



## DECIZIA NR.10583/06.12.2019

privind soluționarea contestațiilor formulate de

### S.C X S.R.L, jud. Iași

înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X/09.09.2019, nr. X/10.09.2019 și nr. X/10.09.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/X/23.09.2019 și sub nr. ISR\_REG/X/23.09.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată cu privire la contestațiile formulate de **S.C X S.R.L**, cu sediul în Municipiul Iași, str. X nr.X jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr. J22/X/1994, cod unic de înregistrare RO X prin reprezentant legal X și reprezentant convențional avocat X, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură la Societatea Civilă de Avocați "X", din loc. Iași, bulevard X nr.X, bloc.X, parter, astfel:

a) Prin adresa nr.AFJI/X/19.09.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG/X din 23.09.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, cu privire la contestația formulată, parțial, împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**;

b) Prin adresa nr. X/19.09.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/X din 23.09.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, cu privire la contestațiile formulate împotriva:

•Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, pentru suma totală de **S lei** reprezentând :

- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei**-dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă.

•Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X și pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare.

Astfel, suma totală contestată este de **S lei** reprezentând:

- S lei** -taxa pe valoarea adăugată;
- S lei** -impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei** -penalități de nedeclarare
- **S lei**-dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS Xprivind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin remitere sub semnătură, respectiv data de **24.07.2019**, conform adresei nr. AFJI/ X/19.07.2019, anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației prin poștă, respectiv **06.09.2019** data poștei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, sub nr.X din 09.09.2019.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin poștă, respectiv data de **07.08.2019**, conform confirmării de primire nr. X anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației prin poștă, respectiv **06.09.2019** data poștei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/10.09.2019.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin poștă, respectiv data de **07.08.2019**, conform confirmării de primire nr. X anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației prin poștă, respectiv **06.09.2019** data poștei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/10.09.2019.

Contestațiile sunt semnate de administratorul societății și poartă amprenta ștampilei în original al **S.C X S.R.L**, precum și de av. X în calitate de împuternicit, conform Imputernicirilor avocațiale seria IS/X/2019 din 06.09.2019 și seria IS/X/2019 din 06.09.2019, seria IS/X/2019 din 06.09.2019, anexate în original la dosarul cauzei.

Având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, va proceda la conexarea contestațiilor formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, împotriva:

- Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2;

-Deciziei nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii.

-Deciziei nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C X S.R.L, jud. Iași**, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/09.09.2019, contestă parțial Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, obiectul contestației reprezentând suma totală de **S lei**, formată din taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** stabilită suplimentar de plată, aferentă achizițiilor de materiale de construcții pentru construcția din localitatea Vatra Dornei, jud. Suceava, materiale de construcții înregistrate în evidența contabilă în contul 231-*"Imobilizări corporale în curs de execuție"*, **S.C X S.R.L, jud. Iași**, precizează că taxa suplimentară a fost nelegal stabilită.

Se precizează că societatea organizează *"cu angajații societății în fiecare lună, uneori o dată la 2 săptămâni teambuilding la cabana situată în Vatra Dornei"*, activitate efectuată în beneficiul societății și în scopul îmbunătățirii activității acesteia.

Se menționează că societatea a deschis punct de lucru *"pentru a putea să înscrie cabana situată în Vatra Dornei în circuitul turistic sens în care o să depunem încrisurile doveditoare."*

Societatea invocă *"Hotărârea Curții în afacerea Halifax"*, cauzele C-255/02, C-223/2003, C-419/2002, precizând că *"CJUE s-a pronunțat în sensul că tranzacțiile în cauză, deși destinate doar să conducă la obținerea unui avantaj fiscal pentru persoanele impozabile implicate, fără vreun alt obiectiv economic, constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii ce pot fi calificate drept <activități economice> în sens comunitar."*

Se menționează că potrivit jurisprudenței europene pronunțată în cauzele conexe C-80/11 Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség și C-142/11 Peter David împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Felügyelőség, s-a statuat că *"beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de alt operator în amonte."*

**S.C X S.R.L, jud. Iași**, invocând Decizia 4868/14.12.2017 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, consideră că *"avem de a face cu o apreciere a unei autorități publice ce se circumscrie unui exces de putere, așa cum este definit în art.2 din Legea contenciosului administrativ"*.



Totodată, **S.C X S.R.L, jud. Iași** precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe dividende de 5% aferent unei baze impozabile în sumă de S lei reprezentând "*sume acordate administratorilor societății*" care nu au fost justificate până la data de 31.12.2018.

Se precizează că în timpul controlului, "*reprezentantul societății a învederat*" organelor de inspecție fiscală faptul că "*există un antecontract de vânzare cumpărare încheiat la data de 15.04.2017 între numitul X ce are calitatea de promitent vânzător și societatea S.C X S.R.L ce are calitatea de promitent cumpărător în care se menționează următoarele: <cumpărătorul promite să cumpere, iar vânzătorul promite să vândă teren intravilan X mp evidențiat în cartea funciară nr. X și teren intravilan X mp evidențiat în cartea funciară nr.X situat în Vatra Dornei. Prețul de vânzare-cumpărare stabilit de comun acord între părțile contractante este de X lei>.*"

**S.C X S.R.L, jud. Iași** consideră că "*interpretarea proprie dată de către organul fiscal în ceea ce privește însușirea de către administratori a sumelor de bani din societate, depășește limitele legale, stabilite potrivit dispozițiilor art.6 alin.1 din Legea nr. 207/2015.*"

Se menționează că în condițiile în care pentru suma de X lei există o promisiune de vânzare cumpărare și "*o obligație de a achita în rate contravaloarea terenului pe care societatea are construit un imobil care a făcut și el obiectul controlului desfășurat de către organele fiscale, considerăm că măsura luată de organele fiscale este una vădit nelegală.*"

Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/10.09.2019, **S.C X S.R.L, jud. Iași** contestă Decizia nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru suma de **S lei**, precizând că nu datorează această sumă motivat de faptul că "*atât timp cât baza de impozitare a fost contesta de către societate, prezenta decizie de calcul a accesoriilor este nelegală, actul administrativ fiscal nebucurându-se de prezumția de legalitate.*"

Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/10.09.2019, **S.C X S.R.L, jud. Iași** contestă Decizia nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pentru suma de **S lei**, precizând că nu datorează această sumă motivat de faptul că "*împotriva actelor administrative emise am formulat în termen legal contestație, aceasta aflându-se în curs de soluționare.*"

**În concluzie**, contestatoarea solicită admiterea contestațiilor, anularea ca netemeinice și nelegale a actelor contestate și anularea obligațiilor de plată stabilite prin deciziile de impunere contestate.

**II.A) Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală**, au efectuat inspecția fiscală la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, având ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2013-31.12.2018, a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2018 și a impozitului pe veniturile din

dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01.01.2017-31.12.2018, inspecție fiscală ce a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **X lei**, reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;

-**S lei** -taxa pe valoarea adăugată;

-**S lei** -impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, din care se societatea contestă suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că, în perioada verificată 01.01.2013-31.12.2018, societatea are ca obiect de activitate principal "*Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun*" cod CAEN 4711.

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2018

Organele de inspecție fiscală precizează că în perioada 01.01.2013-31.12.2018, **S.C X S.R.L, jud. Iași** a efectuat mai multe investiții constând în achiziția a două containere și modificarea lor pentru a servi punctul de lucru de la Spitalul Militar, renovarea și extinderea chioșcului de la Spitalul CFR în anul 2017, achiziția unui spațiului comercial din Tudor Vladimirescu în anul 2014, achiziția unui autoturism Audi Mercedes transport marfă, etc.

Se menționează că "*societatea deține printre activele sale o construcție situată în Vatra Dornei, despre care reprezentanții societății declară că este pensiune turistică și este destinată circuitului turistic, însă nu deține autorizația eliberată de Ministerul Turismului necesară pentru intrarea acestui obiectiv în circuitul turistic, ca pensiune turistică.*"

Se opinează că imobilul a fost construit în regie proprie, în baza autorizației de construcție nr.X prin care a fost autorizată "*construire casă de vacanță*", iar prin Procesul Verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X, s-a recepționat lucrarea "*Casă de vacanță*" situată în str. X, nr.X, din loc. Vatra Dornei, jud. Suceava. Se menționează că terenul pe care este construită această "*Casă de vacanță*" nu este proprietatea societății, "*acesta aparținând fiului administratorului/ asociatului, respectiv domnului X, ce a pus la dispoziția societății (n.n terenul) în baza contractului de comodat nr.X.*"

Organele de inspecție fiscală menționează că în perioada verificată, respectiv 01.01.2013-31.12.2018, societatea nu a înregistrat venituri din exploatarea construcției din localitatea Vatra Dornei, jud. Suceava și nu a fost înregistrată amortizarea pentru acest activ, deși clădirea a fost recepționată în data de 15.01.2015.

Pentru materialele de construcții, înregistrare de societate în contul 231- "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", în perioada 01.02.2014-30.09.2017, în

sumă totală de S lei, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**, motivat de faptul că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

b)În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în sumă de **S lei**, stabilit suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală precizează că, în perioada verificată, societatea a acordat administratorilor societății sume de bani în valoare de **S lei**, sume ce nu au fost justificate până la data de 31.12.2018 și care sunt reflectate în soldurile următoarelor conturi:

- sold debitor cont 542 "Avansuri de trezorerie" = **S lei**
- sold debitor cont 461 "Debitori diverși" = **S lei**
- sold debitor cont 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" (ce provin din contul 461, și care la rândul lor provin din contul 531.1)=**S lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza documentelor puse la dispoziție de societate (fișe de cont, bilanțe de verificare, registre jurnal) că:

- În luna aprilie 2017 societatea a înregistrat în debitul contului 461 - "*Debitori diverși*" suma de S lei, ce provine din contul 531.1 - "*Casa în lei*" (prin înregistrări contabile: 461 = 531.1).

- La finalul lunii aprilie, în data de 30.04.2017, societatea repune suma din contul 461 "*Debitori diverși*", în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", prin nota contabilă (NC3) 231 = 461, cu suma de S lei.

- În luna iunie 2017 s-a înregistrat în debitul contului 461- "*Debitori diverși*" suma de S lei, ce provine din contul 531.1 "*Casa în lei*" (prin înregistrări contabile: 461 = 531.1).

- În data de 31.12.2017, societatea repune suma de S lei din contul 461- "*Debitori diverși*", în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", prin nota contabilă (NC1) 231 = 461 cu suma de S lei.

Se subliniază faptul că sumele astfel înregistrate în debitul contului 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*" se regăsesc atât la data de 31.12.2017 cât și la data de 31.12.2018 în debitul contului 231, "*neavând în realitate nicio corespondență în imobilizări corporale în curs de execuție. Sumele provin din 461, iar sumele din 461 provin la rândul lor din contul 531.1 (...)*".

Se precizează că toate sumele din conturile 542 "Avansuri de trezorerie", 461 "Debitori diverși" și 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție", provin din contul 531.1 "*Casa în lei*" și nu au fost justificate până la data de 31.12.2018 de către administratori.

În baza art. 11 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la asimilarea sumelor respective cu "*însușirea acestora de către administratori*" și, în conformitate cu prevederile art. 43 din Legea nr. 227/2015 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat un impozit pe dividende (în cota de 5%) în suma totală de **S lei**, aferent unei baze de impozitare de S lei (S lei x 5%).

Au fost invocate:

-art.11 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-art.11 alin.(1), art.43 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-art.11 alin.(1) pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

-art.118 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

-art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**B)Organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii**, pentru nedeclararea obligațiilor fiscale principale, sau declarate incorect și stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 25.01.2017-31.07.2019, accesorii în sumă totală de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, contestată.

Totodată, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei**-dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă, contestată.

**III. Având în vedere constatările organelor fiscale, motivațiile S.C X S.R.L, jud. Iași**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:



**S.C X S.R.L, jud. Iași**, contribuabil mijlociu, are ca obiect de activitate "*Comerț cu ridicata al zahărului, ciocolatei și produselor zaharoase*" cod CAEN 4636, în perioada verificată 01.01.2013-31.12.2018, societatea are ca obiect de activitate principal "*Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun*" cod CAEN 4711, capital social 2.050.000 lei, codul de înregistrare fiscală X, ca asociați pe X (50%) și X (50%) și administrator pe dl X.

Perioada verificată:

-impozit pe profit	01.01.2013-31.12.2018
-taxa pe valoarea adăugată	01.12.2013-31.12.2018
-impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice	01.01.2017-31.12.2018

### **A. Aspecte de procedură**

În ceea ce privește afirmația societății că "*avem de a face cu o apreciere a unei autorități publice ce se circumscrie unui exces de putere, așa cum este definit în art.2 din Legea contenciosului administrativ*" aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F -IS X rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat documentele puse la dispoziție de societate, respectiv jurnalele de cumpărări și vânzări, facturile fiscale, deconturile de TVA, note contabile, balanțe de verificare, Registrul jurnal, situațiile financiare anuale, Autorizația de construcție nr.X și Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X.

În ceea ce privește afirmațiile contestatoarei precum că sumele stabilite suplimentar prin decizia contestată au fost *stabilite cu manifestarea unui exces de putere astfel cum este definit de art. 2 din Legea contenciosului administrativ*, organul de soluționare a contestației constată că petenta alunecă în mod voit în domeniul teoretic al dreptului administrativ, astfel fiind prezentate într-un mod profesional elementele generale de drept, dar nu a definit exact unde s-a manifestat și s-a terminat puterea discreționară, unde a început și s-a manifestat excesul de putere, unde s-a terminat comportamentul legal al organului fiscal, concretizat în dreptul acestora conferit prin Codul de procedură fiscală și Codul etic al inspectorului de control fiscal și unde a început încălcarea interesului legitim al agentului economic și respectiv manifestarea excesului de putere.

Se reține că Legea nr.554/2004 legea contenciosului administrativ definește sintagma „*exces de putere*” la art.2 lit.(n) ca reprezentând exercitarea dreptului de apreciere al autorităților publice prin încălcarea limitelor competenței prevăzute de lege sau prin încălcarea drepturilor și libertăților cetățenilor. Or, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F -IS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la

persoane juridice, contestată parțial, în limitele competențelor ce le revin, fără a încălca drepturile contribuabilului verificat.

De asemenea, se reține că, potrivit documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din adresa nr.X/11.07.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, **S.C X S.R.L, jud. Iași** a fost înștiințată de faptul că în data de 12.07.2019 va avea loc discuția finală. Totodată, s-a precizat și faptul că societatea are posibilitatea să își exprime în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală. Astfel societatea, în cadrul discuției finale a luat la cunoștință de deficiențele constatate și și-a exprimat punctul de vedere față de acestea, așa cum rezultă din anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală nr. F -IS X, anexată în copie la dosarul cauzei.

Mai mult, se reține că societății contestatăre i s-a acordat posibilitatea de a și exprima obiecțiunile față de constatările organelor de inspecție fiscală și de a depune documente în susținerea cauzei prin prezenta contestație.

Având în vedere că excepțiile de procedură invocate de **S.C X S.R.L, jud. Iași** sunt neîntemeiate, Direcția Generală Regională a Finanțelor publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații 1 va proceda la analiza pe fond a contestație.

## **B. Aspecte de fond**

**3.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei stabilită în sarcina S.C X S.R.L, jud. Iași, prin Decizia de impunere nr. F-IS Xprivind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatărei TVA suplimentară de plată în sumă de S lei aferentă materialelor de construcții și obiectelor de inventar achiziționate pentru construcția unei "Case de vacanță", în condițiile în care, până la data încheierii inspecției fiscale, bunul imobil pentru care au fost efectuate aceste achiziții nu a fost utilizat în scopul operațiunilor taxabile, societatea neavând punct de lucru deschis în localitatea unde se află imobilul, construcția nefiind autorizată pentru desfășurarea activității de turism sau de cazare/hoteluri**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a construit în regie proprie, în baza autorizației de construcție nr.X, un imobil "**Casă de vacanță**" situat în loc. Vatra Dornei, str. X, nr.X, jud. Suceava, imobil ce a fost recepționat conform Procesului Verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X la data de 15.01.2015.

Terenul pe care este construită această "**Casă de vacanță**" nu este proprietatea societății, "**acesta aparținând fiului administratorului/asociatului,**

*respectiv domnului X, ce a pus la dispoziția societății (n.n terenul) în baza contractului de comodat nr.X."*

*În ceea ce privește imobilul "Casă de vacanță" se precizează că "reprezentanții societății declară că este pensiune turistică și este destinată circuitului turistic, însă nu deține autorizația eliberată de Ministerul Turismului necesară pentru intrarea acestui obiectiv în circuitul turistic, ca pensiune turistică."*

Organele de inspecție fiscală menționează că în perioada verificată, respectiv 01.01.2013-31.12.2018, societatea nu a înregistrat venituri din exploatarea construcției din localitatea Vatra Dornei, jud. Suceava și nu a fost înregistrată amortizarea pentru acest activ, deși clădirea a fost recepționată în data de 15.01.2015.

Pentru materialele de construcții înregistrare de societate în contul 231-*"Imobilizări corporale în curs de execuție"* și a obiectelor de inventar aferente obiectivului "Casă de vacanță", pentru perioada 01.02.2014-30.09.2017, în sumă totală de S lei, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**, motivat de faptul că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

**S.C X S.R.L, jud. Iași**, precizează că taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** a fost nelegal stabilită.

Se precizează că societatea organizează *"cu angajații societății în fiecare lună, uneori o dată la 2 săptămâni teambuilding la cabana situată în Vatra Dornei"*, activitate efectuată în beneficiul societății și în scopul îmbunătățirii activității acesteia.

Se menționează că societatea a deschis punct de lucru *"pentru a putea să înscrie cabana situată în Vatra Dornei în circuitul turistic sens în care o să depunem în scrisurile doveditoare."*

Societatea invocă *"Hotărârea Curții în afacerea Halifax"*, cauzele C-255/02, C-223/2003, C-419/2002, precizând că *"CJUE s-a pronunțat în sensul că tranzacțiile în cauză, deși destinate doar să conducă la obținerea unui avantaj fiscal pentru persoanele impozabile implicate, fără vreun alt obiectiv economic, constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii ce pot fi calificate drept <activități economice> în sens comunitar."*

Se menționează că potrivit jurisprudenței europene pronunțată în cauzele conexe C-80/11 Mahageben kft împotriva Nemzeti Ado-es Vamhivatal Del-dunantuli Regionalis Ado Foigazgatosaga și C-142/11 Peter David împotriva Nemzeti Ado-es Vamhivatal Eszak-alfoldi Regionalis Ado Foigazgatosaga, s-a statuat că *"beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de alt operator în amonte."*

**În drept**, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, potrivit căroră :

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

**a) operațiuni taxabile;**

**(...)”**

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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”.**

Prevederi similare se regăsesc și la art. 297 alin. (4) lit.a) și art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare cu 01.01.2016.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă 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, de asemenea, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a 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 a 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. 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 taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:

-În baza Autorizației de construire nr.X din 20.09.2013, emisă de Primăria Vatra Dornei, anexată în copie la dosarul cauzei, **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a construit în localitatea Vatra Dornei, str. X, jud. Suceava o "*Casă de vacanță*", suprafața construită X mp, regim de înălțime P+M, imobil ce a fost finalizat la data de 15.01.2015 conform Proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X, anexat în copie la dosarul cauzei.

-Terenul pe care a fost construită "*Casa de vacanță*", "*este împrumutat cu titlu gratuit*" societății, de către dl. X, conform Contractului de comodat autentificat sub nr. X/2013 din data de 01.08.2013 de notar publicX. Din Contractului de comodat autentificat sub nr. X/2013 din data de 01.08.2013, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, în calitate de comodatatar, va folosi terenul categoria "*fâneată în suprafață de X mp*" situat în intravilanul municipiului Vatra Dornei, jud. Suceava "*în vederea edificării unor construcții în perioada 01.08.2013-01.08.2028, termen ce poate fi prelungit cu acordul expres al părților.*"

-Conform anexei 3 la Raportul de inspecție fiscală nr F-IS X, anexată în copie la dosarul cauzei, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.02.2014-30.09.2017, în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", materiale de construcții aferente "*Casei de vacanță*" din localitatea Vatra Dornei, în sumă totală de S lei (baza impozabilă) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, iar din anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală nr F-IS X, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 2015-2018, obiecte de inventar aferente "*Casei de vacanță*" din localitatea Vatra Dornei în sumă totală de S lei (bază) și TVA în sumă de **S lei**.

-În Raportul de inspecție fiscală nr F-IS X, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală precizează la pag. 12/20, alin.6 că "*societatea deține între activele sale o construcție situată în Vatra Dornei, despre care reprezentanții societății declară că este pensiune turistică și este destinată circuitului turistic, însă nu deține autorizația eliberată de Ministerul Turismului necesară pentru intrarea acestui obiectiv în circuitul turistic, ca pensiune turistică*", iar la alin. 7 se precizează că "*în perioada verificată, respectiv 01.01.2013-31.12.2018, contribuabilul nu a înregistrat venituri din exploatarea construcției din Vatra Dornei.*"

Se reține că, pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri, contribuabilul trebuie să demonstreze că achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, organul de soluționare reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre, dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, conform Hotărârii dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA, iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept, după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili reguli pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept.

Organul de soluționare competent reține că, la paragraful 23 și 24 din cazul C -110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar la art.4 din Directiva a VI-a (Directiva 112/2006/CE) se prevede că acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția obiectivă a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În sensul celor de mai sus sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.X/16.02.2016, respectiv:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și 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 din Codul de procedură fiscală, 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 [...].”

În susținerea contestației **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a anexat la dosarul contestației, copie după Rezoluția nr. X/30.07.2019 privind admiterea cererii de înregistrare a mențiunilor cu privire la sedii secundare și înscrierea de noi obiecte de activitate și Certificatul constatator emis de Oficiul Registrului

Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași din data de 31.07.2019, din care rezultă obiectele de activitate declarate, respectiv "încadrat în clasa CAEN: 5510-Hoteluri și alte facilități de cazare similare; 5629-Alte servicii de alimentație publică n.c.a, 5630 Baruri și alte activități de servire a băuturilor; 6820 - Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate; 7721-Activități de închiriere (...). *Explicitare coduri de activitate: 7721-numai închiriere la sediul secundar din Municipiul Vatra Dornei, str. X nr.X, județ Suceava (Punct de lucru)*".

Se reține că documentele prezentate de societate la dosarul contestației sunt emise în data de 30.07.2019 și respectiv 31.07.2019, după data încheierii inspecției fiscale și emiterii decizii de impunere (19.07.2019), contestate.

Totodată în susținerea contestației **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a anexat la dosarul contestației copie după invitația la "workshop Training Seminar ce va avea loc în 4 sesiuni pe întreg anul 2019 din data de 14.12.2018" și invitația la "workshop Training Seminar ce va avea loc în 4 sesiuni pe întreg anul 2018 din data de 15.12.2017", în locația din Vatra Dornei.

Prin adresa nr. X/19.09.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG X/23.09.2019, organele de inspecție fiscală au transmis Referatul privind propunerile de soluționare a contestației formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, în care precizează că: "*Facem precizarea că terenul pe care este construită casa de vacanță aparține fiului administratorilor, respectiv domnului X, CNP X fiind dobândit în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X.*

*Conform extrasului din Revisal, domnul X este salariat al X S.R.L în funcția de manager financiar, având contract de muncă activ începând cu data de 10.10.2006, respectiv de la împlinirea vârstei de 18 ani, neavând vreun alt contract individual de muncă.*

*In data de 01.08.2013, în baza contractului de comodat nr. X, autentificat la Biroul Notarului Public X din Iași, terenul în suprafața de 4.626 mp din Vatra Dornei a fost pus la dispoziția societății X S.R.L spre folosință, cu titlu gratuit, în vederea edificării unor construcții.*

*Societatea a construit pe terenul menționat anterior, situat în Vatra Dornei, o construcție, înregistrată în evidențele contabile, despre care reprezentanții societății declară că este pensiune turistică și este destinată circuitului turistic, însă nu deține autorizația eliberată de Ministerul Turismului necesară pentru intrarea acestui obiectiv în circuitul turistic, ca pensiune turistică.*

*Construcția menționată, a fost construită în regie proprie, în baza autorizației de construcție nr. X prin care se autorizează <construire casa de vacanță>.*

*De asemenea, prin Procesul Verbal de recepție la terminarea lucrărilor, cu nr. X, s-a recepționat lucrarea <Casă de vacanță>, situată în str. X, nr. X, mun. Vatra Dornei, jud. Suceava.*

Facem precizarea că în perioada verificată, respectiv 01.01.2013-31.12.2018, contribuabilul **nu a declarat punct de lucru la ONRC și nu a înregistrat venituri din exploatarea construcției din Vatra Dornei.**

**După finalizarea inspecției fiscale la S.C X S.R.L, societatea și-a deschis punct de lucru la ONRC Iași la adresa din Municipiul Vatra Dornei, str. X, nr. X, jud. Suceava și a autorizat codurile CAEN necesare desfășurării activității de turism, respectiv 5510, 5629, 5630, 6820, 7721, atașând contestației formulate Rezolutia nr. X, Certificatul constatator nr. X și Certificatul de mențiuni.**

Pin contestația depusă la organul fiscal, contribuabilul susține despre casa de vacanță de la Vatra Dornei că a fost pusă la dispoziția propriilor salariați de câteva ori pe an în scopul motivării acestora, și atașează contestației formulate informări realizate de societate prin care salariații sunt înștiințați despre datele la care sunt invitați să participe la workshop-uri. Facem precizarea că aceste <înștiințări> poartă doar semnătura administratorului și ștampila unității, reprezentând simple informări, care nu au fost luate la cunoștință de către salariați și care nu au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală în timpul derulării controlului, în acest context trezând suspiciuni că acestea au fost întocmite ulterior, motiv pentru care considerăm că nu reprezintă o dovadă a faptului ca respectivele întâlniri s-au și realizat. De asemenea, considerăm că aceste acțiuni, în condițiile în care au fost realizate de către societate pentru angajații proprii, nu dau drept de deducere societății pentru că operațiunea **NU** este efectuată în scopul activității economice, pentru realizarea de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, acțiunea de workshop nefiind demonstrată de materiale corespunzătoare (referate, cursuri, lista lectorilor ce au susținut cursurile, lista persoanelor participante, programul detaliat al activităților, liste semnături, etc)."

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent unor achiziții imobiliare de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile, aceasta având obligația să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, dovezi obiective care să -i susțină intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile în legătură cu respectivele proprietăți imobiliare.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C X S.R.L, jud. Iași** nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri (materiale de construcții și obiecte de inventar), care au fost încorporate în investiția "**Casă de vacanță**" din loc. Vatra Dornei, jud. Suceava, cu motivarea că societatea nu a avut până la finalizarea inspecției fiscale, punct de lucru declarat în localitatea Vatra Dornei, jud. Suceava, nu avea ca obiect de activitate declarat activitatea de turism, hoteluri și alte facilități de cazare, închiriere bunuri imobiliare,"**nu deține autorizația eliberată de Ministerul Turismului necesară pentru intrarea acestui obiectiv în circuitul turistic.**"



Se reține că după data emiterii deciziei de impunere contestate, contestatorul a început demersurile pentru autorizarea activității ce urmează a o efectua în localitatea Vatra Dornei, respectiv a înscris la registrul comerțului activități cu codul CAEN: "5510- Hoteluri și alte facilități de cazare similare; 5629- Alte servicii de alimentație publică n.c.a, 5630 Baruri și alte activități de servire a băuturilor; 6820 -Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate; 7721- Activități de închiriere (...). *Explicitare coduri de activitate:7721- numai închiriere la sediul secundar din Municipiul Vatra Dornei, str. X nr.X, județ Suceava (Punct de lucru)".*

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabilă de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă 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).

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de forma (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

**Orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile pe care le poate desfășura o persoană juridică**, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective, **persoana interesată având obligația să prezinte dovezi obiective din care sa rezulte că bunurile sunt destinate exclusiv activităților sale economice.**

În ceea ce privește susținerea societății că organizează "*cu angajații societății în fiecare lună, uneori o dată la 2 săptămâni teambuilding la cabana situată în Vatra Dornei*", activitate efectuată în beneficiul societății și în scopul

îmbunătățirii activității acesteia, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât documentele anexate la dosarul cauzei reprezintă *simple* informări realizate de societate prin care salariații sunt înștiințați despre datele la care sunt invitați să participe la workshop-uri, dar care nu au fost luate la cunoștință de către salariați, documentele poartă doar semnătura administratorului și ștampila unității, acțiunea de workshop nefiind demonstrată de materiale corespunzătoare respectiv: referate, cursuri, lista lectorilor ce au susținut cursurile, lista persoanelor participante cu semnăturile aferente, programul detaliat al activităților, etc.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia dreptul de deducere a TVA, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile, potrivit jurisprudenței pronunțate în cauzele C-110/94 INZO, C-37/95 Ghent Coal Terminal, C-98/98 Midland Bank și C-32/03 Fini H, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de servicii este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță, desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Or, CJUE, prin jurisprudența sa în materie de TVA a stabilit că este obligația persoanei impozabile care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, cu alte cuvinte că persoana în cauză să dovedească intenția alocării integrale a achizițiilor pentru care se solicită deducerea, în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce nu a fost cazul în speță.

De asemenea, potrivit prevederilor art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

În ceea ce privește invocarea cauzelor conexe C-80/11 Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség-ének și C-142/11 Peter David împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Felügyelőség-ének, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în cauzele invocate se vorbește despre faptul *că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de alt operator în amonte*, spețele în care s-au pronunțat acestea nu sunt similare cu speța în cauză.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum și faptul că petentul nu aduce argumente de fapt și de drept sau documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea

adăugată în sumă de **S lei**, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

**3.2** Referitor la suma de **S lei** reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice aferentă unei baze impozabile în sumă de **S lei**

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii suma de S lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a acordat administratorilor/asociaților societății sume de bani în valoare totală de **S lei**, sume ce nu au fost justificate până la data de 31.12.2018 și care sunt reflectate în soldurile următoarelor conturi:

- sold debitor cont 542 “Avansuri de trezorerie” = S lei
- sold debitor cont 461 “Debitori diverși” = S lei
- sold debitor cont 231 ”Imobilizări corporale în curs de execuție” (ce provin din contul 461, și care la rândul lor provin din contul 531.1)=S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza documentelor puse la dispoziție de societate (fișe de cont, balanțe de verificare, registre jurnal) că:

- Sumele menționate în soldul debitor al contului 542 "Avansuri de trezorerie" provin din contul 531.1 "Casa în lei", așa cum reiese din fișele de cont prezentate de contribuabil, și nu au fost justificate până la data de 31.12.2018.

- Sumele menționate în soldul debitor al contului 461 "Debitori diverși" provin din contul 542 "Avansuri de trezorerie" (S lei în anul 2018, iar diferența de S lei din anul 2017), sume ce nu au fost justificate până la data de 31.12.2018.

- In luna aprilie 2017 societatea a înregistrat în debitul contului 461 - "Debitori diverși" suma de S lei, ce provine din contul 531.1 - "Casa în lei" (prin înregistrări contabile: 461 = 531.1).

- La finalul aceleiași luni, în data de 30.04.2017, societatea repune suma din contul 461 "Debitori diverși", în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție", prin nota contabilă (NC3) 231 = 461, cu suma de S lei.

- In luna iunie 2017 s-a înregistrat în debitul contului 461- "Debitori diverși" suma de S lei, ce provine din contul 531.1 "Casa în lei" (prin înregistrări contabile: 461 = 531.1).

- In data de 31.12.2017, societatea repune suma de S lei din contul 461- "Debitori diverși", în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție", prin nota contabilă (NC1) 231 = 461 cu suma de S lei.

Se subliniază faptul că sumele astfel înregistrate în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se regăsesc și la data de 31.12.2017 și la data de 31.12.2018 în debitul contului 231, "neavând în realitate nicio corespondență în imobilizări corporale în curs de execuție. Sumele provin din 461, iar sumele din 461 provin la rândul lor din contul 531.1 și însumează S lei".

Se precizează că toate sumele menționate provin din contul 531.1 "Casa în lei" și nu au fost justificate până la data de 31.12.2018 de către administratori/asociați.

În baza art. 11 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la asimilarea sumelor respective cu "însușirea acestora de către administratori" și, în conformitate cu prevederile art. 43 din Legea nr. 227/2015 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a calculat un impozit pe dividende (în cota de 5%) în suma totală de **S lei**, aferent unei baze de impozitare de S lei.

**S.C X S.R.L, jud. Iași** precizează că în timpul controlului, "reprezentantul societății a învederat" organelor de inspecție fiscală faptul că "există un anteccontract de vânzare cumpărare încheiat la data de 15.04.2017 între numitul X ce are calitatea de promitent vânzător și societatea S.C X S.R.L ce are calitatea de promitent cumpărător în care se menționează următoarele: <cumpărătorul promite să cumpere, iar vânzătorul promite să vândă teren intravilan X mp evidențiat în cartea funciară nr. x și teren intravilan Xmp evidențiat în cartea funciară nr.85 situat în Vatra Dornei. Prețul de vânzare-cumpărare stabilit de comun acord între părțile contractante este de X lei>."

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.7, pct.11, art.11 alin.(1) și art.97 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**"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. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

**Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.(...)**

**Art. 97.**

**(...)**

**(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a**

*impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat."*

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

De asemenea, se reține că sumele de bani distribuite de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică reprezintă dividende care se impozitează cu o cotă de 5% din cuantumul acestora.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, din susținerile contestatarei și din constatările organelor fiscale, se rețin următoarele:

◀Din Contractului de comodat autenticat sub nr. X/2013 din data de 01.08.2013, de notar public X, anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, în calitate de comodatar, va folosi terenul categoria "*fâneață în suprafață de 4.626 mp*" situat în intravilanul municipiului Vatra Dornei, jud. Suceava "*în vederea edificării unor construcții în perioada 01.08.2013-01.08.2028, termen ce poate fi prelungit cu acordul expres al părților*".

◀Din "*Antecontractul de vânzare cumpărare*" încheiat la data de 15.04.2017 între X în calitate de vânzător și **S.C X S.R.L, jud. Iași**, în calitate de cumpărător, rezultă că, "*CUMPĂRĂTORUL promite să cumpere, iar VÂNZĂTORUL promite să vândă teren intravilan X mp evidențiat în CF:x și teren intravilan Xmp evidențiat în CF:85, situat în Vatra Dornei*", la prețul de X lei, sumă ce "*se va achita în rate la mâna vânzătorului*", antecontract ce poartă semnătura abelor părți, fără a fi autenticat de un notar public.

◀Din "*Fișa analitică cont 461A- "Debitori diverși"* perioada ianuarie-decembrie 2017 și perioada ianuarie-decembrie 2018, anexată în copie și dosarul cauzei, editată la data de 12.06.2019, rezultă că societatea a înregistrat în debitul contului 461 sume încasate din contul 5311-"*Casa în lei*", și din contul 542-"*Avansuri de trezorerie*", înregistrând la data de 31.12.2018 un sold debitor în sumă de S lei.

◀Din "*Fișa analitică cont 231A- "Imobilizări corporale în curs"* în perioada ianuarie -decembrie 2017, anexată în copie la dosarul cauzei, editată la data de 11.06.2019, rezultă că societatea înregistrează în debitul contului 231-"*Imobilizări corporale în curs de execuție*" în corespondent cu creditul contului 461-"*Debitori diverși*", suma de S lei, sumă ce se regăsește în soldul debitor al contului 231 la data de 31.12.2017.

◀Din "*Balanța de verificare luna Decembrie 2018*", anexată în copie la dosarul cauzei, editată la data de 20.04.2019, rezultă că societatea înregistrează la data de 31.12.2018, următoarele solduri:

-cont 231-"*Imobilizări corporale în curs*", sold debitor în sumă de S lei din care suma de **S lei** sold inițial la 01.01.2018;

-cont 461-"*Debitori diverși*", sold debitor în sumă de **S lei**;

-cont 542-"*Avansuri de trezorerie*", sold debitor în sumă de **S lei**;

-cont 121-"*Profit și pierdere*", sold creditor ( profit) în sumă de S lei

-cont 117-"*Rezultat reportat*", sold creditor ( profit nerepartizat) în sumă de S lei.

◀În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, organele de inspecție fiscală, la Capitolul III-Constatări fiscale, pag. 16/20, precizează:

*"Sumele menționate în soldul debitor al contului 542 <Avansuri de trezorerie> provin din contul 531.1 <Casa în lei> așa cum reiese din fișele de cont prezentate de contribuabil, și nu au fost justificate până la data de 31.12.2018.*

*Sumele menționate în soldul debitor al contului 461 <Debitori diverși> provin din contul 542 <Avansuri de trezorerie> (S lei în anul 2018, iar diferența de S lei din anul 2017). Sumele nu au fost justificate până la data de 31.12.2018.*

*Din analiza documentelor puse la dispoziție de contribuabil (fișe de cont, balanțe de verificare, registre jurnal), echipa de inspecție a mai constatat următoarele:*

*In luna aprilie 2017 contribuabilul a înregistrat în debitul contului 461 - <Debitori diverși> sume în valoare de S lei ce provin din contul 531.1 - <Casa în lei> (prin înregistrări contabile: 461 = 531.1).*

*La finalul aceleiași luni, în data de 30.04.2017, societatea repune suma din contul 461 <Debitori diverși>, în contul 231 <Imobilizări corporale în curs de execuție>, prin nota contabilă (NC3) 231 = 461, în sumă de S lei.*

*In luna iunie 2017 contribuabilul a înregistrat în debitul contului 461 <Debitori diverși> sume în valoare de S lei, ce provin din contul 531.1 <Casa în lei> (prin înregistrări contabile: 461 =531.1).*

*In data de 31.12.2017, societatea repune suma de S lei din contul 461 <Debitori diverși>, în contul 231<Imobilizări corporale în curs de execuție>, prin nota contabilă (NC1) 231 = 461, în sumă de S lei.*

*Sumele astfel înregistrate în debitul contului 231 <Imobilizări corporale în curs de execuție> se regăsesc și la data de 31.12.2017 și la data de 31.12.2018 în debitul contului 231, neavând în realitate nicio corespondență în imobilizări corporale în curs de execuție. Sumele provin din 461, iar sumele din 461 provin la rândul lor din contul 531.1 și însumează S lei.(...)"*

Se reține că în data de 01.08.2013, **S.C X S.R.L, jud. Iași**, în calitate de comodată a încheiat Contractul de comodat autentificat sub nr. X/2013 din data de 01.08.2013, de notar public X, cu dl X, prin care X împrumută "spre folosință cu titlu gratuit" " terenul categoria fâneată în suprafață de 4.626 mp" situat în intravilanul municipiului Vatra Dornei, jud. Suceava "în vederea edificării unor

*construcții în perioada 01.08.2013-01.08.2028, termen ce poate fi prelungit cu acordul expres al părților."*

Se reține, din documentele puse la dosarul cauzei, că acest contract de comodat nu a fost reziliat până la data finalizării inspecției fiscale.

Se reține că la dosarul cauzei **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a depus în copie "*Antecontractul de vânzare cumpărare*" încheiat la data de 15.04.2017 între X în calitate de vânzător și **S.C X S.R.L, jud. Iași** în calitate de cumpărător, *contract ce nu este autentificat de un notar public*.

Se reține că "*Antecontractul de vânzare cumpărare*" încheiat la data de 15.04.2017, care din punct de vedere al contestatorului reprezintă un contract de promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare a unui teren intravilan în suprafață de X mp, identificat cu numărul cadastral nr. x și teren intravilan în suprafață de X mp, identificat cu numărul cadastral nr. X, situat în localitatea Vatra Dornei, nu a fost înscris în cartea funciară.

Organul de soluționare competent constată o contradicere între cele două acte prezentate, respectiv, prin actul de comodat autentificat sub nr. X/2013 din data de 01.08.2013, proprietarul terenurilor dl X pune la dispoziția **S.C X S.R.L, jud. Iași**, terenurile mai sus menționate "*spre folosință cu titlu gratuit*", "*în vederea edificării unor construcții în perioada 01.08.2013-01.08.2028, termen ce poate fi prelungit cu acordul expres al părților*", act ce nu a fost reziliat, iar prin antecontractul de vânzare -cumpărare din data de 15.04.2017, același domn X "*promite să vândă teren intravilan X mp evidențiat în CF:x și teren intravilan Xmp evidențiat în CF:X situat în Vatra Dornei*", la prețul de X lei, sumă ce "se va achita în rate la mâna vânzătorului"

Totodată se reține că în "*Antecontractul de vânzare cumpărare*" încheiat la data de 15.04.2017, la capitolul "OBLIGAȚII ȘI PENALITĂȚI" se menționează că părțile se obligă "să se prezinte la Biroul Notarial Public pentru încheierea actului în forma autentică în momentul în care întreaga sumă este achitată și terenul este liber de sarcini".

În ceea ce privește invocarea faptului că societatea "*s-a obligat să achite suma de X lei în rate pentru a se putea perfecta contractul de vânzare-cumpărare și pentru a se putea intra în posesia terenului, teren pe care este construit un imobil, (...)* ", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive :

-prin actul de comodat autentificat sub nr.X /2013 din data de 01.08.2013, proprietarul terenurilor dl X pune la dispoziția **S.C X S.R.L, jud. Iași**, terenurile mai sus menționate "*spre folosință cu titlu gratuit*", "*în vederea edificării unor construcții în perioada 01.08.2013-01.08.2028, termen ce poate fi prelungit cu acordul expres al părților*"

-*Antecontractul de vânzare cumpărare*" încheiat la data de 15.04.2017 între X în calitate de vânzător și **S.C X S.R.L, jud. Iași** în calitate de cumpărător, nu este autentificat de un notar public, nu a fost înscris în cartea funciară.

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a fost înregistrat în evidența contabilă, sumele ce se regăsesc în soldul debitor 461- "Debitori diverși", 231-



"Imobilizări corporale în curs de execuție" și 542- "Avansuri de trezorerie", conform fișelor analitice anexate la dosarul cauzei, nu reprezintă plăți către dl X.

Având în vedere actele normative menționate mai sus și faptul că pentru suma de **S lei (S lei- sold debitor cont 231 "Imobilizări corporale în curs" + S lei- sold debitor cont 461-"Debitori diverși" + S lei sold debitor cont 542 "Avansuri de trezorerie")**, contestatara nu a depus documente justificative care să ateste că sumele respective au fost folosite în scopul desfășurării activității, acestea în mod legal au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind ridicate în folosul personal al administratorului/ asociaților și asimilate dividendelor, pentru care au calculat un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de **S lei (S lei x 5%)**.

În speță sunt incidente și prevederile art.144<sup>4</sup> din Legea contabilității nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**"ART. 144<sup>4</sup>**

**(1) Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia, prin intermediul unor operațiuni precum:**

**a) acordarea de împrumuturi administratorilor;**

**b) acordarea de avantaje financiare administratorilor cu ocazia sau ulterior încheierii de către societate cu aceștia de operațiuni de livrare de bunuri, prestări de servicii sau executare de lucrări;**

**c) garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a oricăror împrumuturi acordate administratorilor, concomitentă ori ulterioară acordării împrumutului;**

**d) garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a executării de către administratori a oricăror alte obligații personale ale acestora față de terțe persoane;**

**e) dobândirea cu titlu oneros ori plata, în tot sau în parte, a unei creanțe ce are drept obiect un împrumut acordat de o terță persoană administratorilor ori o altă prestație personală a acestora.**

**(2) Prevederile alin. (1) sunt aplicabile și operațiunilor în care sunt interesați soțul sau soția, rudele ori afinii până la gradul al IV-lea inclusiv ai administratorului; de asemenea, dacă operațiunea privește o societate civilă sau comercială\*) la care una dintre persoanele anterior menționate este administrator ori deține, singură sau împreună cu una dintre persoanele sus-menționate, o cotă de cel puțin 20% din valoarea capitalului social subscris."**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că **S.C X S.R.L., jud. Iași** a efectuat plăți către asociații firmei pe care le-a înregistrat ca avansuri de trezorerie în cont 542, sau în debitori diverși cont 461, însă nu deține documente prin care să facă dovada că sumele ridicate reprezintă avansuri și că au fost ridicate cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății. Mai mult, până la sfârșitul anului 2018, nu au fost justificate sumele ridicate în perioada 2017-2018.

Conform art. 11 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **"(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în**

considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la tratarea sumelor ridicate de către administrator/asociați drept dividende, s-au avut în vedere perioada foarte lungă în care au beneficiat de aceste sume și faptul că ridicarea sumelor din casieria unității trebuia să aibă la bază documente contabile de justificare a plăților efectuate către diverși furnizori.

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

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“art. 249 Sarcina probei*

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

*art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă*

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

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

*„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că, 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 contestatorului.

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

Față de prevederile legale mai sus enunțate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar susținerile acesteia nu sunt de natură să modifice situația constatată de organele de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală a stabilit în mod legal suma de **S lei** reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S lei, fapt pentru care contestația urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată*, în conformitate cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

**3.3** Referitor la suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, calculate pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru care au emis Decizia nr. X din 31.07.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă contestatara datorează accesorii în sumă S lei stabilite prin Decizia nr. X din 31.07.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, în condițiile în care documentele prin care au fost individualizate obligațiile fiscale principale de plată sunt Decizia de impunere nr. F-IS X prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, din care se societatea a contestat suma de S lei, Declarația 112 nr. X/25.06.2019, Declarația 112 nr. X/14.07.2019, Declarația 100 nr.X/ 25.07.2019 și Declarația 112 nr. X/ 28.03.2019, iar prin prezenta decizie s-a respins contestația referitoare la debitul contestat în sumă de S lei.***

**În fapt**, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei**-dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă, contestată.

Documentele prin care au fost individualizate obligațiile fiscale principale de plată sunt: Declarația 112 nr. X/25.06.2019, Declarația 112 nr. X/14.07.2019, Declarația 100 nr. X/25.07.2019, Decizia de impunere nr.F-BT X (data comunicării) și Declarația 112 nr. X/28.03.2019.

Astfel pentru sumele înscrise în Decizia de impunere nr.F-BT X (data comunicării), au fost calculate majorări și penalități de întârziere, conform anexei la Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 10.09.2019, **S.C X S.R.L, jud. Iași**, contestă Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru suma totală de **S lei**.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art.120 alin. (1), art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 :

**“ART. 120 Dobânzi**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.**

**ART. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

**(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.**



Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.173 alin (1), art.174 alin.(1) și art.176 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**"ART. 173\*)**

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

**(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**

**ART. 174\*)**

**Dobânzi**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**ART. 176\*)**

**Penalități de întârziere**

**(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."**

Din normele legale mai sus citate rezultă că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Se reține că organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, în baza art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a obligațiilor fiscale principale, a calculat, pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, accesorii ce au fost stabilite prin Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, reprezentând :

- **S lei**-dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă, contestată

Documentele prin care au fost individualizate obligațiile fiscale principale de plată sunt: Declarația 112 nr. X/25.06.2019, Declarația 112 nr. X/14.07.2019, Declarația 100 nr. X/25.07.2019, Decizia de impunere nr.F-BT X (data comunicării) și Declarația 112 nr. X/28.03.2019.

Se reține că pentru obligațiile fiscale declarate prin Declarația 112 nr. X/25.06.2019, Declarația 112 nr. X/14.07.2019, Declarația 100 nr. X/25.07.2019 și Declarația 112 nr. X/28.03.2019, prin Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, conform anexei, pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, accesorii în sumă totală de **S lei** reprezentând :

- S lei**-dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă.

Totodată, se reține că pentru obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-IS X(24.07.2019 data comunicării) privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, în sumă totală de **S lei**, reprezentând :

- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;
- S lei** -taxa pe valoarea adăugată;
- S lei**-impozit pe veniturile din dividende distribuite prsoanelor fizice, din care societatea a contestat suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea

adăugată în sumă de **S lei** și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**.

Deoarece în sarcina contribuabilului a fost reținut debitul contestat, în sumă de **S lei**, format din taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**, stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice (a se vedea pct. 3.1 și 3.2 din prezenta decizie), iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că au fost calculate eronat, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, datorează accesorii în sumă totală de **S lei (S lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice + S lei dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată)** reprezentând accesorii calculate pentru perioada 25.01.2015-31.07.2019, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”.

Conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), și potrivit considerentelor prezentei decizii pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, și ținând cont de prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:*

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...], contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru suma de **S lei (S lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice + S lei dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată)** reprezentând accesorii stabilite în baza Deciziei nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.*

În ceea ce privește suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere impozitului pe profit;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **Sei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;

- **Slei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă, stabilite prin Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, contestată, se reține că acestea au fost calculată, conform anexei la Decizia nr.X, pentru obligațiile fiscale individualizate prin Decizia de impunere nr.F-BT X (data comunicării) pentru impozitul pe profit necontestat, precum și prin Declarația 112 nr. X/ 25.06.2019, Declarația 112 nr.X/ 14.07.2019, Declarația 100 nr. X/25.07.2019, Declarația 112 nr. X/28.03.2019, pentru care **S.C X S.R.L, jud. Iași**, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal.

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

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

**(...)**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

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

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

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

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

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

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

**„ART. 276 Soluționarea contestației**

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

precum și cele ale art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„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”.**



Se reține că, deși societatea contestatară precizează faptul că formulează contestație împotriva Deciziei nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru suma de **S lei** sumă ce conține și suma de **S lei** reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit individualizat prin documentul Decizia de impunere nr.F-BT X (data comunicării) necontestat, precum și dobânzi aferente sumelor declarate și neachitate prin Declarația 112 nr. X/25.06.2019, Declarația 112 nr. X/14.07.2019, Declarația 100 nr. X /25.07.2019, Declarația 112 nr. X/28.03.2019, nu aduce niciun argument privind modul de calcul al accesoriilor, perioada pentru care acestea au fost calculate sau orice alt motiv care să sublinieze o neregularitate în privința stabilirii accesoriilor.

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 contestatorului.

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

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, cu privire la perioada de calcul, cota aplicată și numărul de zile, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se *va respinge ca nemotivată* contestația formulată de **S.C X S.R.L. jud. Iași**, împotriva Deciziei nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, în ceea ce dobânzile în sumă de **S lei**.

**3.4** În ceea ce privește suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, calculate pentru perioada 25.01.2017-31.07.2019 prin Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste accesorii, în condițiile în care debitele care au generat accesoriile nu au fost declarate, societatea nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea***

**propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal, iar prin Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. X din 26.08.2019 s-au scăzut din evidența fiscală a societății penalitățile de nedeclararea în procent de 75%, respectiv suma de S lei**

**În fapt**, prin Decizia nr. X din 31.07.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, organul fiscal a stabilit în temeiul art.98 lit.c) și art.181, în sarcina **S.C X S.R.L, jud. Iași**, penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, în sumă de **S lei**, iar din Anexa la decizie rezultă că documentul prin care s-a individualizat suma de plată este Decizia de impunere nr. F-IS X din data de 19.07.2019 și 24.07.2019 data comunicării.

La data de 26.08.2019, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, urmare cererii formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/ 19.08.12019, a emis în temeiul art.98 lit c) și art.181 alin.(2) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. X/26.08.2019, în care precizează că, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, care au fost stinse prin plată sau compensare în termenul prevăzut la art.156 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, sau prin eşalonare la plată, în condițiile legii, penalitățile de nedeclarare rămase nestinse, se reduc cu 75%, stabilind astfel penalități de nedeclare reduse cu 75% în sumă de **S lei**.

În Referatul nr.X/18.09.2019 cuprinzând propunerile de soluționare a contestației, organul fiscal precizează: "*Menționăm că sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr.F-IS X au fost achitate în termenul legal, fapt pentru care contribuabilul solicită prin cererea nr.X/ 19.08.2019 reducerea penalităților de nedeclarare conform prevederilor art.181 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Urmare acesteia, organul fiscal a procedat la emiterea Deciziei de reducere a penalităților de nedeclarare nr. X/26.08.2019 în sumă de Slei.*"

**În drept**, dispozițiile art.1 pct.37, art.93, art.98, art.181, art.268 alin.(1) și art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează următoarele:

**"Art.1 Definiții.** În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;[...]

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

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

[...]

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri;[...]

**Art.98** Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

[...]

c)Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;[...]

**Art.181** Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil / plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

**Art.268** Posibilitatea de contestare

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

**Art.269** Forma și conținutul contestației

[...]

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

Referitor la reducerea penalităților de nedeclarare, sunt aplicabile prevederile art.181 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.181** Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(...)

(2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:

a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);"

În speță sunt aplicabile și prevederile Ordinului nr. 3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, care la Capitolul I Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, precizează:

1. În situația în care contribuabilul/plătitorul nu a declarat sau a declarat incorect obligațiile fiscale principale, acestea se stabilesc de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere. [...]

9.1. Pentru obligațiile fiscale principale prevăzute la pct.1, care au fost stinse prin plată sau compensare în termenul prevăzut la art.156 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, sau prin eşalonare la plată, în condițiile legii, penalitățile de nedeclarare rămase nestinse se reduc cu 75%, la cererea contribuabilului depusă la organul fiscal central competent.

9.2. Reducerea penalităților de nedeclarare prevăzută la pct.9.1 se acordă de organul fiscal competent prin emiterea deciziei de reducere a penalităților de nedeclarare,[...].

Se reține că prin Decizia nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, organul fiscal a stabilit în temeiul art.98 lit.c) și art.181, în sarcina **S.C X S.R.L, jud. Iași**, penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă de **S lei**, iar din Anexa la decizie rezultă că documentul prin care s-a individualizat suma de plată este Decizia de impunere nr. F-IS X și 24.07.2019 data comunicării.

Se reține că urmare cererii formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/19.08.12019, organul fiscal a emis Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. X/26.08.2019 pentru suma de **Slei** reprezentând penalități de nedeclarare reduse cu 75%.

Se reține că în Referatul nr. X/18.09 cuprinzând propunerile de soluționare a contestației, organul fiscal precizează:"*Menționăm că sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr.F-IS X au fost achitate în termenul legal, fapt pentru care contribuabilul solicită prin cererea nr.X/19.08.2019 reducerea penalităților de nedeclarare conform prevederilor art.181 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Urmare acesteia, organul fiscal a procedat la emiterea Deciziei de reducere a penalităților de nedeclarare nr. X/ 26.08.2019 în sumă de **Slei**."*

Ca urmare a reducerii penalităților de nedeclarare, survenite prin Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. X/26.08.2019, comunicată în data de 09.09.2019, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, *constată ca fiind rămasă fără obiect* contestația cu privire la suma de **Slei** reprezentând penalități de nedeclarare stabilite prin Decizia nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

Având în vedere că Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. X/26.08.2019 prin care au fost reduse penalitățile de nedeclare cu suma de **Slei**, sumă ce se regăsește în Decizia nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, a fost comunicată petentei în data de 09.09.2019, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul contestației, aceasta a intrat în circuitul civil și a produs efecte juridice,



fapt pentru care organul de soluționare ia act de reducerea obligațiilor fiscale contestate de petent și implicit de *rămânerea ca fără obiect a contestației* administrative formulată de **S.C X S.R.L, jud. Iași** pentru suma totală de **Slei** reprezentând penalități de nedeclarare.

În ceea ce privește diferența de **S lei (S lei - Slei)** reprezentând penalități de nedeclarare stabilită prin Decizia nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, se reține că societatea nu contestă cota aplicată sau perioada pentru care au fost calculate accesoriile.

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

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

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

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

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

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

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

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

**„ART. 276 Soluționarea contestației**

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

precum și cele ale art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„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”.**

Se reține că, deși societatea contestată precizează faptul că formulează contestație împotriva Deciziei nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, nu aduce niciun argument privind modul de calcul al accesoriilor, perioada pentru care acestea au fost calculate sau orice alt motiv care să sublinieze o neregularitate în privința stabilirii accesoriilor.

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 contestatorului.

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.X/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: „În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ....este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”

Organul de soluționare a contestației reține că organul fiscal a stabilit în sarcina **S.C X S.R.L, jud. Iași**, prin Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, penalități de nedeclarare în sumă de **S lei**, din care suma de **S lei** a fost redusă prin Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr.X/26.08.2019, comunicată contestatarei în data de 09.09.2019.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze, cu privire la perioada de calcul, cota aplicată și numărul de zile, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate investi pe fondul cauzei pentru suma de **S lei (S lei -Slei)** reprezentând penalități de nedeclarare.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se *va respinge ca nemotivată* contestația formulată de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, împotriva Deciziei nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, în ceea ce privește penalitățile de nedeclarare în sumă de **S lei**.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 alin. (1) și alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.

3.741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

### DECIDE:

1. *Respingerea ca neîntemeiată*, pentru suma totală de **S lei**, a contestației formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, împotriva:

◀ Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;

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

◀ Deciziei nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru suma de **S lei** reprezentând :

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

2. *Respingerea ca nemotivată*, pentru suma totală de **S lei**, a contestației formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași** împotriva:

◀ Deciziei nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

- **Sei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă.

◀ Deciziei nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare.

3. *Constatarea ca fiind rămasă fără obiect* a contestației formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași** împotriva Deciziei nr. X referitoare la obligațiile fiscale

accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,