

**DECIZIA NR. 1801/2016**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. X S.R.L., din loc. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/24.06.2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/22.06.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/24.06.2016, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, cu domiciliul fiscal în loc. X. str, Episcop Ioan Suciu, nr. 3, județul X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. X/13.06.2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/19.04.2016* emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016 și **are ca obiect suma de X lei** compusă din:

- Y lei impozit profit;
- Z lei taxa pe valoarea adăugată;
- W lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- W1 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- W2 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- W3 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- W4 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- W5 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- W5 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- W6 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- W7 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- Q lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- W8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data confirmării primirii plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/19.04.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016, respectiv data de **06.05.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la registratura A.J.F.P. X, respectiv data de **13.06.2016**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin av. MDD, fiind anexată în original Împuternicirea avocațială și prezintă în original semnătura avocatului împuternicit MDD.

În urma inspecției fiscale, împotriva S.C. X S.R.L. a fost formulată Sesizarea penală înregistrată la A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. X/26.05.2016 și la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din X, jud. X, prin av. MDD.

**I. Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. din X, jud. X, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. X/19.04.2016** emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de X lei.**

### **I.1 Pe linie procedurală**

Petenta afirmă că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală ("CPF") și ale Metodologiei de inspecție fiscală privind impozitul pe venituri din salarii și contribuții sociale obligatorii emisă de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală București.

Astfel, petenta consideră că:

- **Organul fiscal a încălcat dispozițiile art. 12 din Codul de procedură fiscală**, referitoare la principiul bunei credințe atunci când a apreciat că foile colective de prezență și statele de plată „nu sunt conforme cu realitatea” și că „au fost plătite salarii sub alte forme”.

Petenta precizează că analizând contractele de prestări servicii către beneficiari, planurile de pază la obiectivele clienților și modul în care s-au acordat drepturile salariale, organele de control și-au depășit atribuțiile și competențele, acestea intrând în aria de lucru a altor organe abilitate, ex. ITM.

Contestatarea face referire la prevederile art. 64 Codul de procedură fiscală și afirmă că statele de plată salarii, întocmite pe baza foilor colective de prezență, constituie probe la stabilirea bazei de impunere pentru impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente iar organul fiscal nu a constatat deficiențe la întocmirea acestora.

- **Organul fiscal a încălcat dispozițiile art. 6 din Codul de procedură fiscală**, operând doar cu prezumții atunci când a stabilit că au fost efectuate ore suplimentare de pază care nu au fost evidențiate în statele de plată și că drepturile salariale au fost plătite sub alte forme. Astfel, organul fiscal nu a arătat probele care au dus la identificarea surselor informale din care contribuabilul acoperă diferența nedeclarată și nu justifică susținerea că „societatea a înregistrat achiziții fictive de combustibil și piese de schimb pentru a dispune de banii necesari plății orelor suplimentare neevidențiate în statele de plată”.

### **I.2 Pe fond**

**A) Petenta afirmă că organul fiscal a stabilit și impus obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale suplimentare cu încălcarea prevederilor legale în materie.**

Aceasta precizează că organul fiscal nu a ținut cont de faptul că paza se realizează atât prin prezența personalului în obiective, facturându-se nr. de ore, cât și prin monitorizare video, detecție și alarmare la obiective, în acest caz fiind facturat prețul contractat. Societatea enumeră următorii clienți: SNT SA, R Grup SA, JLG SRL, N F W SRL, G SRL, Clubul Sportiv X, G C SRL și F SRL pentru care susține că paza s-a efectuat prin monitorizare video iar prin recalcularea pentru aceștia a numărului de ore de pază, s-au stabilit nejustificat ore suplimentare nedeclarate și neimpozitate ca venituri salariale. Astfel, societatea are ca obiecte de activitate secundare declarate „Activități de servicii privind serviciile de securizare”- CAEN 8020 și „Lucrări de instalații electrice”- CAEN 4321, fapt care îi permite diversificarea modalităților de desfășurare a activității de pază prin instalarea sistemelor tehnice de supraveghere și alarmare, care

nu impun prezența de personal la punctul de lucru, paza putându-se realiza și prin videosupraveghere și prin patrulare între posturi (acoperirea mai multor posturi de către un paznic).

În contestație se menționează că pentru perioada decembrie 2010- noiembrie 2015 au fost facturate clienților 106.606 ore de supraveghere video, care nu pot fi tratate ca număr de ore fizic prestate de personalul de pază, pentru acestea fiind prestatate efectiv aproximativ 50.000 ore. Prin urmare nu se justifică reîncadrarea veniturilor comerciale înscrise în facturi ca venituri salariale.

Cu referire la prevederile art. 55 și 296 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 68 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, contestatara afirmă că în cauză nu este vorba de *venituri încasate* ci de venituri ipotetice. Astfel nu se justifică calcularea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii. Petenta precizează și faptul că aceste obligații fiscale nu au fost determinate pentru fiecare salariat în parte și că nu s-a ținut cont de situația fiecărui salariat în parte (deduceri, scutiri, plafonări).

### **B.1.) Cu privire la impozitul pe profit**

- Petenta afirmă că, având în vedere activitatea desfășurată, consumul de combustibil nejustificat este în sumă de Y1 lei, față de Y2 lei stabiliți de inspecția fiscală, rezultând o diferență de **Y2-Y1 lei** cu privire la care susține că în mod eronat a fost considerată nedeductibilă și anexează o situație centralizatoare privind consum combustibil (conform foilor de parcurs) pe fiecare autoturism.

- În contestație se precizează că organul de control nu a ținut cont de contractele încheiate cu furnizorul de piese de schimb și de bonurile de consum prezentate pentru justificarea consumului de piese de schimb, care dădeau drept de deducere pentru suma de **Y3 lei**.

- Contribuabilul contestă încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor în sumă de **Y4 lei** aferente unor achiziții care au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile și aduce în susținere următoarele argumente:

**a)** Referitor la suma de **Y5 lei** petenta precizează că sunt cheltuieli pentru achiziția de mijloace fixe și obiecte de inventar pentru dotarea punctelor de lucru și a sediului social, necesare pentru asigurarea condițiilor pentru desfășurarea activității. Petenta mai afirmă că a achiziționat un aparat multifuncțional cu bandă de alergare, mănuși de box și greutăți olimpice în valoare de Y6 lei care au fost cedate Clubului Sportiv Școlar X cu titlul de sponsorizare și solicită ca valoarea bunurilor să fie scăzută din impozitul pe profit datorat în anul 2012 în limitele prevăzute de lege.

**b)** Suma de **Y7 lei** reprezintă contravaloarea meselor acordate salariaților atunci când aceștia au trebuit să participe la acțiuni de pază ocazionate de anumite evenimente, posibilitate prevăzută în contractul colectiv de muncă înregistrat la ITM X sub nr. X/31.10.2014.

Referitor la suma de **Y8 lei** petenta precizează că reprezintă servicii de depozitare și manipulare marfă în baza contractului 111/04.01.2011 încheiat cu SC E SRL, având în vedere că aceasta a pus la dispoziția SC X SRL spațiu pentru depozitare de materiale, piese electrice și electronice, obiecte de inventar necesare desfășurării activității autorizate.

**c)** Suma de **Y9 lei** reprezintă contravaloare bunuri de natura uniformei de serviciu acordată salariaților conform legii.

**B.2.) Cu privire la TVA** față de argumentele prezentate mai sus la impozitul pe profit, petenta consideră că este îndreptățită să deducă TVA în valoare de **Z lei** din care:

- Z1 lei TVA pentru consumul de combustibil în sumă de Y2-Y1 lei;
- Z2 lei TVA pentru consumul de piese de schimb, lubrifianți și accesorii auto în sumă de Y3 lei;
- Z3 lei TVA pentru bunurile și serviciile care nu au fost achiziționate în scop personal în sumă de Y4 lei.

### **B.3.) Cu privire la impozitul pe dividende persoane fizice**

Contribuabilul susține că suma de D1 lei reprezintă valoarea cheltuielilor plus TVA pentru achiziția de bunuri și servicii utilizate pentru activitatea societății. Petenta contestă sumă de W lei reprezentând impozit pe dividende persoane fizice calculat pentru suma netă de D2 lei, considerând că acest impozit a fost stabilit în mod nelegal.

**// Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/19.04.2016**, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de K lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010 – 30.06.2015, **TVA în sumă de K1 lei**, perioada supusă verificării fiind 01.12.2010 – 30.11.2015 și **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de K2 lei**, perioada supusă verificării fiind 01.12.2010 – 30.06.2015. Tot prin Decizia de impunere X/19.04.2016 s-a stabilit **impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor suplimentar în sumă de K3 lei și s-au calculat contribuții obligatorii în sumă totală de K4 lei**, perioada supusă verificării fiind 01.12.2010 – 30.11.2015.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Activități de protecție și gardă” CAEN: 8010 iar în perioada verificată a desfășurat activitate de prestări servicii de pază și ordine pentru diferiți beneficiari, precum și activitate de producție și mentenanță sisteme antiefracție.

#### **A. Referitor la impozitul pe profit**

Perioada verificată 01.01.2010-30.06.2015

**Organul de inspecție fiscală a constatat deficiențe în ceea ce privește încadrarea ca deductibile la calculul profitului impozabil a următoarelor cheltuieli:**

#### **A.1. Cheltuieli cu consumul de carburanți (motorină și benzină) în sumă totală de A lei pentru care nu au fost prezentate documente justificative**

Astfel, în perioada 01.01.2010-30.06.2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții/consumuri de carburanți în valoare fără TVA de X lei (aproximativ 209.150 litri). În evidența contabilă carburanții, achiziționați în baza bonurilor fiscale/facturilor, sunt înregistrați direct în contul 6022- “Cheltuieli privind combustibilul”.

În perioada verificată societatea deținea în proprietate următoarele mijloace de transport:

- la data de 01.01.2010 societatea deținea în proprietate trei autovehicule (Ford Maverick, Ford Fusion, Mercedes Benz – înstrăinat la data de 14.10.2014 ),
- la data de 13.12.2011 societatea achiziționează un autovehicul HondaCR-V,
- la data de 26.09.2012 societatea achiziționează un autovehicul Dacia Duster,
- la data de 28.10.2014 societatea achiziționează un autovehicul Mercedes GLK 220,
- la data de 11.05.2015 societatea achiziționează un autovehicul Dacia Dokker.

Totodată au fost prezentate un număr de 42 contracte de comodat pentru mijloace de transport încheiate cu angajații societății, din care 5 contracte în anul 2012, 9 contracte în anul 2013, 8 contracte în anul 2014 și 20 contracte în anul 2015.

Astfel au fost identificate două situații în ceea ce privește consumul de carburanți.

### **Consumul de carburanți pentru autovehicule proprii**

Din verificarea documentelor contabile și a situațiilor prezentate de societate la solicitarea organelor de control, s-a constatat că în perioada care face obiectul inspecției fiscale, contribuabilul a dedus integral cheltuielile cu consumul de combustibil. Totuși, din analiza documentului prezentat pentru justificarea consumului de combustibil pentru autoturismele proprii, s-a constatat că deducerea cheltuielilor s-a făcut fără a se ține cont de consumul normat al fiecărui mijloc de transport și de numărul de kilometri efectiv parcurși de către acesta, respectiv că societatea a justificat consumul de carburant utilizând norme de consum diferite pentru același autovehicul în luni diferite și că a înscris în situația privind justificarea consumului de carburanți în anumite perioade mai mulți km decât km înregistrați la bordul autovehiculelor.

În urma celor constatate, organul de inspecție fiscală a recalculat consumul de carburanți aferent autovehiculelor aflate în proprietatea societății în funcție de kilometrii efectuați (kilometrajul a fost preluat din documentele de la atelierele de reparații auto întocmite cu ocazia verificărilor periodice sau reparațiilor efectuate) și de consumurile normate ale autovehiculelor luate de pe situri de specialitate.

### **Consumul de carburanți pentru autovehicule luate în comodat**

De asemenea, pentru autovehiculele luate în comodat, administratorul societății a prezentat situații centralizatoare privind consumul de carburanți, aferente anilor 2013, 2014 și 2015. Aceste situații nu conțin informații referitoare la ruta pe care s-au deplasat autovehiculele, km parcurși, scopul deplasării, ci doar un număr de kilometri și o cantitate de carburant care nu justifică cantitatea de carburanți înregistrată pe cheltuieli în evidența contabilă.

Referitor la autoturismele pentru care au fost prezentate contracte de comodat, din verificările și explicațiile furnizate de reprezentantul societății s-a constatat:

- autovehiculele "se afla la comodant (proprietar), cu excepția cazurilor când autovehiculul execută misiuni de deplasare în interesul firmei";
- nu au fost puse la dispoziție documente din care să rezulte că autovehiculele au fost preluate în gestiunea societății verificate, așa cum prevede legea;
- conform listelor de inventariere, autovehiculele luate în comodat nu se aflau în gestiunea societății la data efectuării inventarelor.

În timpul inspecției fiscale organele de control au mai constatat că în cursul lunii august 2012 societatea a achiziționat în total 2.276,57 litri carburant (benzină și motorină) din care cantitatea de 584,53 litri fost achitată cu carduri bancare deținute de angajați cu funcții de conducere și control și 1.692,04 litri cu numerar, iar pe bonurile fiscale de achiziție nu sunt înscrise numerele de înmatriculare ale autovehiculelor pentru care s-a făcut aprovizionarea.

Din cantitatea de 1.692,04 litri carburant achiziționată cu plata în numerar, 1.024,58 litri (60%) au fost achiziționați prin stația Lukoil din Z, în perioada 01.08.2012-20.08.2012, în baza unui număr de 37 de bonuri fiscale. În anul 2012 societatea verificată avea contract de pază cu SNT SA, Sector Z, jud. X, dar nu avea încheiate contracte de comodat cu proprietari de autoturisme din județul X. De asemenea, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că angajați din județul X ai societății verificate conduceau autovehicule din proprietatea acesteia.

Organele de control au constatat că în condițiile în care în luna august 2012 societatea verificată efectuează paza unui obiectiv al SNT SA din localitatea Z, dar 60% din carburantul achiziționat s-a făcut din stația Lukoil Z, în situația în care achiziția ar fi fost reală, această cantitate ar fi trebuit să fie transportată în alte localități unde

societatea își desfășoară activitatea, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a apreciat că achiziția carburantului achitată în numerar nu s-a realizat în fapt, scopul înregistrării în evidențele contabile a bonurilor fiscale fiind de a se crea disponibil de numerar la dispoziția administratorului. Organul fiscal precizează că astfel de situații se regăsesc în toată perioada verificată.

Valoarea totală a cheltuielilor cu combustibilul pentru care nu s-a justificat utilizarea în scopul activității SC X SRL este de **A lei**, sumă cu care în urma inspecției fiscale a fost majorat profitul impozabil al societății verificate.

#### **A.2. Cheltuieli cu consumul de piese de schimb în sumă totală de B lei pentru care nu au fost prezentate documente justificative**

În perioada verificată societatea a achiziționat și a înregistrat direct pe cheltuieli achiziția de piese de schimb, lubrifianți și accesorii pentru autovehicule, dar nu a prezentat la control documente justificative cum ar fi: bonuri de consum, devize de lucrări pe autovehicule sau documente din care să reiasă societățile sau persoanele fizice care au efectuat reparațiile.

Valoarea totală a acestor achiziții este de B lei, fără TVA și au fost efectuate de la un singur furnizor respectiv de la SC D SRL.

Referitor la autoturismele aflate în proprietatea societății (autoturisme noi, în garanție), s-a constatat că au fost reparate în ateliere specializate iar din documentele prezentate nu rezultă faptul că piesele de schimb folosite ar fi fost procurate din alte surse.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, administratorul societății a precizat că aceste piese de schimb au fost folosite pentru autovehicule luate în comodat, dar cele susținute nu au fost probate cu documente.

Din analiza tuturor informațiilor și documentelor s-a constatat că spre exemplu în luna august 2013 societatea deținea un număr de 12 autovehicule pentru care au fost înregistrate cheltuieli în valoare de X lei (fără TVA) cu piese de schimb cum ar fi: amortizoare - 21 buc., discuri de frână – 9 buc., curea de transmisie – 16 buc., filtre de combustibil - 26 buc., pompă de apă – 12 buc., filtru ulei 30 buc. Pentru darea în consum a acestor bunuri nu au fost prezentate devize sau alte documente din care să rezulte autovehiculele la care s-au utilizat piesele și persoana care a executat manopera.

Organul de control a analizat anii 2013-2014, care d.p.d.v. a valorilor achizițiilor sunt reprezentativi pentru perioada verificată și a constatat că în facturile emise de SC D SRL sunt înscrise cantități mari din diferite piese de schimb, piese care se înlocuiesc la un număr însemnat de kilometri efectuați. Spre exemplu: în anul 2013 au fost achiziționate 86 buc. pompă apă, 153 buc. plăcuțe frână, 77 buc. curea transmisie, 104 buc. amortizoare, 44 buc. curea distribuție.

În urma controlului inopinat efectuat la SC D SRL au fost constatate următoarele:

- societatea furnizoare deține în stoc mărfuri constând în: uleiuri, filter diferite, baterii, cauciucuri, diferite materiale de întreținere a bordurilor, tapițeriei, etc., lichid de frână, lichid parbriz etc., mărfuri care au un rulaj mai mare deoarece se pot folosi la mai multe tipuri de mașini.
- piesele cum ar fi: pompe de apă, curele și lanțuri de distribuție, discuri frână, plăcuțe frână, bujii incandescente, etc., mărfuri specifice pentru fiecare tip de mașină, se aprovizionează pe bază de comenzi ferme date de diferiți clienți și sunt livrate de regulă în ziua achiziției de la furnizori.

În urma verificărilor efectuate organul de control a apreciat că unele piese din gestiunea SC D SRL au fost vândute unor clienți la data achiziției lor sau din stoc fără

a se întocmi documente de livrare și în felul acesta facturile către SC X SRL au fost emise pe baza stocurilor scriptice din evidența societății, în urma unor înțelegeri anterioare.

Prin înregistrarea de cheltuieli deductibile în baza facturilor emise de SC D SRL, SC X SRL a obținut avantaje fiscale necuvenite, respectiv diminuarea profitului impozabil, a TVA de plată, precum și crearea de mijloace bănești la dispoziția beneficiarului.

Valoarea totală a cheltuielilor cu piesele de schimb și consumabilele auto pentru care există suspiciunea că sunt fictive este de **B lei**, sumă cu care în urma inspecției fiscale a fost majorat profitul impozabil al societății verificate.

### **A.3. Cheltuieli cu bunurile/serviciile achiziționate în favoarea asociaților în sumă totală de C lei**

În perioada 2010 – 2015, societatea a înregistrat pe cheltuieli și a dedus contravaloarea unor bunuri și servicii cum ar fi: îmbrăcăminte și încălțăminte, materiale de construcții, mobilier, mașină spălat, consolă, televizor, frigider, congelator, aparat gimnastica, DVD, servicii turistice, pentru care nu s-a justificat achiziția în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește îmbrăcăminte și încălțăminte, s-a constatat că societatea acordă salarii și uniforme și încălțăminte specifică pentru serviciul de pază dar obiectele care nu au fost admise la deducere sunt de altă natură, calitate și preț și nu pot fi încadrate în categoria uniforme.

Bunurile și serviciile în valoare totală de C lei menționate mai sus, au fost înregistrate în evidențele contabile în conturile 6588, 603 și 6021 și nu au fost considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4), lit. e), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificări și completări ulterioare, organul de inspecție fiscală a considerat că aceste cheltuieli nu sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile și a majorat profitul impozabil al societății verificate cu valoarea lor.

### **A.4. Cheltuieli nejustificate cu amortizarea, în sumă totală de E lei**

În perioada 01.07.2010-31.03.2011 societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli în sumă de E1 lei reprezentând amortizarea unui mijloc de transport înstrăinat în data de 25.06.2010. De asemenea, în perioada 01.11.2013-30.06.2015 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de E2 lei reprezentând amortizarea unor mijloace fixe (congelator, frigider și cadă baie) care nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Valoarea totală a cheltuielilor de amortizare deduse nejustificat este de E lei, sumă cu care, în urma inspecției fiscale, a fost majorat profitul impozabil al societății verificate.

### **A.5. De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat neconcordanțe în ceea ce privește impozitul pe profit calculat și înregistrat în evidențele contabile și cel declarat prin Declarațiile anuale 101 și trimestrial prin Declarațiile 100.**

Astfel:

- în anul 2010 societatea a calculat și înregistrat în mod corect în evidențele contabile un profit impozabil în sumă totală de F1 lei și un impozit pe profit de plată (credit cont 691) în sumă de F2 lei dar în Declarația 101 întocmită până la 31.12.2010 a declarat un profit impozabil în sumă de F3 lei și

impozit pe profit de plată în sumă de F4 lei (diferența profit impozabil nedeclarată 51.819 lei);

- la 31.03.2015 societatea a calculat și înregistrat în mod corect în evidențele contabile un profit impozabil în sumă totală de X lei și impozit pe profit de plată (credit cont 691) în sumă de X lei dar în Declarația 100 depusă pentru trim I 2015 a declarat impozit pe profit de plată în sumă de doar X lei;
- la 30.06.2015 societatea a calculat și înregistrat în mod corect în evidențele contabile un profit impozabil cumulat în sumă totală de X lei și impozit pe profit de plată (credit cont 691) în sumă de X lei dar în Declarația 100 depusă pentru trim II 2015 a declarat impozit pe profit de plată în sumă de 0 (zero) lei.

Ca urmare organul de inspecție fiscală a procedat la majorarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu suma de X lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală a procedat la majorarea bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de X lei (A lei cheltuieli privind consumul de combustibili+ B lei cheltuieli privind consumul piese de schimb+ C lei cheltuieli cu bunuri/servicii care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile+ E lei cheltuieli nejustificate cu amortizarea+ X lei profit impozabil nedeclarat). Deoarece în timpul inspecției fiscale s-a stabilit că societatea nu a evidențiat în actele financiar-contabile toate veniturile de natură salarială acordate angajaților și s-a calculat impozit pe venit și contribuții sociale aferente, profitul impozabil în sumă de X lei a fost diminuat cu valoarea acestor cheltuieli deductibile de M lei, baza de impozitare suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale fiind în sumă de X lei iar impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de K lei.

## **B. Referitor la TVA**

Perioada verificată 01.12.2010-30.11.2015

Pentru perioada verificată, organele de inspecție au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de K1 lei, fiind incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

- Aferent achizițiilor de carburanți pe care le-a înregistrat în mod nejustificat pe cheltuieli, prezentate la punctul privind „impozitul pe profit”, societatea a dedus TVA în sumă de **X lei**, taxă pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere întrucât achizițiile efectuate nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- Aferent achizițiilor de piese de schimb pe care le-a înregistrat în mod nejustificat pe cheltuieli, prezentate la punctul privind „impozitul pe profit”, societatea a dedus TVA în sumă de **X lei**, taxă pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere întrucât achizițiile efectuate nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- Aferent achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în favoarea asociatului prezentate la punctul privind „impozitul pe profit”, societatea a dedus TVA în sumă de **X lei**, taxă pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere întrucât achizițiile efectuate nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

## **C. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**

Perioada verificată 01.12.2010 – 30.06.2015

Conform celor prezentate în Raportul de inspecție fiscală la capitolul “Impozit pe profit”, în perioada verificată societatea a efectuat achiziții de bunuri și servicii în



favoarea asociatului, pe care le-a înregistrat în mod nejustificat pe cheltuieli deductibile. Cu ocazia inspecției fiscale, aferent acestor achiziții a fost calculată baza de impozitare suplimentară pentru determinarea impozitului pe dividende în sumă de 296.306 lei, pentru care, în baza prevederilor art. 7 pct. 12, art. 11 alin. 1 și art. 67 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție au calculat impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de K2 lei.

#### **D. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și la contribuțiile sociale obligatorii aferente drepturilor de natură salarială**

Perioada verificată 01.12.2010 – 30.11.2015

Inspecția fiscală s-a efectuat cu respectarea prevederilor Metodologiei de inspecție fiscală privind impozitul pe venituri din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii emisă de M.F.P. – A.N.A.F. - Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală București.

Organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală că în perioada verificată S.C. X S.R.L. a prestat servicii de pază în diferite localități din țară, pentru beneficiari cu care are încheiate contracte. În anexele la contracte sunt prevăzute numărul de posturi de pază, numărul de ore pentru fiecare post de pază și tariful/ora de pază. Pentru serviciile prestate, contribuabilul emite lunar facturi din analiza cărora s-a constatat că în unele se regăsesc numărul de ore de pază stabilite prin contract și efectuate, iar în altele nu apar orele prestate.

În urma analizării comparative a foilor colective de prezență, a statelor de plată aferente perioadei 01.12.2010 – 30.11.2015, a contractelor de prestări servicii de pază și a facturilor emise către clienți, au rezultat următoarele:

- societatea a avut un număr de 30 - 105 de angajați/an încadrați pe diferite funcții specifice obiectului de activitate, respectiv agenți de pază, șef obiectiv pază, tehnicieni, încadrați în general cu salariul minim brut pe țară garantat în plată;

- nu există concordanță între orele prevăzute în contractele de prestări servicii pază și orele lucrate rezultate din pontaje și statele de plată, în condițiile în care valoarea facturată a serviciilor de pază este egală cu valoarea contractată a acestora;

- din contractele încheiate cu clienții rezultă numărul de posturi/ore pe care societatea se angajează că trebuie să le efectueze și acesta este mai mare decât orele plătite angajaților cu atribuții de pază, astfel că societatea nu putea asigura serviciile de pază contractate, fără a desfășura ore suplimentare;

- numărul de ore contractat și facturat clienților a fost în perioada verificată de 592.050 iar numărul de ore plătite prin state de plată a fost de 480.165, rezultând o diferență de 111.885 ore;

- între societate și angajați a fost negociat contractul colectiv de muncă înregistrat în Registrul unic de evidență a ITM X sub nr. X/04.11.2014 care are ca obiect "reglementarea echitabilă a raporturilor de muncă între angajator și salariați, în beneficiul ambelor părți", respectiv "stabilirea drepturilor și obligațiilor angajatorului și ale salariaților, cu privire la organizarea și prestarea muncii specifice activității lor, ce au fost stabilite pe baza de negociere, în condițiile legii", în care în conformitate cu prevederile Codului Muncii, este prevăzut un spor de 75% pentru orele suplimentare.

Organul de inspecție a concluzionat că societatea verificată nu evidențiază în statele de plată, respectiv în foile colective de prezență toate orele lucrate de către agenții de pază, iar în statele de plată nu evidențiază toate sporurile care trebuiau acordate acestor angajați pentru munca prestată, așa cum este prevăzut în contractul colectiv de muncă și în Codul Muncii.

Referitor la sursele informale din care sunt acoperite diferențele nedeclarate, în Raportul de inspecție se precizează că pentru asigurarea disponibilității bănești necesare pentru plata orelor neevidențiate în statele de plată au fost înregistrate plăți

fictive în numerar către furnizorii de carburanți și piese de schimb, achiziții a căror necesitate nu a putut fi justificată (situație prezentată în subcapitolul: "Impozitul pe profit" din Raportul de inspecție).

Urmare a celor prezentate anterior, organul de control a procedat la determinarea bazei de calcul în vederea determinării impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente orelor suplimentare efectuate de angajați și neevidențiate în statele de plată.

Astfel, s-a constituit o baza impozabilă suplimentară de **X lei**. După diminuarea acesteia cu valoarea contribuțiilor sociale cu reținere la sursă, organele de control au determinat o bază suplimentară de calcul a impozitului pe venituri din salarii în sumă totală de **X lei**, pentru care au calculat impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor suplimentar de plată în sumă de **K3 lei**, prin aplicarea cotei de 16% prevăzută la art. 57, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ( $X \cdot 16\%$ ).

Totodată, inspectorii fiscali au recalculat și contribuțiile sociale aferente drepturilor de natură salarială, după cum urmează:

- **contribuția de asigurări sociale datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 20,8%, respectiv 15,8% (din 01.10.2014), asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de H lei, rezultând o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, stabilită suplimentar, în suma de W1 lei, în baza prevederilor art. art. 296<sup>5</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. a) și a<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 10,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de H lei, rezultând o contribuție a asiguraților la asigurările sociale de stat stabilită suplimentar în sumă de W2 lei ( $H \cdot 10,5\%$ ), în baza prevederilor art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. a) și a<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de H lei, rezultând o contribuție de asigurări pentru somaj datorată de angajator, stabilită suplimentar, în sumă de W5 lei, în baza prevederilor art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția individuală pentru somaj reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de H lei, rezultând o contribuție individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, în sumă de W5 lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup> alin. (6), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,25% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de H lei, rezultând o contribuție a angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, stabilită suplimentar, în suma de W8 lei, în baza prevederilor art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 5,2% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de H lei, rezultând o contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, stabilită suplimentar, în sumă de W3 lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup>,

alin 2, art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. (b<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de H lei, rezultând o contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, în sumă de W4 lei, în baza prevederilor art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a), art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. o), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,21% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de H lei, rezultând o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator în sumă de W7 lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup> alin. (5), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice**, a fost majorată prin aplicarea cotei 0,85% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în valoare de H lei, rezultând o contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, stabilită suplimentar, în sumă de W6 lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup> alin.(2), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

### **III.1. Pe linie procedurală**

*Cauza supusă soluționării este dacă aspectele semnalate de contestatoare sunt întemeiate și de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 22.01.2016- 19.04.2016 la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor pentru veniturile de natură salarială. Inspecția fiscală nu a fost suspendată. În urma inspecției a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. X/19.04.2016.

În contestația depusă, petenta afirmă că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală ("CPF") și ale Metodologiei de inspecție fiscală privind impozitul pe venituri din salarii și contribuții sociale obligatorii emisă de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală București, respectiv că organul fiscal a încălcat dispozițiile art. 6 și 12 din Codul de procedură fiscală și că acesta **și-a depășit atribuțiile și competențele**.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 6, art. 10, art. 12, art. 49, art. 52 și art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 6. – Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]”**

**“Art. 10. – (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realităţii, şi prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală şi procesual penală.**

**(2) Contribuabilul/plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităţilor juridice şi efective ce îi stau la dispoziţie”.**

**“Art. 12. – (1) Relaţiile dintre contribuabili şi organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credinţă.**

**(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să îşi îndeplinească obligaţiile şi să îşi exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege şi să declare corect datele şi informaţiile privitoare la obligaţiile fiscale datorate.**

**(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanţelor fiscale aflată în derulare.**

**(4) Buna-credinţă a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedeşte contrariul.”**

**“art. 55 Mijloace de probă**

**(1) Constituie probă orice element de fapt care serveşte la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date şi informaţii aflate în orice mediu de stocare, precum şi alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.**

**(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condiţiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

**a) solicitarea informaţiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului şi a altor persoane;**

**b) solicitarea de expertize;**

**c) folosirea înscrisurilor;**

**d) efectuarea de constatări la faţa locului;**

**e) efectuarea, în condiţiile legii, de controale curente, operative şi inopinate sau controale tematice, după caz.**

**(3) Probele administrate vor fi coroborate şi apreciate ţinându-se seama de forţa lor doveditoare recunoscută de lege.”**

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, organele fiscale sunt cele îndreptăţite să stabilească starea de fapt fiscală, administrând în acest scop mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, în timp ce contribuabilii sunt obligaţi să furnizeze informaţiile necesare şi să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relaţiile dintre părţi – organe fiscale şi contribuabili – fiind fundamente pe buna-credinţă.

Referitor la competenţa organelor de control de a stabili diferenţe în ceea ce priveşte impozitul pe salarii şi contribuţiile sociale obligatorii, sunt incidente prevederile art. 1 pct. 10 şi 31, art. 2 alin. 1, art. 113 alin. 1, art. 119 şi art 29 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, conform cărora:

**“art. 1 Definiții**

*În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*10. creanță fiscală - dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie;*

**art. 2 Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală**

*(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.*

**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.”*

**”Art. 119. - Competența de efectuare a inspecției fiscale**

*Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală.*

**art. 29 Competența generală a organului fiscal central**

*(1) Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj se realizează prin organul fiscal central, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.”*

*iar art. 1 pct. 31. definește organul fiscal central ca fiind “Agenția Națională de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., prin structurile de specialitate cu atribuții de administrare a creanțelor fiscale, inclusiv unitățile subordonate A.N.A.F.;”*

Rezultă deci că administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj, se realizează prin structurile de specialitate din cadrul ANAF care au competența de efectuare a inspecției fiscale.

În speță, se constată că SC X SRL reclamă reaua-credință a organelor fiscale și lipsa competenței pentru verificarea documentelor care au stat la baza calculării drepturilor salariale.

**Aceste susțineri ale contestatoarei sunt vădit neîntemeiate** și contrare dispozițiilor legale antecitate și situației de fapt rezultate din dosarul cauzei, având în vedere următoarele:

- constatările organelor de inspecție fiscală nu au la bază doar “verificarea documentelor fiscale și contabile fără coroborarea cu alte probe concludente”, acestea fiind fundamentate pe analiza pertinentă efectuată de organele de control atât asupra documentelor prezentate de contribuabil cât și asupra informațiilor rezultate din efectuarea controlului încrucișat la furnizorul SC D SRL;
- prin faptul că din total cheltuieli nedeductibile cu carburanții în sumă de A lei și cheltuieli nedeductibile cu piesele de schimb în sumă de B lei, societatea contestă doar suma de Y2-Y1 lei respectiv Y3 lei, ea însăși admite că o parte dintre cheltuielile considerate nedeductibile de organele de control nu au fost

angajate în scopul activității sale economice, deci că nu a acționat cu bună-credință în relația cu organul fiscal;

- petenta nu contestă constatarea organelor de control cu privire la faptul că nu a declarat în totalitate profitul impozabil/impozitul pe profit evidențiat în documentele financiar-contabile, încălcând astfel prevederile art. 12 alin. 2 din Codul de procedură fiscală pe care ea însăși îl invocă;
- Conform prevederilor Codul de procedură fiscală, organele de control ale ANAF au competență în a efectua inspecție asupra creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj;
- Organul fiscal a identificat, în conformitate cu prevederile Metodologiei de control privind impozitul pe venituri din salarii și contribuții sociale obligatorii, sursele informale din care contribuabilul a acoperit diferența nedeclarată și anume plățile în numerar către furnizori de carburanți și piese de schimb a căror realitate și necesitate nu a fost probată de petentă;
- Inspectorii cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul Direcțiilor Generale Regionale subordonate ANAF au competența în a verifica creanțele fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj etc;
- Organele de inspecție fiscală care au efectuat inspecția sunt cele care dețin de drept competența de efectuare a verificărilor la SC X SRL, fiind inspectori în cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile prevăzute la art. 46 și art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează următoarele:

**“art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) *datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept;*
- g) *numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”*

**“art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

- a) *este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) *nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei*

*împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. 1, lit. b din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală X/19.04.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP X în baza Raportului de inspecție fiscală X/19.04.2016, care a fost întocmită cu respectarea dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală și cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv are înscrise numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, așa cum am arătat mai sus, susținerea petentei cu privire la lipsa competenței nu este fondată.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L

### **III.2 Cu privire la aspectele de fond invocate de contestatară**

#### **III.2.1. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:**

- 1 lei impozit pe profit;
- Z1 lei taxa pe valoarea adăugată;
- Q lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- W1 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- W2 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- W3 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- W4 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- W5 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- W5 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- W6 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- W7 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- W8 lei contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Solutionare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, prin sesizarea penală nr. X/26.05.2016 înregistrată la aceștia sub nr. X/P/2016, cu privire la unele aspecte constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/19.04.2016.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 22.01.2016- 19.04.2016 la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor pentru veniturile de natură salarială. Inspecția fiscală nu a fost suspendată.

Din analiza documentelor prezentate de contribuabil, a informațiilor transmise prin Procesul verbal nr. X/1/05.10.2015 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X, organele de inspecție au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că documentele în baza cărora a fost justificat parțial consumul de combustibil nu au fost emise în beneficiul SC X SRL iar tranzacțiile înscrise în facturile emise de SC D SRL nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite și de pune la dispoziția administratorului de numerar pentru efectuarea plății veniturilor salariale nedeclarate, fapte care conform art. 9 alin. (1) lit. a) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiuni de evaziune fiscală.

De asemenea, organele de inspecție sesizează faptul că în perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă dar nu a declarat prin intermediul declarațiilor depuse la organul fiscal întreaga sumă calculată pentru impozitul pe profit, faptă care conform art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. X/26.05.2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele constatate prin Decizia de impunere nr. X/19.04.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016 întocmite ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L. și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Prejudiciu total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X prin Sesizarea penală nr. X/26.05.2016, este în sumă de X lei și se compune din: impozitul pe profit suplimentar în sumă de I lei, TVA în sumă de Z2 lei, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de K3 lei, contribuții sociale obligatorii în sumă totală de K4 lei și accesorii aferente acestora în sumă totală de Z3 lei.

Prin adresa nr. X/01.08.2016, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. X/26.05.2016.

În răspunsul transmis în data de 18.08.2016, înregistrat la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații cu nr. X/19.08.2016, se precizează că Dosarul penal cu nr. X/P/2016 se află în cercetări la Inspectoratul de Poliție al Județului X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, din data de 03.06.2016.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că impozitul pe profit inclus în prejudiciul transmis organelor de cercetare penală, a fost calculat în baza constatărilor organelor de inspecție fiscală care au stabilit că societatea verificată nu justifică înregistrarea cheltuielilor cu carburanții în sumă totală de A lei și cu piese de schimb în sumă de B lei precum și deducerea TVA aferentă în sumă de Z2 lei, cu documente justificative legal întocmite.



Referitor la impozitul pe profit, organele de control au mai constatat următoarele deficiențe de declarare:

- în declarația anuală „101” întocmită pentru anul 2010, societatea declară un profit impozabil cu X lei mai mic decât cel calculat și evidențiat în documentele financiar-contabile;
- societatea cuprinde în Declarațiile 100 depuse pentru trim. I și II 2015 impozit pe profit în sumă de doar X lei, din total impozit pe profit de plată înregistrat în creditul contului 691- Cheltuieli cu impozitul pe profit, aferent profitului impozabil calculat și înregistrat în evidențele contabile, de X lei.

Astfel, organul de control a stabilit că baza de impunere a impozitului pe profit a fost diminuată cu suma de X lei.

Totodată, organele de control au constata că există diferențe semnificative între orele de servicii de pază facturate către clienți și orele cuprinse în foile colective de prezență în baza cărora s-au calculat obligațiile salariale iar în urma analizei informațiilor cuprinse în documentele prezentate de contribuabil, au concluzionat că societatea nu a evidențiat în statele de plată toate orele efectiv lucrate de agenții de pază și a plătit drepturile salariale pentru orele suplimentare sub alte forme. Astfel, aferent orelor suplimentare efectuate de angajați și neevidențiate în statele de plată (111.885 ore), organele de control au calculat o bază suplimentară de calcul pentru impozitul pe venituri din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de H lei, pentru care au fost determinate impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale în valoare totală de X lei.

Pentru determinarea profitului impozabil suplimentar, organele de control au ținut cont atât de cheltuielile constatate ca fiind nedeductibile prezentate mai sus, cât și de cheltuielile neevidențiate cu salariile și contribuțiile aferente pentru care societatea avea drept de deducere și au calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de I lei, prin aplicarea procentului de 16% asupra bazei impozabile suplimentare în sumă de X lei (A lei cheltuieli cu carburanții+ B lei cheltuieli cu piesele de schimb+ X lei baza impozabilă aferentă impozitului pe profit nedeclarat - M lei cheltuieli cu salariile și impozitele/contribuțiile aferente stabilite suplimentar).

Organul de soluționare reține că prin contestația depusă, petenta nu se îndreaptă asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control dar contestă încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor cu carburanții în sumă de Y2-Y1 lei și a cheltuielilor cu piesele de schimb în sumă de Y3 lei și consideră că, deoarece organul de control în mod greșit a stabilit și a considerat deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu salariile estimate în sumă de M lei, impozitul pe profit datorat depășește suma de K stabilită prin actul administrativ fiscal atacat.

Întrucât, conform prevederilor art. 269 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, obiectul contestației îl constituie numai sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. X/19.04.2016 contestată, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de I lei aferent cheltuielilor cu carburanții în sumă de A lei și cheltuielilor cu piesele de schimb în sumă de B lei.

De asemenea, petenta nu contestă în întregime sumele stabilite suplimentar cu titlul de impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale obligatorii aferente de X lei, ci doar suma de X1 lei. În fapt, prin contestația depusă societatea precizează că 106.606 ore de pază (din cele 111.885 ore neevidențiate în statele de

salarii calculate de inspecția fiscală) au fost prestate prin supraveghere video și nu pot fi tratate ca număr de ore fizic prestate de personalul de pază și protecție.

**În drept,** potrivit art. 9 alin. (1) lit. a), b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

*Art. 9 alin. (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:*

- a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;*
- b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;*
- c) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;"*

Având în vedere aspectele precizate anterior, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*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 înlegătură 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 procedura administrativă;*

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

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].*

*(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."*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În speță, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/19.04.2016 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/19.04.2016:

**a)** în perioada verificată societatea a dedus cheltuieli și TVA în baza unor documente care nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil aferent perioadei 2010-30.06.2015 și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei decembrie 2010- noiembrie 2015. Organul de soluționare reține că cheltuielile cu carburanții în sumă de Y2-Y1 lei și cheltuielile cu piesele de schimb în sumă de Y3 lei pentru care societatea contestă încadrarea la nedeductibile sunt parte componentă a profitului

impozabil suplimentar pentru care a fost calculat impozitul pe profit în sumă de I lei inclus în prejudiciul transmis organelor de cercetare penală.

Referitor la TVA contestată de contribuabil, în sumă de Z1 lei, aferent cheltuielilor cu carburanții în sumă de Y2-Y1 lei și cheltuielilor cu piesele de schimb în sumă de Y3 lei, se reține că este parte din TVA în sumă de Z2 lei inclus în prejudiciul transmis organelor de cercetare penală.

b) în urma analizării comparative a foilor colective de prezență, a statelor de plată aferente perioadei 01.12.2010 – 30.11.2015, a contractelor de prestări servicii de pază și a facturilor emise către clienți, organul de inspecție a concluzionat că societatea verificată nu a evidențiat în statele de plată, respectiv în foile colective de prezență toate orele lucrate de către agenții de pază și toate sporurile care trebuiau acordate acestor angajați pentru munca prestată, așa cum este prevăzut în contractul colectiv de muncă și în Codul Muncii.

Organul de control a procedat la determinarea bazei de calcul în vederea determinării impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente orelor suplimentare efectuate de angajați și neevidențiate în statele de plată, fiind determinată o bază impozabilă suplimentară de H lei. Aferent acesteia au fost calculate contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **K4 lei** (din care X lei contribuții angajator) și un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor suplimentar de plată în sumă de **K3 lei**.

Referitor la contribuțiile sociale obligatorii, în sumă de X lei și la impozitul pe venituri din salarii în sumă de Q lei, sume contestate de societate, se reține că sunt parte din prejudiciul transmis organelor de cercetare penală.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă achizițiile de bunuri, menționate în facturile din care provin TVA și cheltuielile deduse de contribuabil și neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală, au fost reale și destinate activității economice a contestatarii, respectiv dacă societatea și-a ascuns surse impozabile și a acordat venituri salariale pe care nu le-a evidențiat în documentele financiar-contabile.

Ca urmare, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L. și asupra suspiciunii că societatea nu a evidențiat în contabilitate toate drepturile salariale acordate angajaților.

Astfel, potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

*„Art. 28. - (1) 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. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”*

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 înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. 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, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției**

**și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”* menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională a reținut că, *“adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea 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 [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. X/26.05.2016, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, precum și din informațiile primite urmare a verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă și cu ocazia verificărilor încrucișate, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea unor operațiuni și s-a conturat suspiciunea rezonabilă că societatea verificată nu a înregistrat în statele de salarii toate orele prestate de personalul cu atribuții de protecție și pază, în timpul controlului fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de I lei, o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de Z2 lei și impozite și contribuții aferente veniturilor din salarii în sumă de X lei.

Totodată, 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.

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, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, 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 cărora:

***“(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.”***

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de

procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii".*

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de X lei compusă din impozit pe profit în sumă de I lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z1 lei, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de Q lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de W1 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de W2 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de W3 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de W4 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de W5 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de W5 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de W6 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de W7 lei și contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de W8 lei.**

Procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

### ***III.2.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 12 lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de Y4 lei și TVA aferentă în sumă de Z3 lei***

*Cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL are drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de Y4 lei și TVA în sumă de Z3 lei, în condițiile în care argumentele aduse de petentă nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, organele de control au constatat că societatea verificată a dedus nejustificat cheltuieli cu achiziția de bunuri și servicii pentru care nu a putut proba utilizarea în scopul obținerii de venituri impozabile și pe care le-au considerat efectuate în favoarea asociatului, astfel că au influențat baza de calcul pentru profitul impozabil, TVA deductibilă și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Achizițiile de bunuri și servicii de uz personal pentru care nu s-a admis deducerea cheltuielilor și a taxei aferente sunt prevăzute în anexa nr. 10 la RIF. Între acestea se enumeră achiziții de mobilier, materiale de construcții, electrocasnice, articole de încălțăminte și îmbrăcăminte etc.

Aferent acestor achiziții, în urma inspecției fiscale a fost majorat profitul impozabil cu suma totală de C lei și a fost respins dreptul de deducere pentru TVA în sumă de Z4 lei, față de care petenta contestă doar încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor în sumă de Y4 lei cu TVA aferentă de Z3 lei din care: X lei cheltuieli pentru dotarea punctelor de

lucru și a sediului social (TVA X lei), Y6 lei cheltuieli cu achiziția de aparatură fitness (TVA X lei), Y7 lei mese servite (TVA X lei), Y8 lei cheltuieli de depozitare (TVA X lei) și Y9 lei cheltuieli cu articole de îmbrăcăminte și încălțăminte (TVA X lei).

**În drept**, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Art. 19, alin. (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) “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.”*

Totodată, conform pct. 22 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) și art.146 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(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) [...].”*

Astfel, potrivit dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă achizițiile îndeplinesc mai multe condiții cumulative, și anume: achizițiile au avut loc în mod efectiv, au legătură cu activitatea economică a persoanei achizitoare, sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

Se reține faptul că legiuitorul a condiționat dreptul de deducere, printre altele, și de destinația acestor achiziții, respectiv ca ele să fie utilizate în folosul operațiunilor impozabile ale persoanei impozabile.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de 12 lei aferent cheltuielilor în sumă de Y4 lei, cu TVA aferentă de Z3 lei, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se constată următoarele:

**A)** Organele de inspecție au constatat că, în perioada verificată, contribuabilul a dedus cheltuieli cu achiziția unor articole electrocasnice și de mobilier pentru care nu se justifică utilizarea în interesul defășurării operațiunilor sale impozabile.

Petenta anexează în susținere documente "Opis inventar articole și materiale" pentru diferite obiective de pază din care nu rezultă valoarea de inventar a bunurilor, caracteristicile tehnice (de exp. este trecut monitor LED TV dar nu este specificată diagonală) numărul de inventar, persoana responsabilă și în care nu au fost identificate bunuri de natura congelatoarelor, consolelor, cameră foto. Astfel că nu rezultă că produsele din listele prezentate sunt cele a căror achiziție a fost considerată la control ca fiind în interesul personal al asociatului.

Referitor la necesitatea dotării cu mașină de spălat și uscător de rufe a sediului, se reține că petenta nu a explicat cum puteau beneficia de aceste bunuri angajații care aveau în principal atribuții de pază în alte locații/în alte localități iar în contractul colectiv nu este prevăzut că societatea asigură curățarea echipamentului de lucru.

În ceea ce privește dotarea sediului social cu diferite piese de mobilier și electrocasnice se reține că SC X SRL are sediul social la aceeași adresă ca și administratorul petentei, care este coproprietar împreună cu soția, al acestui imobil. La această adresă mai are sediul declarat și SC E SRL. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că în susținerea contestației contribuabilul nu a depus documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul desfășurării activității generatoare de venituri și nu în interesul personal al asociatului.

Având în vedere că deductibilitatea cheltuielilor și a TVA trebuie apreciată în raport de destinația (scopul economic urmărit) și documentele existente la dosarul cauzei, reiese că SC X SRL nu a făcut dovada că a utilizat bunurile în folosul operațiunilor sale impozabile, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit în suma de X lei aferent cheltuielilor în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

**B)** În luna decembrie 2012 contribuabilul a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu achiziția de aparate de fitness în valoare de Y6 lei, sumă cu care a diminuat profitul impozabil al anului 2012. În urma verificărilor efectuate organele de control au stabilit că aceste bunuri nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile și au reîntregit profitul impozabil cu valoarea lor.

În susținerea contestației petenta precizează că a sponsorizat Clubul Sportiv Școlar X cu aceste bunuri și anexează Contractul de sponsorizare nr. X/15.01.2013 încheiat cu această entitate, contract care nu a fost prezentat la control.

Conform prevederilor contractuale obiectul îl constituie bunurile denumite „aparatură și echipamente fitness” în valoare totală de X lei iar în anexa la contract sunt enumerate următoarele: aparat multifuncțional, banda de alergare și greutăți olimpice. De asemenea, beneficiarul sponsorizării se obligă să permită accesul personalului societății, cel puțin de 2 ori pe săptămână, pentru efectuarea de pregătire fizică în incinta Clubului.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține, cu privire la acest capăt de cerere, următoarele:

- petenta a înregistrat și dedus cheltuielile cu achiziția echipamentelor de fitness în luna decembrie 2012, anterior încheierii contractului de sponsorizare 1301/14.01.2013;
- cheltuielile au fost înregistrate direct pe contul 603- Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar și nu pe contul 6582- Donații și subvenții acordate;
- suma prevăzută în contract X lei nu corespunde cu valoarea echipamentelor X lei (inclusiv TVA), deși contractul a fost încheiat după

efectuarea achiziției. De asemenea există neconcordanțe și între bunurile înscrise în factură și cele prevăzute în anexa la contract în sensul că au fost achiziționate mânuși de box, articole care nu se regăsesc enumerate în anexă.

Organul de soluționare constată că afirmațiile și documentele prezentate de petentă în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de control, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor în sumă de Y6 lei și TVA aferentă în sumă de X lei.

De altfel, conform prevederilor art. 21, alin. 4 lit. p din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile de sponsorizare nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit al contribuabilului care efectuează sponsorizarea.

**C)** În ceea ce privește serviciile de depozitare și manipulare marfă în valoare de Y8 lei cu TVA aferentă în sumă de X lei, petenta susține că a depozitat în spațiul pus la dispoziție de SC E SRL, materiale, piese electrice și electronice, obiecte de inventar necesare desfășurării activității autorizate. Petenta anexează la contestație contractul nr. 111/04.01.2011 încheiat cu SC E SRL având ca obiect vânzarea de produse și servicii de depozitare și manipulare mărfuri și produse. Referitor la condițiile de expediere și transport în contract este prevăzut că „marfa se livrează de către Vânzător la destinația comunicată de Cumpărător. De asemenea este prevăzut că „prețul serviciilor de depozitare nu poate depăși valoarea de 130 lei/zi plus TVA”

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține:

- conform fișei contului 401-Furnizor E SRL, pe contul 628-Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți au fost înregistrate în anul 2014 servicii în valoare de X lei cu TVA X lei în baza facturii 150/12.12.2014;
- în anexa nr. 10 la Raportul de inspecție fiscală- *Centralizator privind cheltuieli cu achiziția de bunuri/servicii care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile*, această factură se regăsește în situația privind anul 2014 iar la rubrica explicații este menționat „servicii depozitare trim. 3-4”. În timpul controlului au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli cu diferite bunuri și servicii în sumă totală de C lei din care doar suma de X lei reprezintă achiziții de la furnizorul SC E SRL, cu X lei mai puțin decât suma contestată de contribuabil. Menționăm că suma de X lei reprezintă conform situației anexată de contribuabil (anexa nr. 18 la contestație) servicii de depozitare achiziționate de la SC E SRL în 25.09.2013 și nu a fost cuprinsă de organele de control în totalul de C lei reprezentând cheltuieli nedeductibile la control;
- Conform fișei contului 3028-Alte materiale consumabile, anexată la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în sem. II 2014 contribuabilul a înregistrat achiziții de materiale în valoare totală de X lei, din care X lei de la SC E SRL. Se constată că materialele sunt date în consum în aceeași zi în care au fost aprovizionate astfel încât nu există stoc care să necesite depozitarea.

**În drept**, art. 21 alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și punctul 48 din Normele de aplicare aprobate prin HG 44/2004 prevăd că:

„(4) *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;*

*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.*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Organul de soluționare constată că petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ce bunuri au fost depozitate de către SC E SRL, în condițiile în care de la această societate au fost achiziționate materiale în valoare de doar X lei, modul de calcul al tarifului având în vedere prețul contractat, numărul de zile de depozitare, locul unde au fost depozitate bunurile având în vedere că cele două societăți au sediul declarat la aceeași adresă, astfel că nu a fost probată nici prestarea efectivă și nici necesitatea achiziționării acestor servicii.

Din cele prezentate mai sus rezultă că cererea petentei referitoare la cheltuielile în sumă de Y8 lei nu este fondată cu privire la X lei și nu este justificată cu documente pentru diferența de X lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor în sumă de Y8 lei și TVA în sumă de X lei.

**D)** În perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile achiziția de “mese servite” în valoare de Y7 lei, sumă care a fost înregistrată pe conturile de cheltuieli (contul 604, 623.1, 6588) și care a fost dedusă integral din profitul impozabil, fiind dedusă și TVA aferentă în sumă totală de X lei. În lipsa unor justificări conforme cu legea fiscală, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli, considerând că acestea au fost efectuate în favoarea asociatului.

În contestația depusă, petenta afirmă că suma de **Y7 lei** reprezintă contravaloarea meselor acordate salariaților atunci când aceștia au trebuit să participe la acțiuni de pază ocazionate de anumite evenimente, posibilitate prevăzută în contractul colectiv de muncă înregistrat la ITM X sub nr. X/31.10.2014. Contribuabilul solicită acceptarea deducerii la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu masa acordată salariaților concomitent cu impozitarea acesteia ca venit salarial.

**În drept**, în ce privește deductibilitatea cheltuielilor pentru determinarea profitului impozabil, art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede la alin. 1 și alin. (4) lit. l) că:

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

*alin. (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...]

*l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.”*

iar în ce privește veniturile din salarii sau asimilate salariilor, pct. 68 (dat în aplicarea Titlului III Impozitul pe venit) din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, precizează:

*„68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

*a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire: [...]*

*- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor; [...]*

*o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”*

Potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare iar în categoria cheltuielilor nedeductibile sunt cuprinse cheltuielile cu valoarea meselor acordate gratuit salariaților care nu a fost impozitată ca și venit de natură salarială și nu a fost acordată conform prevederilor legale în materie.

Având în vedere faptul că petenta solicită prin contestația depusă ca valoarea meselor servite să fie impozitată ca venit salarial, rezultă că contravaloarea acestora nu a fost impozitată la angajații, ca avantaje salariale sau venituri asimilate salariilor, astfel se reține că în mod legal aceste cheltuieli au fost stabilite ca nedeductibile la determinarea profitului impozabil. Mai mult, în susținerea celor afirmate, contribuabilul nu face dovada că de „mesele servite” au beneficiat angajații societății și nu administratorul societății, așa cum au considerat organele de control.

Organul de soluționare reține că pentru exercitarea dreptului de deducere nu este suficient ca acordarea meselor calde către salariați să fie precizată ca obligație a angajatorului în contractul colectiv/individual de muncă și că în speță nu este vorba de locuri de muncă încadrate ca locuri de muncă în condiții deosebite conform reglementărilor H.G. nr. 246/2007 privind metodologia de reînnoire a avizelor de încadrare a locurilor de muncă în condiții deosebite, cu modificările și completările ulterioare.

Afirmația contestatarii potrivit căreia cheltuielile cu masa servită în sumă de Y7 lei (TVA X lei) reprezintă acordarea unei mese calde personalului societății „atunci când acesta a trebuit să participe la acțiuni de pază ocazionate de anumite evenimente” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care petenta nu prezintă în susținere niciun înscris prin care să facă dovada celor afirmate, respectiv că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile așa cum se precizează la art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cumodificările și completările ulterioare.

În ce privește operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

*„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

*b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;[...]*

Conform prevederilor legale citate, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Cu alte cuvinte, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate a fost dedusă total sau parțial, punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit a acestor bunuri reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui bun, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestuia în scopul operațiunilor sale taxabile, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă meselor servite pentru care nu s-a justificat utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile și despre care, petenta susține că reprezintă mese calde acordate salariaților care nu au fost impozitate ca și venituri asimilate salariilor și pentru care nu s-a colectat TVA de la aceștia.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu „masă servită” și au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de X lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit în suma de X lei aferent cheltuielilor în sumă de Y7 lei și TVA aferentă în sumă de X lei.

**E)** În perioada verificată organele de control au constatat că petenta a achiziționat articole de îmbrăcăminte și încălțăminte pe care le evidențiază în contabilitate în contul 6588 dar pe care le deduce la calculul bazei impozabile pentru impozitul pe profit. Având în vedere considerente referitoare la furnizori, calitatea și prețul bunurilor, organul de control a considerat achizițiile ca fiind efectuate în favoarea asociatului societății, cu valoarea lor fiind reîntregit profitul impozabil.

**În fapt**, din documentele aflate la dosar se reține că în perioada verificată petenta a achiziționat în principal de la SC M SRL și de la IF B, obiecte de încălțăminte și de îmbrăcăminte de genul salopete, haine tercot, pantaloni tercot, tricouri, haine vătuite și servicii de inscripționare textile pentru care organele de control au acordat drept de deducere având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil, care necesită asigurarea unei anumite ținute angajaților proprii. Din analiza facturilor în baza cărora au fost achiziționate aceste echipamente s-a constatat că acestea cuprind în general un număr de peste 10 bucăți din același produs și că prețul de achiziție variază între 8 lei/buc un tricou și 70 lei/buc haină tercot iar la încălțăminte între 24 lei/pereche și 52 lei/pereche în cazul bocancilor.

Cheltuielile înregistrate pe contul 6588, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, sunt aferente achiziției de articole de genul pantofi femei/bărbați (la prețuri cuprinse între 56 și 382 lei/pereche), fusta, bluză, jersey sacou, blugi, cizme femei, tricou (80 lei/buc), palton și au fost aprovizionate de la societăți ca Pull&Bear RO SRL, Leonardo SRL, SRKKROM SRL, Carmens Pro SRL, Bijuteria D SRL, C&A Moda Retail, H&M, Zara etc.

În contestația formulată petenta precizează că aceste obiecte, în valoare totală de **Y9 lei** pentru care s-a dedus **TVA în sumă de X lei**, sunt bunuri de natura uniforme de serviciu și prezintă spre exemplificare o „Fișă individuală pentru echipamente și materiale” din care nu rezultă documentul în baza căruia a fost atribuit echipamentul, prețul unitar, termenul de folosire, formularul nefiind întocmit în conformitate cu prevederile Ordinului 2634/2015- privind documentele financiar-contabile, și care nu este concludentă în speță deoarece cuprinde doar articole de genul celor pentru care s-a acordat drept de deducere și nu articole de genul cizme, jersey, cardigan, sacou, etc. Mai mult, din documentul prezentat rezultă că „pentru fiecare tricou primit în dotare, agentului de pază i se va reține suma de 30 lei” iar petenta nu face dovada că a reținut această sumă în cazul tricourilor înregistrate pe contul 6588 pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în suma totală de Y4 lei (X+ Y6+ Y8+ Y7+ Y9), pentru care au calculat impozit pe profit în sumă de I2 lei și TVA în sumă de Z3 lei, întrucât societatea nu a prezentat documente din care să reiasă necesitatea achizițiilor în scopul operațiunilor sale impozabile/taxabile.

Având în vedere starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**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;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de I2 lei aferent cheltuielilor în sumă de Y4 lei și cu privira la TVA în sumă de Z3 lei.**

**III.2.3. Referitor la TVA în sumă de X lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, prin contestația depusă, petenta se îndreaptă asupra TVA în sumă de Z lei din totalul de K1 lei stabilit în urma inspecției fiscale. Petenta își motivează contestația pentru suma de X lei (Z1 lei TVA aferent cheltuielilor cu carburanții + Z2 lei TVA aferent cheltuielilor cu piesele de schimb + Z3 lei TVA aferent cheltuielilor cu mese servite și obiecte de inventar) dar nu motivează contestația pentru TVA în sumă de X lei.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

*„11.1. Constația poate fi respinsă ca: [...]*

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

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

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

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

*„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.”*

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 prevederile 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, cu modificările și completările ulterioare:

*„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 contestația 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 contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se

poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Se reține că SC X SRL, deși contestă TVA în sumă de Z lei, din suma de K1 lei TVA stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/19.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în ce privește TVA în sumă de X lei, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că prin contestație nu sunt aduse argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată, **se va respinge contestația ca nemotivată pentru TVA în sumă de X lei.**

#### **III.2.4. Referitor la suma de W lei reprezentând impozit pe dividende**

*Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit că societatea are obligația de a achita impozit pe dividende în sumă W lei în condițiile în care argumentele aduse de petentă nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a efectuat achiziții de bunuri și servicii în favoarea asociatului, pentru care a dedus în mod nejustificat cheltuieli și TVA în valoare totală de X lei. Cu ocazia inspecției fiscale, aferent acestor achiziții a fost calculată bază de impozitare suplimentară pentru determinarea impozitului pe dividende în sumă de X lei, pentru care, în baza prevederilor art. 7 pct. 12, art. 11 alin. 1 și art. 67 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție au calculat impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de K2 lei.

**În drept**, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

#### **ART. 7**

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

iar conform art.67 alin. (1) din același act normativ:

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.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016, se reține faptul că societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziția unor bunuri și servicii pentru care nu a prezentat documente care să justifice utilizarea lor în scopul activității economice a societății. Organele de control asimilează aceste achiziții neutilizate în interesul societății, în sumă de X lei, ca distribuire de dividende și determină impozit pe dividende în sumă de K2 lei, considerând valoarea bunurilor/serviciilor ca fiind valoarea netă primită de asociat.

Prin contestația depusă petenta precizează că suma de D1 lei, compusă din cheltuieli plus TVA, este aferentă achiziției de bunuri și servicii care au fost utilizate pentru activitatea societății. Petenta face trimitere la anexa nr. 18 în care valoarea totală a acestor achiziții este de fapt X lei, compusă din Y4 lei bază impozabilă și Z3 lei TVA. Deși susține că valoarea achizițiilor utilizate în scopul activității desfășurate este de D1 lei, societatea alege să conteste baza netă suplimentară de D2 lei (X lei total achiziții în favoarea asociatului- D1 lei achiziții referitor la care petenta susține că sunt aferente activității economice) pentru care calculează impozit pe dividende în sumă de W lei. Contestatară nu prezintă niciun argument de fapt sau de drept pentru care suma de D2 lei nu ar reprezenta distribuire de dividende.

Referitor la cheltuielile în sumă de Y4 lei și la TVA în sumă de Z3 lei așa cum s-a constatat la **punctul III.2.2.** din prezenta decizie, organul de soluționare a respins ca

neîntemeiată contestația, constatând că în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de Y4 lei și TVA în sumă de Z3 lei, având în vedere că nici la control și nici în susținerea contestației contribuabilul nu a prezentat argumente și documente care să justifice utilizarea achizițiilor în scopul activității economice a societății.

Aceste sume urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia "*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*" coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**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;*** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de W lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 269 alin. 1 și 2, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 și ale art. 279 alin. (1) și (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

## **DECIDE**

**1) Suspendarea soluționării contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice X/19.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- I lei impozit pe profit
- Z1 lei taxa pe valoarea adăugată;
- Q lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- W1 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- W2 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- W3 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- W4 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- W5 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- W5 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- W6 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- W7 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- W8 lei contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;



până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice X/19.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- 12 lei impozit pe profit;
- Z3 lei, taxa pe valoarea adăugată;
- W lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

**3) Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice X/19.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/19.04.2016 de A.J.F.P. X, pentru TVA în sumă de **X lei**.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.