără obiect** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-TM .../25.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând impozit pe profit;

- **suspendarea soluționării contestației** formulate împotriva F-TM .../25.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor stabilit suplimentar și

- ... lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar,

până la soluționarea definitivă a laturii penale;

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

- **admiterea** contestației formulată de Societatea X ... SRL pentru suma de ... **lei** reprezentând impozit pe profit, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. nr. F-TM .../25.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.05.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală;

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-TM .../25.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;

- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X ...

... SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,