

**D E C I Z I A nr. 4134 din 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**societatea X din ...**,  
reprezentată prin consilier juridic D...,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. .../...**2018**.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de societatea X, cu sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Hunedoara sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin consilier juridic D....

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

Contestația este formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând:

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

- Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru societatea X, consilier juridic D..., și întrucât inițial din documentele existente la dosarul contestației nu a fost identificat vreun înscris din care să rezulte că dna. D... avea, la data formulării contestației, calitatea de consilier juridic și de reprezentant legal al petentei, calitate din care ar fi putut decurge posibilitatea legală a acesteia de a formula contestație în condițiile legii, D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr. .../...2018, a solicitat petentei îndeplinirea cerințelor legale referitoare la calitatea procesuală. Societatea X, prin adresa din data 25.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, a răspuns celor solicitate, anexând, în original, împuternicirea de reprezentare juridică nr. ..., prin care se confirmă calitatea de reprezentant legal al consilierul juridic D... pentru X, fiind astfel respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în

condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2018, a fost comunicată petentei în data de ...2017, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire nr. .../...2017, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de societatea X din ... a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara, sub nr. .../...2018.

**A. Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, se rețin următoarele:**

**În drept**, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*“Art.93 “Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

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

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

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

*Art.131 “Rezultatul inspecției fiscale*

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

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

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

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

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

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

*(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și

este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

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

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, și constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Ministerul Finanțelor Publice, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, este legal investit cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018.

#### **I. Prin contestația formulată, societatea X ... invocă următoarele considerente:**

Petenta, în partea de început a contestației face un istoric al controlului inițial, reiterând că în perioada 09.01.2017 - 17.02.2017 petenta a fost supusă unui control, control efectuat de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 al AJFP Hunedoara, în baza Avizului de

Inspecție Fiscală nr. .../...2017 comunicat petentei la data de 14.02.2017. Controlul efectuat a vizat perioada ianuarie 2010 - 30.11.2016. Au fost stabilite obiective (prin întrebări preformulate) de către inspectorii fiscali, la care petenta a răspuns punctual în scris și a prezentat toate documentele solicitate.

Aceste obiective au privit două dintre societățile comerciale cu care petenta a desfășurat relații comerciale, respectiv SC D... V... F... SRL ... și SC E... P... SRL ....

Petenta face următoarea observație:

În întrebările formulate de către inspectorii fiscali s-au strecurat erori cu privire la denumirea contractelor încheiate cu SC E... P... SRL și erori cu privire la anumite facturi fiscale emise, după cum urmează:

- întrebarea nr.2 pct.a) se referă la Contract de prestări servicii nr..../...2011 (debitare deșeu);
- întrebarea nr.2. pct.b) se referă în mod eronat ca fiind tot un Contract de prestări servicii nr..../...2011, în timp ce Contractul nr..../...2011 este un contract de închiriere utilaj.
- inspectorii fiscali, făcând confuzie între cele două contracte, solicită la întrebarea 2 pct.a) alin.(3), documente justificative din care să reiasă modul de stabilire a valorilor din facturile fiscale exemplificând FF nr..../...2011 și FF nr..../...2011 din perspectiva faptului că la rubrica alocată cantității este completat 40 ore.

În răspunsul formulat, petenta a arătat că FF nr..../...2011 și FF nr..../...2011 sunt aferente Contractului nr..../...2011 ce are ca obiect închiriere utilaj ceea ce implica notarea cantității de 40 ore pe facturile fiscale emise în baza acestui contract.

Față de relațiile comerciale cu cele două societăți mai sus arătate, inspectorii fiscali au concluzionat că în ceea ce privește petenta, *“nu au fost identificate alte documente justificative care să ateste realitatea prestărilor servicii înscrise în facturile prezentate”* (fila 19 raport), deși a prezentat alături de facturile fiscale solicitate și înscrisuri doveditoare așa cum arată în cele ce urmează, precum: contracte încheiate între societăți, dovada plăților efectuate, procese verbale, foi de pontaj, astfel încât nu se poate reține că nu a făcut dovada existenței documentelor justificative așa cum acestea sunt definite de art.6 alin.(1) Legea 82/1991 potrivit cu care: *“orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

În primul rând, petenta arată că obiectul principal de activitate îl reprezintă *“exploatare minieră la suprafață”* și obiectul secundar *“comerț cu ridicata deșeuri și resturi”*.

În realizarea obiectelor de activitate, petenta susține că a încheiat mai multe contracte cu diferiți clienți/beneficiari/furnizori - după caz -

contracte ce au avut ca obiect prestări servicii, închiriere utilaj, vânzare - cumpărare mărfuri, etc.

Petenta arată că societatea deține în proprietate utilaje de tip excavator cu cupă (asupra cărora au fost instituite măsuri asiguratorii anterior emiterii deciziei atacate). Pentru realizarea obiectelor diferitelor contracte încheiate cu terții, societatea petentă a închiriat diferite alte tipuri de utilaje în afara celor dotate cu cupă pe care le deține, în funcție de necesitățile care s-au ivit în frontul efectiv de lucru, așa cum a exemplificat și în scris organului de inspecție și așa cum arată în continuare.

**Referitor la SC D... V... F... SRL ... relațiile comerciale desfășurate cu societatea petentă și prezentarea înscrisurilor și a documentelor aferente, petenta susține următoarele:**

Între petentă și SC D... V... F... SRL, a fost încheiat un Contract de închiriere utilaje cu nr.../...2012 prin care petenta a închiriat o rabă cu greifer (autocamion prevăzut cu gheară pentru funcția de încărcare mărfuri), un ... (utilaj cu lamă frontală folosit doar pentru împins) și un excavator ... (utilaj prevăzut cu picon pentru spart) la prețul de ... lei pe zi.

Petenta precizează că acesta era prețul și este și în prezent prețul pentru închirierea unui utilaj/zi.

În temeiul Contractului de prestări servicii mai sus arătat, au fost emise 12 facturi fiscale, fiecare cu valoarea de ... lei, având ca obiect prestări servicii cu ..., prestări servicii cu rabă cu greifer și prestări servicii cu excavator ..., pentru un număr de 5 zile, la prețul de ... lei pe zi, valoare TVA ... lei.

Petenta menționează că societatea petentă a trebuit să închirieze utilajele arătate și descrise mai sus în vederea pregătirii frontului de lucru pe Halda din ..., pregătirea căilor de acces pe această haldă, amenajarea șantierului de lucru, în vederea realizării obiectului contractului pe care petenta l-a încheiat cu SC S... SRL, respectiv exploatare minieră la suprafață a haldei de zgură din ... în vederea recuperării deșeurilor existente, precum și sortarea și depozitarea acestor deșeuri.

Contestatoarea precizează că raportat la exploatarea minieră la suprafață de unei halde de zgură sau de steril, această activitate presupune anumite operațiuni premergătoare, respectiv parcurgerea etapelor în vedere pregătirii frontului de lucru propriu zis așa cum a arătat mai sus.

Având în vedere că petenta nu deținea decât utilaje cu cupă, a fost nevoită să închirieze și alte tipuri de utilaje necesare pentru pregătirea efectivă a frontului de lucru înainte de a fi exploatată zona respectivă, adică utilaje care să spargă, să împingă, de tipul celor pe care le-am închiriat de la SC D... V... F... SRL.

Petenta arată că inspectorii fiscali au apreciat că societatea nu a făcut dovada obligațiilor de a sparge sau de a împinge (fila 18 raport). Or, când lucrezi cu un utilaj prevăzut cu picon care sparge sau un utilaj prevăzut cu gheară sau utilaj pentru împins aceste procedee nu se pot demonstra decât eventual prin fotografiere a efectivă, fapt care petenta susține că i-a și fost sugerat de către unul dintre inspectorii în timpul unei discuții. Or, obligația de a fotografia operațiunile efectuate într-un front de lucru pe o haldă nu este prevăzută în niciun act normativ astfel încât nu se poate reține nerespectarea acesteia.

Petenta susține că atunci când se pregătește un front de lucru și se execută căi de acces pe o haldă de zgură sau de steril - având în vedere construcția și compoziția unei halde - apar situații neprevăzute, în sensul în care spre exemplu sunt prezente blocuri mari de scoarță metalică și pentru a putea facilita o cale de acces acestea trebuie sparte în bucăți mai mici și trebuie împinse pentru a facilita creerea zonei de acces. Aceste căi de acces sunt necesare înainte de exploatarea unei halde, pentru a facilita accesul utilajelor, a deservenților, a muncitorilor, a punctelor de pază, etc.

Petenta arată că a propus inspectorilor fiscali o analiză la față locului într-un loc similar haldei de la ..., respectiv pe halda de la Hunedoara, pentru a înțelege procesul în sine, însă i s-a comunicat că nu e nevoie.

De regulă în toate cazurile în care se închiriază un utilaj, închirierea se face cu deserventul proprietarului de utilaj, pentru motive lesne de înțeles, pentru că deserventul (angajat al proprietarului de utilaj) este cel desemnat cu manevrarea corespunzătoare a utilajului. Astfel că deserventul utilajului închiriat intra în sarcina proprietarului de utilaj. Pe timpul în care utilajele nu lucrau, acestea staționau la punctul de lucru, respectiv Halda ....

Față de contextul faptic mai sus prezentat, inspectorii fiscali au concluzionat că au fost încălcate prevederile art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată. (fila 18 raport).

Or, dispozițiile art.6 din Legea nr.82/1991 prevăd că: *“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*.

Petenta susține astfel că, în cazul său, vizavi de analiza operațiunilor desfășurate între petentă și SC D... V... F... SRL, documente justificative reprezintă Contractul încheiat între părți, facturile fiscale emise și acceptate la plată, dovada plăților efectuate.

Potrivit pct.46 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind codul fiscal aplicabile, respectarea principiului prevalenței economice asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate a operațiunilor

economice așa cum acestea se produc. Aceste mențiuni sunt generic descrise și în raportul întocmit (fila 16 - 17) însă în contextul în care petenta nu ar fi respectat aceste dispoziții, fără ca inspectorii fiscali să arate în concret în ce mod a încălcat dispozițiile arătate, ci se rezumă la a arăta generic că petenta: *“a încălcat pct. 46 alin.(2) din HG nr. 44/2004”*.

Or, din simpla lecturare a dispozițiilor HG nr.44/2004 de mai sus și raportat la actele și înscrisurile înregistrate în contabilitate, rezultă că nu a escaladat obligația de a înregistra în contabilitate operațiunile economice așa cum acestea s-au produs.

Potrivit disp. art.46 cod comercial - dispoziții preluate de noul cod civil - *“obligațiunile comerciale și liberațiunile se probează: Cu acte autentice; Cu acte sub-semnătură privată; Cu facturi acceptate; Prin corespondență; Prin telegrame; Cu registrele părților; ( ... ).”*

Petenta arată că depune atașat contestației, în sensul celor de mai sus: contract, facturi fiscale, fișa furnizori.

**Referitor la societatea E... P... SRL – cu privire la relațiile comerciale desfășurate cu societatea petentă și prezentarea înscrisurilor și a documentelor aferente, petenta susține următoarele:**

1. La data de 03.01.2011 între petentă și SC E... P... SRL a fost încheiat Contractul de închiriere nr.../...2011, prin care petenta a închiriat un excavator pe șenile ... .. cu picon (pentru spart), un încărcător frontal pe roți ... pentru împins și un excavator pe șenile cu foarfecă ... pentru pulverizat.

Petenta menționează că a trebuit să închirieze utilajele arătate și descrise mai sus, în vederea realizării contractului pe care petenta îl avea încheiat pe Halda de zgură ..., respectiv exploatare minieră la suprafață, sortare, separare, încărcare deșeuri metalice rezultate în urma exploatării.

Închirierea utilajelor în anul 2011 era necesară, având în vedere că petenta la acea dată nu deținea decât un sigur excavator cu cupă pentru săpat, iar cele închiriate erau destinate pentru operațiuni de spargere, împingere, pulverizare, fiind echipate special în acest scop. Deservenții utilajelor au intrat în sarcina proprietarului de utilaje.

Având în vedere că utilajele închiriate - arătate mai sus - aparțin societății E... P... SRL, datele de identificare a acestor utilaje se află în posesia acesteia, neexistând nici o obligație legală în sarcina chiriașului de a deține date tehnice despre mașini/utilaje închiriate.

Referitor la deservenți, petenta arată că aceștia au intrat în sarcina proprietarului de utilaj-regulă generală exemplificată și mai sus. Contractul încheiat fiind listat unul cadru, completat ulterior cu pixul, petenta a omis a arăta acest fapt și a modifica pct.5.7 în care se arată că

deservenții intră în sarcina chiriașului. Petenta revine și arată că nici un proprietar de utilaj nu își închiriază bunul fără propriul angajat deservent, pentru că utilajul închiriat să fie exploatat în stare bună.

2. La data de 03.01.2011 între petentă, în calitate de beneficiar și SC E... P... SRL, în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr..../...2011, prin care prestatorul se obliga să debiteze deșeu metalic.

Petenta reiterează că SC E... P... SRL avea achiziționat pe platforma ..., un turn metalic prin Contract de vânzare-cumpărare nr.1974/18.09.2009 de la SC F... SRL - în faliment, prin lichidator judiciar H....

Petenta a negociat și a încheiat contracte cu această societate prin care turnul metalic a fost debitat la prețul de ... lei/tona de deșeu debitat, iar deșeu rezultat a fost achiziționat de către petentă.

**Referitor la faptul că toate operațiunile efectuate au fost înregistrate în evidențele contabile ale petentei puse la dispoziția inspectorilor fiscali documente justificative operațiunilor desfășurate, respectiv: contracte, facturi fiscale, procese verbale cu cantitățile de deșeu, foi de pontaj, cu numărul de ore prestate, dovada plăților efectuate, petenta susține următoarele:**

Contestatoarea arată că:

- aferente Contractului de prestări servicii nr..../...2011 au fost emise și înregistrate:

1. facturi fiscale acceptate la plată;
2. atașate facturilor fiscale - procese verbale emise de SC E... P... care certifică data emiterii, cantitatea de deșeu debitat și numărul facturii pe care o însoțește;
3. dovada plăților efectuate;
4. fișa furnizori.

- aferente Contractului de închiriere nr..../...2011 au fost emise și înregistrate:

1. facturi fiscale acceptate la plată;
2. atașate facturilor fiscale - foi de pontaj pentru fiecare utilaj în parte care certifică data, numărul de ore prestate, numărul facturii fiscale pe care o însoțește;
3. dovada plăților efectuate;
4. fișa furnizori.

Petenta invocă faptul că a fost emisă Decizia de impunere nr..../...2017 emisă pentru plata sumei de ... lei. Petenta arată că a formulat contestație, iar prin Decizie de soluționare nr. .../...2017 a fost



desființată parțial Decizia de impunere cu reanalizarea aceluiași obiective a aceluiași situații de fapt fiscale.

În urma refacerii controlului, petenta susține că, în reanalizarea situației, a arătat întregul context faptic al activităților desfășurate, a depus acte și documente justificative: contracte, facturi fiscale, procese verbale cu cantitățile de deșeu, foi de pontaj, cu numărul de ore prestate, dovada plăților efectuate.

În ciuda tuturor evidențelor contabile, inspectorii fiscali rețin ÎN MOD GENERIC (în Raportul întocmit) ca și în primul Raport de inspecție fiscală cum că nu a prezentat *“alte documente justificative pentru a face dovada operațiunilor înregistrate”* fără a preciza care sunt în concret documentele sau înscrisurile contabile ce trebuiau întocmite și înregistrate și pe care subscria nu le deține.

Petenta, având în vedere cele de mai sus în prezentarea istoricului tranzacțiilor derulate și modul legal de înregistrare a acestora în evidențele contabile, concluziile inspectorilor fiscali cum că nu a făcut dovada existenței documentelor justificative aferente celor două societăți comerciale SC D... V... F... SRL și SC E... P... SRL nu pot fi legale.

Documentele justificative se grupează pe categorii distincte în raport de obiectul operațiunii economico - financiare, care a fost realizată de către contribuabil. Forma și conținutul documentelor justificative sunt stabilite prin dispozițiile Codului fiscal, O.G. nr.7/1995, H.G. nr.581/1997, OMEF nr.3512/2008 și OMFP nr. 2226/2006.

Documente justificative în cazul mijloacelor fixe sunt: Registrul numerelor de inventar, fișa mijlocului fix, bonul de mișcare a mijloacelor fixe și procesul - verbal de recepție. Acestea privesc mișcarea mijloacelor fixe, casarea mijloacelor fixe sau modificarea valorii de inventar a acestora, ca urmare a completării, îmbunătățirii, modernizării sau reevaluării lor.

Documentele justificative în cazul bunurilor de natura stocurilor sunt: avizul de însoțire a mărfii, nota de recepție și constatare de diferențe, bonul de primire în consignație, bonul de predare, transfer, restituire, bonul de consum, dispoziția de livrare, fișa de magazie, fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință.

Factura este înscrisul emis de persoana impozabilă, care face livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pe baza căruia beneficiarul întocmește documentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate, îndeplinind și funcția de document de însoțire a mărfii pe timpul transportului și de document de încărcare în gestiunea beneficiarului. Regimul juridic al facturii este reglementat de art. 155 Cod fiscal.

Documentele justificative în cazul mijloacelor bănești și decontărilor sunt: chitanța, chitanța pentru operațiuni în valută, procesul - verbal de plăți, dispoziția de plată - încasare către casierie, borderoul

documentelor achitate cu cecuri de decontare, borderou de achiziție.

Documentele justificative de contabilitate generală sunt: nota de creditare-debitare, nota de contabilitate, extrasul de cont, fișa de cont analitic pentru cheltuieli efective de producție, fișa de cont pentru operațiuni diverse.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, declarațiile fiscale care au la bază aceste documente nu au fost niciodată anulate în baza legii.

Pornind de la premisa că, condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere TVA sunt îndeplinite, iar petenta în calitate de contribuabil nu a dispus de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului facturilor aferente bunurilor sau serviciilor, administrația fiscală nu poate impune, cu titlu general, persoanei impozabile să verifice că emitentul facturii:

- dispune de calitatea de persoană impozabilă,
- că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și
- că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului, pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, că persoana impozabilă care exercită dreptul de deducere să dispună de documente în această privință, așa cum susțin inspectorii fiscali în raportul întocmit cum că anumite societăți cu care petenta a colaborat au avut sau nu angajați, dacă au depus sau nu declarațiile, etc.

Este sarcina administrației fiscale care atunci când constată fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că respectivă societate respecta dispozițiile legii în materie.

Strict din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, singura cerință formală pentru deducerea TVA constă în deținerea unei facturi corect întocmite.

Această prevede poate fi opozabilă și cerințelor actuale ale art.21 alin.(4) lit.f) pentru care anumite cheltuieli să fie încadrate ca nedeductibil fiscal, dar în baza jurisprudenței CJUE să se permită dreptul de deducere a TVA, pentru că sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate.

Pentru deductibilitatea TVA, Codul Fiscal nu impune condiția prezentării prealabile a unor documente justificative, cum ar fi contracte de prestări servicii, sau rapoarte de activitate - singura condiție impusă de Codul Fiscal este deținerea unei facturi.

Petenta arată că trebuie avute în vedere și principiile enunțate de către CJUE (în decizia în cazul C-286/94 Garage Molenheide) care menționează că deși Statele Membre pot implementa anumite măsuri formale, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru

colectarea taxei și prevenirea evaziunii fiscale. Aceste măsuri nu pot să fie folosite în așa fel încât să se pună în discuție în mod sistematic deducerea TVA, principiu fundamental al sistemului comun de TVA european. Astfel, facturile emise de către prestatori sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere, iar negarea acestui drept pe motive formale, cum ar fi insuficiența unor documente conexe, neprevăzute de legislație, este injustă și neconformă cu principiile de TVA consemnate și de jurisprudența CJUE. Desigur, facturile trebuie întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Codul Fiscal, fapt ce nu a fost contestat de către organele de inspecție fiscală.

Mai mult, legislația națională aplicabilă în materie de TVA (Titlul VI din Codul Fiscal, mai precis art. 145 și art. 146) stabilește cu claritate condițiile de exercitarea a dreptului de deducere, acestea (1) fiind legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile (achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere a TVA - ceea ce este aplicabil și în cazul activității desfășurate de petenta și (2) existența unei facturi.

Acestea sunt singurele condiții necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, existența unor alte documente necesare pentru justificarea prestării efective a serviciilor (cum ar fi contractul, procese-verbale de recepție, etc.) fiind prevăzute drept condiții doar pentru deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și doar pentru anumite categorii de cheltuieli.

Astfel, petenta apreciază că a dat dovadă de cooperare și bună - credință în relația cu autoritățile fiscale având în vedere că facturile de achiziții, sau prestări servicii au fost însoțite de documente justificative suplimentare (proces-verbale, foi de pontaj), în care activitatea efectiv prestată, durata, rezultatele, etc. au fost efectiv incluse. Efectul probant al documentelor prezentate de societatea petentă (factura - care din perspectiva Titlului VI din Codul Fiscal este considerată suficientă în măsura în care face referire la contractul în baza căruia au fost prestate serviciile, precum și procesele - verbale și foile de pontaj) este clar.

În concluzie, petenta solicită analizarea motivelor invocate în concret și nu în mod generic, raportat la obiectul său de activitate și la operațiunile desfășurate care sunt diferite de alte operațiuni economice ale altor societăți comerciale. Nu este suficient, legal și temeinic a invoca în mod generic niște articole din legislația fiscală fără a fi incidente în ceea ce privește situația sa. În concret, nu se poate reține ca fiind legală și temeinică concluzia repetitivă a inspectorilor fiscali cum că societatea nu a prezentat și alte documente justificative pentru a face dovada activităților desfășurate fără ca inspectorii fiscali să poată preciza în concret care sunt documentele justificative ce lipsesc și care este temeiul de drept care le prevede.

Astfel, petenta, având în vedere situația juridică și funcțională a sa, existența relațiilor comerciale și a contractelor care au stat la baza desfășurării lor, gradul de conformare al petentei în cauză față de dispozițiile speciale ale legii contabilității și legii fiscale cu privire la înregistrarea în evidențele contabile și fiscale, precum și raportarea corelativă la organele fiscale competente a operațiunilor identificate în documentele primare (ex.: facturi fiscale) emise în desfășurarea relațiilor comerciale, solicită admiterea contestației.

În drept, petenta invocă:

- Legea contabilității nr.82/1991, aplicabilă perioadei ianuarie 2010 - octombrie 2016 (republicată în Monitorul Oficial, Partea 1 nr. 454 din 18/06/2008 și republicată în M.O. nr.285/22.04.2011/2012);
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M.O. nr.766 și 766 bis din 10.11.2009) cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr.57112003 privind Codul Fiscal (CF) cu completările și modificările ulterioare; Normele metodologice de aplicare a acesteia aprobate prin H.G. nr.44/2004;
- Legislația secundară emisă în aplicarea Codului fiscal (ordine MFP, ANAF, instrucțiuni, decizii ale Comisiei de fiscalitate, ș.a.) aplicabile în perioada 2010-2016;
- O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (CPF); Normele metodologice de aplicare a acestuia aprobate prin HG nr.1050/2004;
- Legislația secundară emisă în aplicarea Codului de procedură fiscală (ordine MFP, ANAF, instrucțiuni, decizii ale Comisiei de proceduri fiscale, ș.a.) aplicabilă perioadei 2010-2016;
- Decizia nr. V din 15.01.2007 a I.C.C.J. a României care stabilește că: *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”*.
- Jurisprudența CJUE - deciziile date de CJUE.

În susținerea contestației, petenta arată că depune în copie:

- Decizia de impunere, Raportul de inspecție fiscală;
- Contract cu SC D... V... F... SRL, contract cu SC E... P... SRL, Contract cu SC Silnef SA. procese verbale care certifică data, cantitățile de deșeu debitat și numărul facturii pe care o însoțește, fișă furnizori, foi de pontaj pentru fiecare utilaj în parte care certifică data, numărul de ore prestate, numărul facturii fiscale pe care o însoțește; facturi fiscale din care rezultă cu claritate persoanele de contact, nefiind susținute concluziile inspectorilor fiscali cum că din documentele prezentate nu s-au putut identifica persoanele delegate.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, au constatat următoarele:**

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

**1. Cu privire la prestările de servicii facturate de SC D... V... F... SRL:**

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit contractului încheiat cu SC D... V... F... SRL ... sub nr..../...2012, aceasta societate închiriază către SC X ... utilaje constând în raba cu greifer, ... și excavator ... începând cu data de 01.06.2012 la prețul de ... lei/zi (prețul nu conține TVA). Anterior încheierii acestui contract, se constată că între cele două societăți au mai fost derulate relații comerciale. În luna ianuarie 2012 SC D... V... F... SRL ..., emite un număr de 4 facturi fiscale și chitanțele aferente care atestă decontarea contravalorii acestor facturi în valoare ... lei fiecare reprezentând „prestări servicii raba cu greifer” și „prestări servicii ...”.

În perioada derulării contractului de prestări încheiat cu SC D... V... F... SRL ... (mai precis în luna septembrie 2012), această emite către X un număr de 8 facturi fiscale și chitanțele aferente care atestă decontarea contravalorii acestor facturi, în valoare ... lei fiecare reprezentând „prestări servicii raba cu greifer conform contract .../...2012”, „prestări servicii cu ... conform contract .../...2012 ” și „prestări servicii cu excavator conform contract .../...2012 ” .

Conform informațiilor solicitate, tranzacțiile comerciale desfășurate cu SC D... V... F... SRL ... constau în închiriere de utilaje în vederea pregătirii frontului de lucru pe Halda din ..., pregătirea căilor de acces pe halda, amenajarea șantierului pentru care nu s-au prezentat documente justificative. Închirierea utilajelor se face cu deservenții proprietarului de utilaj.

Din verificarea documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X în perioada 01.06.2012 – 31.12.2012 a înregistrat venituri din refacturarea cheltuielilor angajate în baza contractului încheiat cu D... V... F... SRL ... constând în prestări servicii cu excavator ... facturate către SC S... SRL în luna noiembrie și decembrie 2012. Costul prestărilor de servicii angajate și înregistrate în evidența contabilă a X este de ... lei.

Pentru cheltuielile privind serviciile prestate de către D... V... F... SRL ... cu raba cu greifer și ..., reprezentantul societății nu a prezentat

alte documente care să justifice angajarea acestora în folosul obținerii de venituri.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea prevederilor art. 19 alin.(1), art. 21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora, 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. De asemenea, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora, atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata de realizare și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate .

Pe baza celor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul fiscal 2012, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu servicii prestate de terți în sumă de ... lei, pentru care nu s-a făcut dovada prestării cu documente justificative prevăzute de lege pentru întreaga suma angajată ca și cheltuială și înregistrată în evidența contabilă, fapt pentru care în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, suma de ... lei a fost determinată ca și cheltuială nedeductibilă fiscal. Consecința fiscală a acestor înregistrări consta în faptul că SC X ... a diminuat, în anul fiscal 2012, baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei determinată astfel: ... lei total cheltuieli facturate de D... V... F... SRL conform contract – ... lei cheltuieli cu prestări excavator ... refacturate.

În concluzie, pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ... lei înregistrate în baza facturilor emise de către societatea D... V... F... SRL, urmare a inspecției fiscale s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

## **2. Cu privire la prestările de servicii facturate de SC E... P... SRL;**

În perioada 01.06.2011 - 31.10.2011, societatea verificată înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de SC E... P... SRL ... având la baza contractele încheiate cu societate aceasta, respectiv:

- contractul nr..../...2011 având ca obiect închirierea de utilaje: excavator cu șenile ... .. (30 to) cu picon, încărcător frontal ... și excavator șenile

... cu foarfecă. Prețul contractului fiind de ... lei /ora/utilaj, durata contractului fiind specificată ca nedeterminată începând cu data de 03.01.2011;

- contractul nr..../...2011 având ca obiect: „debitare deșeu metalic”. Prețul contractului fiind de ... lei/to fier debitat, durata contractului fiind specificată ca nedeterminată începând cu data de 03.01.2011.

Valoarea serviciilor de debitare fier și închiriere utilaje cuprinse în facturile emise în perioada lunilor iunie, septembrie și octombrie 2011 conform contractelor încheiate este de ... lei, din care aferent închirierii de utilaje este în sumă de ... lei, iar aferent debitării de fier este de ... lei (valori exclusiv TVA).

Facturile în baza cărora societatea a efectuat înregistrările în contabilitate sunt prezentate în copie certificată “conform cu originalul”. Valoarea facturilor care au stat la baza acestor înregistrări în contabilitate este în mod invariabil în sumă totală de ... lei, din care valoarea fără tva în sumă de ... lei și tva în sumă de ... lei. Pentru prestările de servicii de debitare fier în facturile întocmite s-a înscris la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” prestări servicii tăiere fier conform contract .../...2011 pentru cantitatea de 40 to, documentul factura fiind însoțit de Proces Verbal în care se specifică cantitatea debitată și factura care însoțește prestarea, iar pentru serviciile de închiriere utilaje facturile conțin înscris „chirie utilaje conform contract .../...2011” pentru 40 ore, documentul fiind însoțit de foaie de pontaj.

Documentele care însoțesc aceste facturi înregistrate în evidența contabilă sunt completate fără a se putea identifica realitatea serviciilor prestate, identitatea persoanelor cu date suficiente și/sau a utilajelor care fac obiectul pontajului prezentat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada respectării prevederilor Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a acestuia conform cărora cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității conform cărora orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Nu s-au respectat prevederile Codului fiscal conform cărora la calculul impozitului pe profit nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Înregistrarea în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli, a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă

dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune după caz.

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare precizează că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Prin reglementările contabile conforme cu directivele europene, legiuitorul prevede ca deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora, atestată, pe lângă un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Pe baza celor prezentate, organele de inspecție au constatat că în anul fiscal 2012 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu servicii prestate de terți în sumă de ... lei, pentru care nu s-a făcut dovada prestării cu documente justificative prevăzute de lege pentru suma angajată ca și cheltuială și înregistrată în evidența contabilă, fapt pentru care în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, suma de ... lei a fost determinată ca și cheltuială nedeductibilă fiscal. Consecința fiscală a acestor înregistrări constă în faptul că societatea X ... a diminuat, în anul fiscal 2011, baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei. Pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ... lei înregistrate în baza facturilor emise de către societatea E... P... SRL urmare a inspecției s-a stabilit **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** aferent anului fiscal 2011.

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit contractului încheiat cu SC D... V... F... SRL ... sub nr. .../...2012, această societate închiriază către societatea X ..., utilaje constând în raba cu greifer, ... și excavator ..., începând cu data de 01.06.2012 la prețul de ... lei/zi (prețul nu conține TVA). Anterior încheierii acestui contract, se constată că între cele două societăți au mai fost derulate relații comerciale (în luna ianuarie 2012, SC D... V... F... SRL ... emite un număr de 4 facturi fiscale și chitanțele aferente care atestă decontarea contravalorii acestor facturi, în valoare ... lei fiecare reprezentând „prestări servicii raba cu



greifer” și „prestări servicii ...” .

În perioada derulării contractului de prestări încheiat cu societatea D... V... F... SRL ... (mai precis în luna septembrie 2012), aceasta emite către X un număr de 8 facturi fiscale și chitanțele aferente care atestă decontarea contravalorii facturilor emise, în valoare ... lei fiecare, reprezentând „prestări servicii raba cu greifer conform contract .../...2012”, „prestări servicii cu ... conform contract .../...2012 ” și „prestări servicii cu excavator conform contract .../...2012”.

Furnizorul D... V... F... SRL are sediul social declarat în ... și domiciliul fiscal în ..., având CIF ..., este înregistrată în scopuri de TVA până la data de 01.08.2012, fiind declarată ca și contribuabil inactiv din data de 02.04.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Din analiza documentelor emise de furnizorul SC D... V... F... SRL către SC X, în perioada în care aceasta deținea calitatea de societate înregistrată în scopuri de TVA, respectiv până la data de 01.08.2012, rezultă că fac referire la servicii prestate cu raba cu greifer și ... pentru care s-au emis un număr de 4 facturi fiscale în luna ianuarie 2012, fiecare cu o valoare de ... lei (inclusiv TVA), valoare totală facturată fiind de ... lei, din care valoarea TVA deductibilă înregistrată în evidența contabilă a X este de ... lei

Conform informațiilor solicitate, reprezentantul societății prezintă natura tranzacțiilor comerciale desfășurate cu SC D... V... F... SRL ..., constând în închiriere de utilaje în vederea pregătirii frontului de lucru pe Halda din ..., pregătirea căilor de acces pe haldă, amenajarea șantierului, lucrări care, susține reprezentantul societății, nu se pot demonstra cu documente. Închirierea utilajelor se face cu deservenții proprietarului de utilaj.

Pentru cheltuelile privind serviciile prestate de către D... V... F... SRL ... cu raba cu greifer și ..., reprezentantul societății nu a prezentat alte documente care să justifice angajarea acestora în folosul obținerii de venituri.

Ținând cont de prevederile 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, coroborate cu cele ale pct.46 alin.(2) lit.a) din HG nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale căror prevederi erau aplicabile la data la care au avut loc operațiunile prezentate anterior, dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective. Față de cele prezentate, nefăcându-se dovada prestării serviciilor de către furnizorul înscris în facturi, demonstrează că în speță nu a intervenit

faptul generator, încălcându-se astfel prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Neintervenind faptul generator, rezultă că nici taxa pe valoarea adăugată nu a avut exigibilitate, contrar prevederilor art.134 alin. (1) și (2) din același act normativ.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru TVA în sumă de ... lei societatea nu are drept de deducere, stabilind **TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.**

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul tranzacțiilor raportate de societatea verificată ca fiind efectuate cu partenerii SC D... V... F... SRL ... și SC E... P... SRL ..., se efectuează plăți în numerar către aceștia pentru decontarea contravalorii facturilor emise în sumă totală de ... lei, defalcate astfel :

- plăți efectuate către SC D... V... F... SRL ... în sumă de ... lei;
- plăți efectuate către SC E... P... SRL ... în sumă de ... lei;

Așa cum s-a prezentat anterior, achizițiile de servicii înregistrate în evidența contabilă a societății X ... pe baza documentelor care au înscrise la rubrica „furnizor”, numele societăților E... P... SRL ... și D... V... F... SRL ... nu sunt justificate cu documente care să ateste realitatea operațiunilor înscrise și pentru care nu se poate dovedi prestarea din considerentele tratate și încadrate în temeiul legal corespunzător la capitolele menționate.

Din retratarea tranzacțiilor comerciale raportate cu cei doi parteneri, a rezultat că doar în cazul tranzacțiilor raportate ca fiind efectuate cu SC D... V... F... SRL ... se regăsesc elemente care să justifice angajarea unei părți din serviciile contractate și înregistrate în evidența contabilă a societății, acestea fiind refacturate către clientul SC S... SRL . Astfel din suma totală contractată cu acest partener se confirmă ca fiind reală doar valoarea serviciilor angajate și ulterior refacturate către partenerul SC S... SRL în sumă de ... lei, inclusiv TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în anul fiscal 2011, societatea X ... a înregistrat prin registrul de casă plăți numerar în sumă totală de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate, pentru care nu s-a făcut dovada realității prestării din considerentele prezentate pe larg în prezentul raport, având ca documente justificative chitanțe emise sub antetul SC E... P... SRL ....
- în anul fiscal 2012, societatea X ... a înregistrat prin registrul de casă plăți numerar în sumă totală de ... lei (... lei – ... lei) având ca documente justificative chitanțe emise sub antetul SC D... V... F... SRL ....

Suma totală a acestor plăți în perioada anilor fiscali 2011 și 2012

este de ... lei.

Ținând cont de faptul că reprezentanții legali ai contribuabilului nu au putut justifica cu documente legale faptul că banii au fost cheltuiți în folosul societății, aceste plăți fiind efectuate în baza unor documente care nu pot întruni calitatea de documente de plată, atâta timp cât nu s-a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate în raportul de inspecție fiscală, precum și faptul că nu au putut fi identificate persoanele care au intrat în posesia acestor sume ridicate din casieria societății de către administrator, în timpul inspecției s-a considerat că suma de ... lei reprezintă o parte din profitul net realizat de societate în perioada verificată, fiind însușit de administrator fără a declara, reține și vira impozit pe veniturile din dividende.

Conform prevederilor Codului fiscal unde la capitolul III. Definiții ale termenilor comuni, art.7 alin.(1) pct.12 este prezentată noțiunea de dividend ca fiind 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.

Reținerea impozitului pe veniturile din investiții este reglementată de Codul fiscal care prevede impunerea cu o cota de 16% din suma acestora conform prevederilor art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați având un termen de plată stabilit până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plată.

Față de cele prezentate mai sus, valoarea netă a sumelor ridicate sub formă de dividende este în sumă de ... lei, rezultând valoarea brută impozabilă în sumă de ... lei.

Urmare a celor prezentate anterior și a actelor normative invocate, în timpul inspecției fiscale s-a determinat obligația de plată suplimentară pentru **impozitul pe veniturile sub forma de dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.**

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

Societatea X, cu sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Hunedoara sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin consilier juridic D..., la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea de reprezentare juridică nr. ....

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.

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

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

### **III.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

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

**cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de deductibilitatea fiscal a cheltuielilor la calculul profitului impozabil și are drept de deducere a TVA, cheltuieli înregistrate în baza baza unor facturi emise sub antetul SC D... V... F... SRL și SC E... P... SRL, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat alte documente din care să rezulte în ce au constat aceste operațiuni, necesitatea achiziției lor și că au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei + ... lei) și TVA în sumă de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, respectiv a 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, coroborate cu cele ale pct.46 alin.(2) lit.a) din HG nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere că societatea X nu a făcut dovada că au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate, respectiv societatea verificată nu a prezentat la control documente din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv taxabile din punct de vedere a TVA, a următoarelor servicii:

**a)** serviciile achiziționate de la SC D... V... F... SRL ... în baza unui număr de 8 facturi fiscale și chitanțele aferente care atestă decontarea contravalorii acestor facturi, în valoare ... lei fiecare reprezentând „prestări servicii raba cu greifer conform contract .../...2012”, „prestări servicii cu ... conform contract .../...2012” și „prestări servicii cu excavator conform contract .../...2012”, constatându-se că societatea X, în perioada

01.06.2012 – 31.12.2012 a înregistrat venituri doar din refacturarea cheltuielilor angajate în baza contractului încheiat cu D... V... F... SRL ... constând în prestări servicii cu excavator ..., facturate către SC S... SRL în luna noiembrie și decembrie 2012, în sumă de ... lei, iar pentru serviciile prestate de către D... V... F... SRL ... cu raba cu greifer și ..., reprezentantul societății nu a prezentat alte documente care să justifice angajarea acestora în folosul obținerii de venituri.

Pe baza celor prezentate, organele de inspectie fiscală au constatat că, în anul fiscal 2012, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu servicii prestate de terți în sumă de ... lei, pentru care nu s-a făcut dovada prestării cu documente justificative prevăzute de lege pentru întreaga suma angajată ca și cheltuială și înregistrată în evidența contabilă, fapt pentru care suma de ... lei a fost determinată ca și cheltuială nedeductibilă fiscal (... lei total cheltuieli facturate de D... V... F... SRL – ... lei cheltuieli cu prestări excavator ... refacturate către SC S... SRL ), fiind stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**.

**b)** serviciile înregistrate ca fiind achiziționate, în perioada 01.06.2011 - 31.10.2011 de la **SC E... P... SRL** ..., de debitare deșeu metalic, respectiv de închiriere de utilaje (excavator cu șenile ... (30 to) cu picon, încărcător frontal ... și excavator șenile ... cu foarfecă), cuprinse în facturile emise în perioada lunilor iunie, septembrie și octombrie 2011 este în valoare de ... lei, din care aferent închirierii de utilaje suma de ... lei, iar aferent debitării de fier suma de ... lei (valori exclusiv TVA), fiind stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**;

**c)** serviciile înregistrate ca fiind achiziționate de la **societatea D... V... F... SRL**, în perioada în care aceasta deținea calitatea de societate înregistrată în scopuri de TVA, respectiv până la data de 01.08.2012, cu referire la servicii prestate cu raba cu greifer și ... pentru care s-au emis un număr de 4 facturi fiscale în luna ianuarie 2012, fiecare cu o valoare de ... lei (inclusiv TVA), valoare totală facturată fiind de ... lei, din care valoarea TVA de ... lei, fiind **stabilită suplimentar TVA în sumă de ... lei**.

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*„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.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare ale Legii.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.12 precizează:

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, venituri și cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în conformitate cu prevederile Legii contabilității 82/1991.

De asemenea, la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

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

Potrivit prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Conform pct.22, 44 și 48 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.”*

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

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durată realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.**”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea conform prevederilor art.2 și art.6 din Legea Contabilității nr. 82 / 1991, se arată:

**“ART.2 (1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și **alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.****

**ART. 6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

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

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar - contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile, în vigoare la data operațiunilor:

**“2.Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei

juridice/fizice care întocmește documentul;

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

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

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz. ”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, **necesită prezentarea de documente care să îndeplinească, potrivit legii, calitatea de document justificativ, și prin care să se justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.**

În drept, în ceea ce privește TVA, în speță sunt incidente prevederile 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, care arată:

- art.145 alin.(2) lit.a):

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

a) operațiuni taxabile;”

- art.146 alin.(1) lit. a):

“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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie



*prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

De asemenea sunt incidente și prevederile art.134 și art. 134<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei. ”*

*„ART. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...] ”*

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.46 precizează:

*“46. Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin.1 din Codul Fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155, alin.5 din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78.”*

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de diminuarea profitului impozabil cu contravaloarea unor cheltuieli deductibile în condițiile legii, aferente serviciilor, sunt expres prevăzute de art. 21 alin.4 lit. m din Codul fiscal coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004, respectiv **existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor**, contribuabilul având obligația să probeze **necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii**, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și **modul efectiv în care aceste cheltuieli au**

### **contribuit la realizarea veniturilor petentei.**

Or, având în vedere că potrivit prevederilor legale aplicabile în cauză, prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestator, termene, tarife, valoarea totală a contractului, respectiv a contractelor de închiriere, și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea realizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar petenta, nici în timpul inspecției fiscale și nici în etapa de soluționare a contestației, nu a făcut dovada deținerii unor documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să facă dovada că au fost efectuate integral aceste servicii și care să probeze modul efectiv în care această cheltuială a contribuit la realizarea veniturilor sale impozabile, se reține că nu se poate justifica majorarea cheltuielii cu serviciile executate de terți, această cheltuială nefiind deductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil.

Mai mult, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, din documentele prezentate a rezultat că acestea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor de consultanță în scopul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

De asemenea, trebuie reținut și aspectul că urmare a analizării documentelor prezentate, pentru perioada 01.06.2012 – 31.12.2012 societatea X a înregistrat **venituri din refacturarea cheltuielilor angajate** în baza contractului încheiat cu D... V... F... SRL ... constând în **prestări servicii cu excavator ... facturate către SC S... SRL** în luna noiembrie și decembrie 2012, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au considerat deductibile cheltuielile cu prestările de servicii angajate și înregistrate în evidența contabilă a X în sumă de ... lei.

Referitor la aspectele invocate de petentă referitor la sintagma **alte documente justificative** se reține faptul că prin Codul fiscal este prevăzut faptul că contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, iar dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă **demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.**

Acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de

mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte **un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, citat mai sus, în *justificarea deducerii taxei* se face trimitere la **alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii**.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege. Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

În acest sens este și **jurisprudența națională**, care prin soluțiile pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, în repetate

rânduri, de exemplu:

- prin **Decizia nr.1325/2012**, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că:

*„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor **cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate**”*,

precum și faptul că:

*„efectuarea corespunzătoare a serviciului **trebuie probată**, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei **serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate**”*.

- prin **Decizia nr.1261/12.03.2014**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat definitiv că:

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

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

- prin Sentința Civila nr. 335 din 5 februarie 2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin **Decizia nr.2007/14.05.2015** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se statuează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

*„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, **analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.**”*

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

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

*Potrivit art. 145 al. 2 lit. a Cod fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, iar potrivit art. 146 al. 1 lit. a din același Cod, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care au fost ori urmează să fie livrate sau serviciilor care au fost ori urmează să fie prestate în*

*beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5 Cod fiscal.*

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

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

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

Învederăm de asemenea petentei că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și **jurisprudența Curții Europene de Justiție**, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea European de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerent în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva

112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că operațiunile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legal de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că prestările de servicii achiziționate de petentă au fost utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate și utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

**În speță**, coroborând jurisprudența națională și europeană cu legea special care guvernează raporturile de drept fiscal Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

**“ART. 65**

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită caracterul deductibil a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, respectiv acordarea dreptului de deducere a TVA, **să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri sau servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Simpla achiziție a unor servicii, pentru care deține o factură, nu constituie o prezumție a utilizării în scop economic a acestora, în vederea realizării obiectului său de activitate, în condițiile în care așa cum s-a arătat petenta nu a prezentat, nici în fața organelor de inspecție

fiscală și nici în motivarea și susținerea contestației, documente justificative reglementate de Codul de procedură fiscală, cu care să demonstreze demersurile concrete întreprinse cu privire la modul de desfășurare a activității, a modului concret în care s-au prestat serviciile asumate prin contracte, pentru a putea justifica în acest mod sumele facturate.

Documentele prezentate de petentă în motivarea necesității și realității achiziționării acestor prestări de servicii și care în accepțiunea sa constituie documente justificative pentru considerarea ca deductibile a acestor cheltuieli, respectiv a exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor, **nu au putut face dovada prestării integrale a acestor servicii pentru activitatea petentei, condiție obligatorie pentru exercitarea de către petentă a caracterului deductibil fiscal la determinarea profitului impozabil și respectiv a acordării dreptului de deducere a TVA ca fiind în folosul operațiunilor sale taxabile.**

De asemenea, învederăm faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

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

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

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

*pronunțe asupra acestora.”*

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

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

Față de prevederile legale și având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că :

- au considerat nedeductibile fiscal la caculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei înregistrate în baza facturilor emise de către societatea D... V... F... SRL, pentru care au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei;**
- au considerat nedeductibile fiscal la caculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei înregistrate în baza facturilor emise de către societatea E... P... SRL și pentru care au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei;**
- nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor cu „prestări servicii raba cu greifer” și „prestări servicii ...” facturate de SC D... V... F... SRL.

În consecință, se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

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



reprezentând:

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

**III.2. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de ... lei, înregistrată ca plată către diverse societăți pentru achiziția de servicii pentru care petenta nu a putut proba efectuarea și necesitatea operațiunilor, cu o distribuire în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018, se reține faptul că societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziția unor servicii pentru care societatea nu deține documente justificative care să probeze în integralitate efectuarea și necesitatea achiziției în scopul activității economice desfășurate, aspecte detaliate la punctul **III.1.** din prezenta decizie.

Astfel având în vedere faptul că pentru achizițiile înregistrate de la societăților E... P... SRL ... și D... V... F... SRL ... petenta a înregistrat plăți în sumă totală de ... lei, defalcate astfel:

- plăți efectuate către SC D... V... F... SRL ... în sumă de ... lei (... lei - ... lei, întrucât din suma totală de ... lei contractată cu acest partener s-au confirmat ca fiind efectuate doar valoarea serviciilor angajate și ulterior refacturate către partenerul SC S... SRL în sumă de ... lei);

- plăți efectuate către SC E... P... SRL ... în sumă de ... lei cu chitanțe emise sub antetul SC E... P... SRL ..., această sumă de ... lei a fost asimilată dividendelor nete, rezultând o valoarea brută impozabilă în sumă de ... lei, pentru care s-a determinat un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Așa cum s-a arătat la **pct. III.1.** din prezenta decizie, petenta nu deține alte documente justificative care să probeze efectuarea și necesitatea acestor achiziții înregistrate de la aceste 2 societăți, în scopul activității economice desfășurate.

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

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

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

Totodată, potrivit art. 7 alin. (1) pct. 12 și 67 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi în vigoare de la data operațiunilor, respectiv ale art.7 pct. 11 și 97 alin.(7) din Legea 227/2015, prevederi în vigoare la data efectuării inspecției, se prevede:

Legea 571/2003:

*“Art. 7*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile*

furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

*art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

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

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

Legea 227/2015:

*“Art. 7 Definiții ale termenilor comuni*

*În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

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

*a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;*

*b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;*

*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, potrivit legii;*

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

*f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.*

*Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

*(i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;*

*(ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;*

*Art. 97 Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuție 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. Obligația de a calcula, reține și vira la bugetul de stat impozitul veniturile din dividende este a persoanei juridice.

În conformitate cu prevederile legale anterior citate, pentru a nu considera aceste sume de bani ca fiind utilizate în scopul personal al asociațiilor societății, societatea contestatară trebuia să demonstreze utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății, condiție care așa cum rezultă din cele enunțate anterior, nu este îndeplinită.

Se reține că pentru a demonstra că serviciile înscrise în facturile în speță nu au fost prestate în beneficiul personal al asociațiilor sau a familiilor acestora, petenta trebuia să prezinte documente din care să se facă **dovada prestării integrale a acestor servicii pentru activitatea petentei, condiție obligatorie atât pentru acordarea caracterului deductibil fiscal la determinarea profitului impozabil, cât și respectiv a acordării dreptului de deducere a TVA ca fiind în folosul operațiunilor sale taxabile.**

În concluzie, față de cele arătate mai sus, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentanții legali ai contribuabilului nu au putut justifica cu documente legale faptul că banii au fost cheltuiți în folosul societății, aceste plăți fiind efectuate în baza

unor documente care nu pot întruni calitatea de documente de plată, atâta timp cât nu s-a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate în raportul de inspecție fiscală, precum și faptul că nu au putut fi identificate persoanele care au intrat în posesia acestor sume ridicate din casieria societății de către administrator, în timpul inspecției s-a considerat că suma de ... lei reprezintă o parte din profitul net realizat de societate în perioada verificată, fiind însușit de administrator fără a declara, reține și vira impozit pe veniturile din dividende, rezultând o valoarea brută impozabilă în sumă de ... lei, pentru care s-a determinat un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei.

În consecință, se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

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

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

## D E C I D E :

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

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

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

Prezenta decizie se comunică la:

- societatea X din ...;
- AJFP Hunedoara – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

**Director General**