



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Operator de date cu caracter personal**  
**nr. ANSPDCP 759/2003**  
**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice Timișoara**  
**Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

**D E C I Z I A** nr.4261/11.10.2018  
privind soluționarea contestației depusă de societatea X M&M SRL,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../21.06.2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost  
sesizată de către A.J.F.P. Arad cu adresa nr. ARG\_AIF .../12.06.2018  
asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.  
TMR\_DGR .../21.06.2018, depusă de

Societatea X M&M SRL  
CUI ..., înregistrată la ONRC sub nr. ...  
cu sediul în municipiul ...,  
județul Arad  
prin reprezentantul sau legal la data depunerii contestației, dl.RM în calitate  
de administrator.

înregistrată la registratura A.J.F.P. Arad - A.I.F. sub nr. .../08.06.2018.

Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de  
impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale  
aferele diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției  
fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – A.I.F., în sumă totală  
de ... lei, reprezentând:

|                                             |          |
|---------------------------------------------|----------|
| Impozit pe veniturile microintreprinderilor | ... lei; |
| Impozit pe profit                           | ... lei; |
| TVA                                         | ... lei; |

De asemenea, societatea petentă înțelege să conteste și Raportul  
de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018 emis de către Administrația  
Județeană a Finanțelor Publice Arad - AIF.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei la  
data depunerii contestației, dl.RM în calitate de administrator așa după  
cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură  
fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – A.I.F, respectiv data de 04.05.2018, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la registratura A.J.F.P. Arad sub nr. .../08.06.2018.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-AR .../03.05.2018** emis de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

*“Rezultatul inspecției fiscale*

**(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere 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;

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

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

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

*“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

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

**(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:**

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.HDG-AIF .../28.02.2018, acte administrativ fiscal emis de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice având număr de înregistrare F-AR .../03.05.2018, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara/AJFP Arad/Activitatea de inspecție fiscală precum și a Raportului de inspecție fiscală având numărul de înregistrare F-AR .../03.05.2018 emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timisoara/AJFP Arad/Activitatea de inspecție fiscală; solicitând ca prin decizia de soluționare, să se admită prezenta contestație și pe cale de consecință să se dispună anularea în totalitate a actelor atacate, respectiv anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice având număr de înregistrare F-AR .../03.05.2018, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timisoara/AJFP Arad/Activitatea de inspecție fiscală precum și a raportului de inspecție fiscală având numărul de înregistrare F-AR .../03.05.2018 emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timisoara/ AJFP Arad/ Activitatea de inspecție fiscală prin care:

- s-a stabilit obligația fiscală principală suplimentară, reprezentând impozit pe profit, în cuantum de ... lei;
- s-a stabilit obligația fiscală principală suplimentară, reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor, în cuantum de ... lei;
- s-a stabilit obligația fiscală principală suplimentară, reprezentând taxa pe valoare adăugată, în cuantum de ... lei;

#### MOTIVE DE FAPT ȘI DE DREPT

Prezentare pe scurt a actelor administrativ fiscale atacate.

Sintetizând, organul fiscal a stabilit că petenta ar datora impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor și TVA raportat la baza impozabilă suplimentară stabilită, deoarece "în urma verificării de către organele de inspecție fiscală a rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat aferente veniturilor din prestări servicii (spalat auto) și a veniturilor facturate aferente spalătoriei se constată că aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate din consumul de energie electrică.

2. Inspectorii fiscali consideră că societatea înregistrează în evidența contabilă, în perioada 2013-2015, cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate în conturile 628 "cheltuieli cu serviciile prestate de terți" și în contul 623 "Cheltuieli de protocol", cheltuieli care în opinia acestora nu sunt aferente

realizării de venituri ci reprezintă concediile administratorului și abonamente la săli de fitness și bazin.

Punctul de vedere al contribuabilului.

1. Pentru stabilirea stării de fapt reale, legat de consumul de curent electric, aceasta solicită o expertiză tehnică autorizată pentru determinarea consumului de curent electric al aparatelor și consumatorilor care funcționează (sau au funcționat) și sunt racordate la același contor cu spalatoria auto, contor care a stat la baza întocmirii anexei nr 1a raportului de inspecție fiscală. Așa cum a precizat în punctul de vedere la proiectul de raport, pentru toată incinta există un singur contor unde se înregistrează TOT consumul de curent, precizare regăsită și în adresa depusă și înregistrată sub nr .../20.04.2018. Acest contor a înregistrat și consumul de curent al :

- 1 stație de emisie - recepție de mare putere;
- aparat pentru reglaje,

deoarece până în luna aprilie 2013 a funcționat service-ul de stații din luna octombrie 2013 și până în luna martie 2017 a funcționat service-ul pentru servicii de vulcanizare în principal unde s-au folosit:

- aparate de vulcanizare
- aparat de dejantat
- aparat de echilibrat
- compresor de 7.5W
- alte echipamente electrice necesare serviciilor de vulcanizare cum fi flex, polish, aparat de gaurit, aparat de recanelat caucicuri de 240 W, aparat de sudură, lampă portabil

Din anul 2013 și până în prezent se folosesc în mod constant următoarele

- pistol de lipit, mașina de gaurit, alarma, corpuri de iluminat, caseta luminoasă, radiatoare electrice + aeroterma 2000 W (folosite pe toată perioada rece), hidrofor, aparat de cafea, frigider, instant apă caldă 1200W, 6 corpuri de iluminat cu neon, 3 lampi de stalp cu becuri de 250W

- hală și platoul sunt spălate în permanentă cu jetul, durata curățeniei fiind diferită, în funcție de murdărie existentă după spălarea camioanelor

Din expertiză rezultă un consum estimat de 81.500 kw pentru perioada verificată din care 23.400 kw sunt aferenți celor 2 pompe de spălat. Diferența de 58.100 kw este pentru alți consumatori, consumatori în care nu sunt incluse și pompele de spălat. Dacă din consumul real de 123.243kw (indicat ca și citire a contorului) scădem cei 58.100 kw ne rezultă un consum de 65.143 kw pentru pompele de spălat. Inspectorii au constatat că o pompă consumă între 4 și 5 kw la o spălare. Luând în calcul o medie de 4.5 kw rezultă că s-a spălat de 14.476 ori , în perioada verificată. La cele 14.476 de spălări, înmulțit cu 55 lei, preț agreeat de inspectorii fiscali pentru toată perioada, rezultă un venit de 796.192 lei. Petenta arată că a înregistrat venituri în cuantum de ... lei, din spalatorie, pentru această perioadă.

Petenta susține că organul de inspectie fiscala nu poate proba si dovedi concluziile, incalcand prevederilor art.73 din Legea nr. 207/2015 - privind Codul de procedura fiscala, atunci cand afirma ca "seconstata ca aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate din consumul de energie electrica", in susținere invocând și art. 113 din acelaș act normativ.

Petenta mai arată că a apelat la serviciile unui expert tehnic abilitat si anexeaza prezentei expertiza tocmai pentru a elimina suspiciunile legate de consumul de curent electric, presupunand ca sunt necesare cunostinte tehnice in domeniu, pentru a putea aprecia marimea unui consum de curent electric al mai multor aparate/utliale.

Legat de afirmatiile cum ca s-au spalato camioane si nu s-a emis bon fiscal sau ca in perioada iunie 2013 - februarie 2015, societatea nu a utilizat deloc casa de marcat, petenta precizeaza ca prin specificul activitatii, respectiv faptul ca majoritatea clientilor sunt societati care au in dotare mai multe camioane ( autoutilitare), prin contractele incheiate (peste 100 din care anexeaza unul ca si exemplu dar la soliciare le poate anexa pe toate) se observa ca soferul semneaza pe comanda lucrarile efectuate care se factureaza la final de luna beneficiarului. Care era rolul casei de marcat in acest caz? sau cum se poate emite bon fiscal (chiar in perioada cand inspectorii fiscali erau prezenti) daca c/v serviciilor nu a fost achitata aceasta urmand a fi achitata ulterior, in termen de maxim 10 zile de la emiterea facturii, in conformitate cu prevederile contractuale.

Potrivit Codului Fiscal, orice persoana inregistrata in scopuri de TVA, care efectueaza livrare sau o prestare de servicii pentru care se deduce TVA, trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei iar subscrisa nu identifica in decizia de impunere sau raportul de inspectie actul normativ incalcat si indicat de inspectorii fiscali care sa interzica aceasta practica, de a centraliza serviciile prestate unei societati si a i le factura, centralizat, lunar.

Inspectori fiscali, iau note explicative angajatilor sau fostilor angajati, care estimeaza diferit numarul de spalari/zi, estimari care stau la baza recalcului veniturilor de catre inspectorii fiscali.

Precizeaza ca afirmatiile din notele explicative sunt estimari neprobate, fiind aprecieri din aduceri aminte, amintiri care pot diferi in functie de multi factori iar esenta unui act administrativ fiscal este motivarea in fapt si in drept a acestuia.

Pe cale de consecinta tinand cont de dispozitiile art. 46 alin. 2 din Legea nr. 207/2015, motivarea in fapt si in drept a actului administrativ fiscal reprezinta elemente cumulative ale continutului actului administrativ fiscal. Introducerea de catre legiuitor a unor astfel de elemente de fond ale actului administrativ fiscal reflecta, in esenta, obligatia imperativa a organului fiscal de a motiva in fapt si in drept decizia luata. Aceasta obligatie imperativa a organului fiscal de a-si motiva decizia atat in fapt cat si in drept corespunde principiului statuat de dispozitiile art. 13 alin. 1 din

Codul de procedura fiscal potrivit caruia interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege, precum si principiile statuate de aline (2)-(5) ale aceluasi articol coroborate cu dispozitiile art. 7 din Codul de procedura fiscala si cu cele ale art. 12 din acelasi act normativ, pe cale de consecinta solicita anulare/constatarea nulitatii deciziei F-AR .../03.05.2018.

### III Critica actului administrativ fiscal contestat

Petenta arată că in decizia de impunere este indicat art 2 lit d, rezultand ca s-a folosit Metoda produsului/serviciului si a volumului

Determinarea veniturilor suplimentare se realizeaza prin compararea veniturilor inregistrate in evidente contabile cu veniturile determinate, ea urmare a aplicarii preturilor de vanzare asupra unitatilor si volumului activitatii.

Din anexa nr 7 la raportul de inspectie fiscala reiese ca totalul veniturilor estimate de organul de inspectie fiscala, pentru perioada ianuarie 2013 - decembrie 2017, este in cuantum de ... lei. Tot din anexa nr 7, a raportului de inspectie fiscala, rezulta ca veniturile inregistrate de societate pentru aceasi perioada , respectiv ianuarie 2013 - decembrie 2017, sunt in cuantum de ... lei.

In conformitate cu prevederile legislative invocate, baza de impozitare stabilita suplimentar poate fi de maxim ... lei. Nu identifica in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere actul normativ in baza caruia organul de inspectie fiscala are dreptul de a face ajustari aleatorii, doar pentru lunile in care veniturile inregistrate sunt inferioare celor estimate si nu se respecta prevederile ordinului 3389/2011- privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, ordin care prevede clar ca "Determinarea veniturilor suplimentare se realizeaza prin compararea veniturilor inregistrate in evidente contabile cu veniturile determinate prin estimare. In legislatie se face vorbire despre totalul veniturilor estimate ca fiind stabilite suplimentar si totalul veniturilor inregistrate in evidenta contabila, pe cale de consecinta:

... lei(venit estimat) - ... lei (venit inregistrat) = ... lei, in niciun caz ... lei, asa cum incorect a fost stabilit de organul de inspectie fiscala.

A se observa in anexa nr 7 ca suma de ... lei este suma veniturilor estimate (pentru lunile in care veniturile sunt mai mici decat cele estimate) adunate cu cele declarate ( in lunile in care veniturile declarate sunt mai mari decat cele estimate), fapt care contravine prevederilor legale deoarece sunt 2 categorii distincte de venituri, estimate si declarate, ele nu pot fi amestecate fara a avea la baza un criteriu sau un act normativ care sa permita asa ceva. Ordinul 3389/2011 prevede clar cum se aplica aceasta metoda.

Asa cum anterior a aratat, petenta factureaza periodic, in functie de prevederile contractuale, serviciile prestate de aceea apar diferente intre veniturile anumitor luni, sau comenzile au fost reale si in unele luni au fost mai multe decat in alte luni. Doar in estimari veniturile sunt constante. Care act normativ da dreptul organului de inspectie fiscala sa ia in considerare

venituri estimate adunate cu veniturile declarate (!!! si doar cele care sunt mai mari decat cele estimate) si in lunile in care veniturile declarate sunt mai mici atunci sunt valabile veniturile estimate. Singurul act normativ care reglementeaza stabilirea prin estimare a bazei de impunere este ordinului 3389/2011, unde asa ceva nu este permis. Ordinul prevede clar ca "Determinarea veniturilor suplimentare se realizeaza prin compararea veniturilor inregistrate in evidente contabile cu veniturile determinate prin estimare.

Simplele aprecieri, opinii sau rationamente nu pot reprezenta mijloace de proba si pe langa o estimarea lovita de nulitate si aplicarea prevederilor legislative este incorect aplicata, deoarece niciun act normativ, prevedere sau orice reglementare intema nu poate sa ia in considerare doar o parte a veniturilor declarate si nu totalitatea lor. Adica atunci cand veniturile declarate sunt mai mari se iau in calcul, cand sunt mai mici se estimeaza, dupa ce criteriu nu identifica, dar se aduna sume estimate cu sume declarate si ele devin " Venituri luate in considerare". Problema este baza legala a acestui mixt si identificarea reglementari fiscale care permite aceasta abordare deoarece in singura reglementare privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere este ordinul 3389/2011 unde reitereaza, asa ceva nu este admis.

Reaminteste ca in conformitate cu dispozitiilor art. 13 din Codul de procedura fiscala interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege, pe cale de consecinta solicita aplicarea corecta a prevederilor ordinului 3389/2011. Din anexa nr 7, a inspectorilor fiscali, rezulta clar ca diferenta dintre veniturile estimate si cele declarate este de ... lei, iar coloana de "venituri luate in considerare " nu are temei de drept.

Pe cale de consecinta, organul fiscal nu a procedat in fapt la determinarea bazei de impunere cu respectarea dispozitiilor legale, aceasta fiind calculata netemenic si nelegal.

Fata de cele de mai sus, apreciem ca impunerea este lovita de nulitate, fiind facuta cu incalcarea legii, petenta nedatorand sume suplimentare, care ar reprezenta impozit pe profit, impozit pe venit si TVA pentru baza de impozitare stabilita suplimentar in quantum de ... lei.

Conchizand, in subsidiar, chiar daca s-ar trece peste argumentele prezentate anterior, baza de impozitare stabilita suplimentar, poate fi in quantum de maxim ... lei.

2. Referitor la cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, inregistrate in conturile 628 " cheltuieli cu serviciile prestate de terti" si in contul 623 "Cheltuieli de protocol", cheltuieli care in opinia inspectorilor fiscali nu sunt aferente realizarii de venituri ci reprezinta concediile administratorului si abonamente la sali de fitness si bazin, precizeaza ca prevederile Codului Fiscal valabil in perioada 2013-2015 (cand sunt inregistrate aceste cheltuieli) dau dreptul petentei la cheltuieli sociale, care intradevar au deductibilitate limitata, dar depasirea acestei limite nu este evidentiata in actul fiscal, aceste cheltuieli fiind eliminate in totalitate.

Se precizeaza ca administratorul societatii are si calitatea de angajat, Baile Hereulane si H sunt statiuni eu bai termale, pentru tratament si odihna, iar abonamentul la sala de fitness si piscina este pentru recuperare.

Luand in considerare împrejurările prezentate mai sus, pentru decontarea cheltuielilor, indicate in anexa 8 a raportului de inspectie fiscala, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 21, alin 3 lit c din Codul fiscal, astfel ca petenta considera ca are dreptul de a deduce aceste cheltuieli in cuantum de ... lei

**II. Organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au consemnat următoarele:**

I) Echipa de control a analizat modul de inregistrare in evidenta contabila a veniturilor realizate, a TVA colectata si modul de declarare a acestora, constatandu-se urmatoarele:

In unna verificarii de catre organele de inspectie fiscala a rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat aferente veniturilor din prestari servicii (spalatorie auto) si a veniturilor facturate aferente spalatoriei se constata ca aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheituielile rezultate din consumul de energie electrica aferenta spalatoriei. Precizeaza ca in perioada 01.06.2013-28.02.2015 societatea nu a folosit aparatul de marcat electronic fiscal aflat in dotare!!!

Organele de inspectie fiscala au asistat in repetate randuri pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale la spalarea unui camion constatandu-se ca se consuma 4-5 kw pentru spalarea acestuia. Calculand in functie de consumul lunar de kw de energie electrica aferenta spalatoriei auto, rezulta un numar mult mai mare de camioane care ar fi fost spalate in timpul unei luni, respectiv venituri aferente acestor prestari de servicii decat cele inregistrate in evidenta de catre societate.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prin adresa din data de 12.04.2018 furnizarea urmatoarelor informatii:

- sa puna la dispozitia organelor de inspectie fiscala filmarile de la camera de supraveghere de la spalatorie pentru perioada 01.01.2013 pana la zi.

- sa precizeze preturile practicate la spalatorie pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017.

- sa precizeze daca in incinta spalatoriei in perioada 01.01.2013-31.12.2017 s-au mai desfasurat alte activitati care sa necesite consumul de energie electrica, care sa fie contorizata prin contorul aferent spalatoriei.

In adresa de raspuns inregistrata la Inspectie Fiscala sub nr. ARG-ATF .../20.04.2018, administratorul societatii dl.Roibu Marius Cristian a precizat ca poate pune la dispozitia organelor de inspectie fiscal a filmarile de la camera de supraveghere doar pentru ultimele 7 zile, iar pretul practicat pentru spalat exterior camion mare este de 55 lei + TV A.

Se face precizarea ca pretul de 55 lei, este pretul minim practicat de societate, existand numeroase situatii in care preturile sunt mai mari.



În ceea ce privește justificările privind consumul mare de energie electrică aferentă contorului de la spalatorie față de veniturile înregistrate în evidența contabilă aferentă spalatoriei acesta a precizat că în perioada supusă inspecției fiscale au mai funcționat în incinta spalatoriei și alți consumatori de energie electrică, enumerați în adresa de răspuns împreună cu un consum în Kw/oră.

Organele de inspecție fiscală au considerat că nu se poate dovedi funcționarea respectivelor aparate în incinta spalatoriei și nici câte ore au funcționat, dacă au funcționat în respectiva locație.

Ca urmare a celor menționate mai sus și a faptului că organele de inspecție fiscală nu au putut efectua cu exactitate recalculul serviciilor de spălat auto efectuate la spalatorie pe perioada supusă inspecției fiscale în funcție de consumul de energie electrică, au procedat la vizualizarea imaginilor de pe camerele de filmare de la spalatorie din perioada 11.04.2018-15.04.2018 și s-au luat note explicative unui angajat actual al societății în funcția de spalator auto, precum și unor foști angajați ai societății pentru perioada supusă verificării.

Astfel în urma vizualizării în data de 20.04.2018 de către inspectori a datelor stocate de camera de filmat de la spalatorie pentru perioada 11.04.2018-15.04.2018, rezulta că în spațiul amenajat pentru spalatorie în data de 11.04.2018 s-au spălat 17 camioane, în data de 12.04.2018 s-au spălat 16 camioane, în data de 13.04.2018 s-au spălat 22 camioane, în data de 14.04.2018 s-au spălat 21 camioane și în data de 15.04.2018 (duminică) s-au spălat 7 camioane.

Se precizează că din verificarea documentelor financiar contabile se constată că societatea a înregistrat în evidența contabilă ca și servicii spălat camioane în perioada 11.04.2018-15.04.2018, astfel:

- în data de 11.04.2018 un număr de 14 camioane (4 facturi + 3 înregistrate în Z-ul casei de marcat + 7 camioane înregistrate pe fișele de la contracte).

- în data de 12.04.2018 un număr de 13 camioane (2 facturi + 3 înregistrate în Z-ul casei de marcat + 8 camioane înregistrate pe fișele de la contracte).

- în data de 13.04.2018 un număr de 19 camioane (0 facturi + 3 înregistrate în Z-ul casei de marcat + 16 camioane înregistrate pe fișele de la contracte).

- în data de 14.04.2018 un număr de 19 camioane (2 facturi + 3 înregistrate în Z-ul casei de marcat + 14 camioane înregistrate pe fișele de la contracte).

- în data de 15.04.2018 (duminică) un număr de 11 camioane (1 factură + 5 înregistrate în Z-ul casei de marcat + 5 camioane înregistrate pe fișele de la contracte).

A fost luată o Notă explicativă d-lui Fercal Vasile, angajat al societății în funcția de spalator auto din data de 24.05.2017 până la zi, în care i s-a solicitat să precizeze care este numărul de camioane spălate zilnic la

spalatorie. Din raspunsul acestuia rezulta ca in zilele insorite se spala intre 10 si 15 camioane pe zi, iar cand ploua 1 - 4 camioane pe zi.

In data de 18.04.2018 la sediul IF Arad a fost luata o Nota explicativa d-lui CG fost angajat al societatii in functia de spalator auto in perioada 06.04.2016-24.05.2017, in care i s-a solicitat sa precizeze care este numarul mediu de camioane spalate zilnic la spalatorie in perioada cat a fost angajat. Din raspunsul acestuia rezulta ca in perioada cat a fost angajat se spalau 10-12 camioane pe zi.

In data de 23.04.2018 la sediul IF Arad a fost luata o Nota explicativa d-lui MF fost angajat al societatii in functia de spalator auto in perioada 08.10.2015-09.02.2016, in care i s-a solicitat sa precizeze care este numarul mediu de camioane spalate zilnic la spalatorie in perioada cat a fost angajat. Din raspunsul acestuia rezulta ca in perioada cat a fost angajat se spalau aproximativ 15 camioane zilnic.

Potrivit art.67, alin.(1) si alin.(2), lit.b) din O.G. nr.92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 2013-2015 respectiv potrivit art. 106, alin.(1) si alin.(2), lit.b) din Legea nr.207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 2016-2017, organul fiscal are dreptul de a stabili baza de impozitare prin estimare.

Urmare a celor mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale mai sus citate, au procedat la recalculul veniturilor obtinute de societate in perioada 2013-2017 din activitatea de spalatorie auto si a TVA colectata (de 24% pe perioada 01.01.2013-31.12.2015, 20% pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 si 19% pe perioada 01.01.2017-31.12.2017) aferenta acestor venituri, tinand cont de zilele lucratoare din cursul anului plus sambetele (deoarece societatea lucra si sambata) si de pretul minim practicat de societate pentru spalatul unui camion respectiv 55 lei + TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala au recalculat veniturile societatii si TVA colectata pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2017 pentru un numar mediu de 8 masini pe zi in lunile de iarna cand activitatea este mai redusa, respectiv 12 masini pe zi in restul anului la pretul de 55 lei/masina + TVA.

Este cat se poate de evident ca numarul de camioane stabilit de control in baza carora s-au determinat veniturile si TVA, respectiv 8 iarna si 12 vara este un numar cat se poate de rezonabil avand in vedere numarul de camioane spalate in perioada in care s-a desfasurat inspectia fiscala, a se vedea:

- in data de 11.04.2018 un numar de 14 camioane
- in data de 12.04.2018 un numar de 13 camioane
- in data de 13.04.2018 un numar de 19 camioane
- in data de 14.04.2018 un numar de 19 camioane
- in data de 15.04.2018 (duminica) un numar de 11 camioane.

Se poate astfel sesiza cu usurinta ca numarul zilnic de camioane spalate este unul mult mai mare decat numarul de camioane folosit de organele de control pentru determinarea bazei de calcul a veniturilor si a TVA.

Pentru estimarea veniturilor suplimentare s-a folosit metoda produsului/serviciului si volumului prevazuta la art.2, lit.d din Ordinul nr.33 89/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Recalculul veniturilor s-a efectuat scazand din veniturile totale recalculate in fiecare luna, veniturile din prestari servicii inregistrate de catre societate in contul 704 aferente spalatorii pentru fiecare luna in parte, pentru perioada 2013-2017 si s-a stabilit o TVA colectata suplimentar in conformitate cu prevederile art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art.291, alin.I, lit.a) si lit.b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de ... lei, modul de calcul este prezentat in anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala.

2) Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli de protocol (cont 623) sau pe cheltuieli cu alte servicii executate de terti (cont 628), contravaloarea unor cazari si abonamente la sala de fitness/piscina, in valoare total a (fara TVA) de ... lei cu TVA dedusa in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli si TVA aferenta nu pot fi considerate deductibile, intrucat nu au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile si nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii, achizitiile respective fiind efectuate in favoarea asociatilor.

Referitor la serviciile de cazare, precizam ca acestea nu erau insotite de ordine de deplasare si nici nu se poate demonstra necesitatea acestora intrucat societatea nu a avut clienti/furnizori de la H si BH.

Astfel, se retine ca, aceste cazari si abonamente fitness/piscina nu au fost efectuate in interesul societatii verificate, S.c.X M&M S.R.L. realizand exclusiv venituri din vulcanizare si spalatorie auto. Existenta unor documente - in cazul in speta facturi, desi intocmite potrivit legii, prin care se face dovada efectuarii operatiunilor, nu este neaparat suficienta pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor si a TVA aferenta.

In consecinta, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei aferenta achizitiei de bunuri care nu sunt aferente operatiunilor taxabile, in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu pct.45 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art.297 alin.(4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.67 din HG 1/2016 cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2017, organele de inspectie fiscal a au stabilit o TVA suplimentara in suma totala de ... lei (... lei + ... lei), prezentata in anexa nr.9 la raportul de inspectie fiscala.

Cu privire la tratamentul fiscal al veniturilor:

Echipa de control a analizat modul de inregistrare in evidenta contabila a veniturilor realizate si modul de declarare a acestora, constatandu-se urmatoarele:

În urma verificării de către organele de inspecție fiscală a rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat aferente veniturilor din prestări servicii (spalat auto) și a veniturilor facturate aferente spalătoriei se constată că aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate din consumul de energie electrică aferentă spalătoriei. (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală)

Organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.67, alin.2, lit.b din O.G. nr.92/2003 republicată au procedat la recalculul veniturilor obținute de societate în perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 din activitatea de spalat auto, ținând cont de zilele lucrătoare din cursul anului plus sâmbătă (precizează că societatea lucra și sâmbătă și duminică) și de prețul minim practicat de societate pentru spalatul unui camion, respectiv 55 lei. Nu s-a luat în calcul duminicile, considerând că duminică traficul de camioane nu este semnificativ.

Astfel organele de inspecție fiscală au recalculat veniturile societății pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 pentru un număr mediu de 8 mașini pe zi în lunile de iarnă când activitatea este mai redusă, respectiv 12 mașini pe zi în restul anului la prețul de 55 lei/mașină.

Se consideră că este cât se poate de evident că numărul de camioane stabilit de organele de inspecție fiscală în baza cărora s-au determinat veniturile și TVA, respectiv 8 iarnă și 12 vară este un număr cât se poate de rezonabil chiar și față de numărul de camioane înregistrate efectiv de către societate în evidența contabilă ca și spalate în perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală, a se vedea:

- în data de 11.04.2018 un număr de 14 camioane cu toate că s-au spalat 17 camioane
- în data de 12.04.2018 un număr de 13 camioane cu toate că s-au spalat 16 camioane
- în data de 13.04.2018 un număr de 19 camioane cu toate că s-au spalat 22 camioane
- în data de 14.04.2018 un număr de 19 camioane cu toate că s-au spalat 21 camioane
- în data de 15.04.2018 (duminică) un număr de 11 camioane.

Se arată că numărul zilnic de camioane spalate este unul mult mai mare decât numărul de camioane folosit de organele de control pentru determinarea bazei de calcul a veniturilor și a TVA.

Pentru estimarea veniturilor suplimentare s-a folosit metoda produsului/serviciului și volumului prevăzută la art.2, lit.d din Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Recalculul veniturilor pentru perioada 2013-2015 este prezentat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, organele de control stabilind astfel venituri suplimentare în sumă de 96.903 lei, astfel:

- pe perioada 01.01.2013 - 31.01.2013 în sumă de ... lei,
- pe perioada 01.10.2013 - 31.12.2013 în sumă de ... lei,
- pe anul 2014 în sumă de ... lei,
- pe anul 2015 în sumă de ... lei,

scazand din veniturile totale recalculate in fiecare luna, veniturile din prestari servicii inregistrate de catre societate in contul 704 aferente spalatoriei pentru fiecare luna in parte.

In consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit venituri suplimentare astfel:

- pentru anul 2013 in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. Nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

- pentru anul 2014 in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. Nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

- pentru anul 2015 in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 19, alin.(1), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. Nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la tratamentul fiscal al cheltuielilor:

Cheltuieli nedeductibile fiscal privind abonament fitness si bazin:

Societatea inregistreaza in evidenta contabila in perioada 2013-2015 in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile prestate de terti" suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu abonament fitness si bazin, aferenta facturilor emise de catre BA S.R.L.(anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala)

Ca urmare, conform prevederilor art. 19, alin.1 si art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile aceste cheltuieli in suma totala de ... lei la calculul impozitului pe profit, acestea nefiind aferente realizarii de venituri si nefiind aferente activitatii societatii.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal urmatoarele sume:

- suma totala de ... lei aferente anului 2014.

- suma totala de ... lei aferente anului 2015 .

Cheltuieli nedeductibile fiscal privind cazare:

Societatea inregistreaza in evidenta contabila in perioada 2013-2015 in contul 623 "Cheltuieli de protocol" suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu concediile administratorului societatii, aferenta facturilor emise de catre HOTEL H si MB S.R.L.(anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala)

Ca urmare, conform prevederilor art.19, alin.1 si art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile aceste cheltuieli in suma totala de ... lei la calculul impozitului pe profit, acestea nefiind aferente realizarii de venituri si nefiind aferente activitatii societatii.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal urmatoarele sume:

- suma totala de ... lei aferente anului 2014.

Echipa de control a procedat la redimensionarea profitului impozabil pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015, tinand cont de veniturile suplimentare si cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar prin prezentul raport de inspectie fiscala si la calculul impozitului pe profit, in conformitate

cu prevederile art.34.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare. În urma recalculării, a rezultat un impozit pe profit suplimentar în suma totală de ... lei, defalcăt după cum urmează:

- pentru anul fiscal 2013 suma de ... lei
- pentru anul fiscal 2014 suma de ... lei
- pentru anul fiscal 2015 suma de ... lei

Mentionează că pentru anul fiscal 2015 a rezultat o pierdere fiscală în suma de ... lei, față de pierderea fiscală a societății la data de 31.12.2015 în suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au recuperat o pierdere fiscală în suma de ... lei la data de 31.12.2015.

Echipa de control ținând cont de cele precizate în capitolul anterior a analizat modul de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor realizate și a modului de declarare a acestora pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2017 pentru un număr mediu de 8 mașini pe zi în lunile de iarnă când activitatea este mai redusă, respectiv 12 mașini pe zi în restul anului la prețul de 55 lei/mașină.

Recalculul veniturilor pentru perioada 2016-2017 este prezentat în anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală, organele de control stabilind astfel venituri suplimentare în suma de 91.699 lei, astfel:

- pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2016 în suma de ... lei,
- pe perioada 01.01.2017 - 31.12.2017 în suma de ... lei,

scazând din veniturile totale recalculate în fiecare lună, veniturile din prestări servicii înregistrate de către societate în contul 704 aferente spalătoriei pentru fiecare lună în parte.

Echipa de control a procedat la calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent veniturilor stabilite suplimentar, în conformitate cu prevederile art. 51 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

"Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

- a) 1% pentru microîntreprinderile care au peste 2 salariați, inclusiv;
- b) 2% pentru microîntreprinderile care au un salariat;
- c) 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați."

În urma recalculării, prin aplicarea cotei de 1% asupra veniturilor suplimentare, a rezultat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în suma totală de ... lei (anexa nr.12), defalcăt după cum urmează:

- pentru anul fiscal 2016 suma de ... lei
- pentru anul fiscal 2017 suma de ... lei

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea X M&M SRL, CUI ..., înregistrată la ONRC sub nr. ... are sediul în municipiul ..., județul Arad, fiind reprezentată legal la data depunerii contestației, prin dl.RM în calitate de administrator.

Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – A.I.F., în sumă totală de ... lei, reprezentând:

|                                             |          |
|---------------------------------------------|----------|
| Impozit pe veniturile microintreprinderilor | ... lei; |
| Impozit pe profit                           | ... lei; |
| TVA                                         | ... lei. |

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, pentru aspectele constatate urmarea verificărilor efectuate au întocmit sesizarea penală nr. ARG\_AIF .../03.05.2018, constituindu-se parte civilă pentru prejudiciul cauzat bugetului de stat în sumă totală de de ... lei, reprezentând:

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

***Cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:***

- ***impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei;***
- ***impozit pe profit în sumă de ... lei;***
- ***TVA în sumă de ... lei.***

*Cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în dosarul penal nr. .../P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, se efectuează cercetări față de RM în calitate de administrator al SC X M&M SRL din Arad pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin referatul nr. .../12.06.2018 privind propunerile de soluționare a contestației, au menționat faptul că în acest dosar s-a întocmit sesizarea penală nr. ARG\_AIF .../03.05.2018.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv fotocopia sesizării penale nr. ARG\_AIF .../03.05.2018 rezultă că organele de inspecție fiscală care au emis Decizia de impunere nr. F-AR .../03.05.2018, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei;
- impozit pe profit în sumă de ... lei;

- TVA în sumă de ... lei,  
în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Astfel, având în vedere faptul că A.J.F.P. Arad a formulat în cauză sesizarea penală cu nr. ARG\_AIF .../03.05.2018 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin adresa nr. .../12.07.2018 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad să comunice stadiul soluționării sesizării penale, deoarece organele administrativ - jurisdicționale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se pot pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*.

Cu adresa din 30.07.2018 în Dosar nr..../P/2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../12.09.2018, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că:

*“...a fost înregistrat dosarul penal ce poartă nr. .../P/2018 în care a fost începută urmărirea penală sub aspectul săvârșirii infracțiuni de evaziune fiscală prev. de art. 9 al.1 lit. b din Legea nr. 241/2005, în cauză cercetările fiind în derulare”*.

Astfel, trebuie reținut aspectul că urmare a inspecției fiscale efectuată la societatea X M&M SRL, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .../03.05.2018 a fost emisă de către A.J.F.P. Arad, Decizia de impunere nr.F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei, reprezentând:

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

A.J.F.P. Arad pentru aspectele constatate urmare inspecției fiscale au întocmit sesizarea penală cu nr. ARG\_AIF .../03.05.2018, pentru cercetarea penală a numitului RM, în calitate de administrator al SC X M&M SRL, cu sediul în municipiul Arad, ..., județul Arad, înregistrată la ONRC sub nr. ..., având C.U.I. ....

A.J.F.P. Arad s-a constitui parte civilă, iar obiectul sesizării penale îl constituie prejudiciul în sumă de ... lei, reprezentând:

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

Se reține că, în cuprinsul plângerii penale s-a solicitat dispunerea măsurilor legale de începere a cercetărilor în vederea constatării existenței



sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care arată:

*„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: (...)*

*b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în acatele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate”.*

**În drept**, art.277 alin.(1) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

**“ART.277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă**

*(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;*

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

*(2) La cererea contestatorului, organul de soluționare competent suspendă procedura și stabilește termenul până la care aceasta se suspendă. Termenul de suspendare nu poate fi mai mare de 6 luni de la data acordării. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.*

*(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 ori nu.*

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

**ART. 279 Soluții asupra contestației**

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

Astfel, între constatările stabilite prin Decizia de impunere nr.F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală, contestată, și pronunțarea asupra sesizării penală nr. ARG AIF .../03.05.2018 în sensul stabilirii caracterului

infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

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*.”

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecății, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul care face obiectul sesizării penale, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă în operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe veniturile microintreprinderilor și TVA, având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani, precum și diminuarea masei impozabile, pentru operațiuni comerciale posibil a fi fictive.

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.

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."**

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că 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. (CEJ – Cauza 255/2002 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.

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.

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, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *"hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, 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[...]”.*

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema operațiunilor declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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 consta, 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 documente 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 contabile 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.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, 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.

Se reține că 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.

Întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 din Codul de procedură penală, din moment ce, cum precizează art. 277 alin.(1) lit.a), constatarea infracțiunii *"ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea"*.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, instanța apreciind că: “[...] autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ[...]”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se precizează „contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală [...] iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.”

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma de **... lei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă** împotriva Decizia de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei;
- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“(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 ori nu.”,*

ulterior soluționării definitive a dosarului penal nr. .../P/2018 înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, coroborat cu 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 [...]”.*

**Cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:**

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

**În fapt,** Societatea înregistrează în evidența contabilă în perioada 2013 - 2015 în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile prestate de terți" suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu abonament fitness și bazin, aferenta facturilor emise de către BA S.R.L. iar în contul 623 "Cheltuieli de protocol" suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu concediile administratorului societății, aferentă facturilor emise de către IN HOTEL H și MB S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) la calculul impozitului pe profit, motivat de faptul că acestea nu sunt aferente realizării de venituri și nu au legătură cu obiectul de activitate al societății, procedând la redimensionarea profitului impozabil pentru întreaga perioadă 01.01.2013 - 31.12.2015, ținând cont de veniturile suplimentare și cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli de protocol (cont 623) sau pe cheltuieli cu alte servicii executate de terți (cont 628), contravaloarea unor cazări și abonamente la sala de fitness/piscina, în valoare totală (fără TVA) de ... lei cu TVA dedusă în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli și TVA aferenta nedeductibile, întrucât nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și nu au legatura cu obiectul de activitate al societății, achizițiile respective fiind efectuate în favoarea asociaților, motivat și de faptul că serviciile de cazare nu erau însoțite de ordine de deplasare și nici nu se poate demonstra necesitatea acestora întrucât societatea nu a avut clienți/furnizori de la H și Băile Herculane.

**În drept,** în materia impozitului pe profit, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

*„Art. 19. (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.”*

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 12 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilesc că:

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul contabil obținut este “amendat” (influențat) cu elementele similare veniturilor și cheltuielilor (se adaugă sau se scad, după caz), cu veniturile neimpozabile (se scad) și cu cheltuielile nedeductibile fiscale (se adaugă) rezultând în final profitul impozabil (baza impozabilă) pentru care contribuabilii datorează impozitul pe profit aferent anului fiscal.

La art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(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.”*

Astfel, potrivit prevederilor legale, se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt considerate deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, trebuie avut în vedere și art.21 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.”*

coroborat cu pct.44 lin HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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”.*

**În drept,** în materie de TVA sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caroră:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

*Art.146 “(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Potrivit prevederilor legale enunțate, orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factura care să cuprindă toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată, societatea petentă arată că s-a reținut în mod greșit de către organele de inspecție fiscală că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în folosul economic al societății, ci în folosul personal al asociatului.

Mai mult, prin contestația formulată, societatea petentă ajunge la concluzia că aceste cheltuieli sunt deductibile, ca urmare a unei interpretări forțate a temeiului legal, respectiv, citează prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, conform căruia:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)*

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 5312003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormantare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamilisti, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament; ”, susținând că administratorul*



societății are și calitatea de angajat, BH și H sunt stațiuni cu bai termale, pentru tratament și odihnă, iar abonamentul la sala de fitness și piscină este pentru recuperare.

Din documentele prezentate de societate și analizate de organele de inspecție fiscală se reține că acestea au considerat că cheltuielile respective nu au putut fi tratate din punct de vedere fiscal de natura cheltuielilor sociale deductibile, societatea nedemonstrând că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza contractelor colective de muncă, cu atât mai mult cu cât de aceste cheltuieli nu au beneficiat toti angajatii, ci doar administratorul societății, dIRM și nu pot fi încadrate în categoria celor de natură socială, deductibile limitat la cota de 2%, aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, având în vedere următoarele aspecte:

- societatea a înregistrat concediile administratorului societății, aferente facturilor emise de către IN HOTEL H din Ungaria și MB S.R.L. din Băile Herculane în contul 623 "Cheltuieli de protocol";

- societatea nu a prezentat niciun fel de documente din care să rezulte că s-au efectuat tratamente medicale sau de recuperare;

- o altă condiție este ca aceste cheltuieli să fie efectuate în baza contractului colectiv de muncă la nivel național, de ramură, grup de unitati.

Referitor la încadrarea cheltuielilor în categoria celor de natură socială, prin HG nr.1620/29.12.2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare începând cu 01.01.2010, se arată faptul că:

*“33^1. Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art.21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal.”*

Având în vedere ca administratorul societății are și calitatea de angajat al societății, așa cum se susține în contestația formulată, în speță se au în vedere și prevederile art.55 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

- a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevzut în contractul de muncă.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că, cheltuielile de tratament și odihna trebuie prevazute în contractul de muncă și justificate cu documente doveditoare.

În acest sens sunt și precizările Direcției generale legislație cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, unde se arată că:

*”În conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.a) din Titlul III al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este inclus în venitul salarial și nu este impozabil costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, cu verificarea îndeplinirii condițiilor de la articolul respectiv. Pentru încadrarea în sintagma tratament și odihnă prevăzută de art.55 alin.(4) din lege este necesara menționarea cumulativă a celor doua elemente, așadar sumele suportate pentru refacerea capacității de muncă a angajaților săi, prin tratament și odihnă, și nu alte modalități de petrecere a concediului de odihna.”*

Prin urmare, argumentul societății contestatoare potrivit căruia aceste cheltuieli reprezintă costurile de tratament și recuperare ale administratorului societății care are și calitatea de salariat, și se încadrează în categoria cheltuielilor sociale în conformitate cu prevederile articolul 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece norma legală invocată de petentă prevede în mod clar că intră în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit “costurile prestațiilor pentru tratament și odihnă” așadar sumele suportate pentru refacerea capacității de muncă, prin tratament și odihnă și nu alte modalități de petrecere a concediului de odihnă, iar societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a făcut dovada că sunt îndeplinite cumulativ cele două elemente.

Având în vedere toate cele prezentate anterior, organul de soluționare a contestației reține că simpla existență a unor documente - în speță facturi, deși întocmite potrivit legii, prin care se face dovada prestării serviciilor, nu este suficientă pentru justificarea deductibilității cheltuielilor și nu constituie o prezumție a efectuării în scop economic a serviciului achiziționat, ori pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de venituri impozabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor sale, limitându-se doar la a invoca un articol de lege considerat incident speței în cauză cu mențiunea că administratorul societății are și calitatea de angajat.

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

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

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Față de prevederile legale și având în vedere că prin contestația formulată petenta nu a prezentat motive concludente în susținere, iar la dosarul cauzei nu au fost depuse documente din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

**- suspendarea soluționării** contestației formulată de societatea X M&M SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei;
- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organele fiscale vor sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de societatea X M&M SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

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

- decizia se comunică la:

- societatea X M&M SRL;
- A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,