

DECIZIA NR. 2653/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.- în insolvență
din mun. X, Jud. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 27273/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 3614/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 27273/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2010, având domiciliul fiscal în mun. X, șos. X, nr. 52, bl.16, ap. 2, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 15036/02.09.2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016* emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, și are ca obiect suma parțială de **X lei**, din care:

- X lei impozit pe profit;
- X lei TVA;
- X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prin contestația depusă în condițiile precizate mai sus, petenta mai solicită și anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016 cu privire la **suma totală de X lei** compusă din:

- X lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei accesorii aferente TVA;
- X lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că pentru Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016, s-a confirmat primirea la data de **22.07.2016**, potrivit confirmărilor de primire anexate în copie la dosarul cauzei, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X a fost emisă în data de **02.08.2016** iar contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. X în data de **02.09.2016**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

În urma inspecției fiscale, împotriva S.C. X S.R.L., reprezentată de d-na CS, a fost formulată Sesizarea penală înregistrată la AJFP X sub nr. 3438/2016 și la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2016.

Contestația prezintă în original semnătura administratorului societății, d-na CS.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin administrator CS.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/11.07.2016, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de inspecție fiscală și a **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016**, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

a) Referitor la modul de înregistrare în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materii prime, mărfuri - compoziție, aliaj de lipit, placă plumb, țeavă plumb, lemn de lucru molid, deșeu de plumb

Petenta afirmă că materiile prime, mărfurile utilizate în procesul de producție nu intră în categoria deșeurilor, materialelor reciclabile, astfel nefiind incidente prevederile art. 160 lit. a) pct. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Totodată societatea menționează că organul de control nu a ținut cont de faptul că prin vânzarea acestor bunuri, cărora nu li s-a modificat structura sau compoziția, a fost colectat TVA.

b) Referitor la achiziția de mijloace de transport

În susținerea contestației petenta anexează Decizia de impunere pentru stabilirea impozitului pe mijloace de transport nr. 6754/19.02.2016 ca dovadă a faptului autoturismul a fost luat în evidență de Primăria Municipiului X ca aparținând S.C. X S.R.L. și că nu s-a efectuat transcrierea autovehiculului pe noul proprietar deoarece părțile nu s-au prezentat la Direcția de Înmatriculări Auto în vederea modificării Cărții de identitate.

c) Referitor la livrările de bunuri către terțe persoane juridice pentru care SC X SRL a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Societatea afirmă că a stornat în luna ianuarie 2014 toate facturile de livrări de lingouri de plumb emise în perioada 01.01.2011-31.12.2013, emițând facturi noi, fără TVA și că a transmis aceste documente clienților pe diverse căi (prin poștă, direct). Petenta motivează că nu a putut prezenta organelor de control facturile listate din cauza unei defecțiuni a programului informatic care nu mai permite listarea lor.

Referitor la observația organelor de control că sumele reprezentând valoarea TVA încasată eronat, se regăsesc în sold pentru principalii clienți, petenta consideră că neonorarea decontărilor între societăți nu înlătură dreptul de colectare sau de deducere a TVA, societățile păgubite având posibilitatea acționării în judecată conform procedurii civile sau penale în vederea recuperării prejudiciilor.

Cât privește măsura luată de organele de control, în contestație se precizează că acestea nu pot schimba destinația unei operațiuni asupra căreia legislația obligă la aplicarea măsurilor de simplificare, într-o operațiune taxabilă din punct de vedere a TVA. Societatea mai afirmă că, din proprie inițiativă, a stornat și TVA deductibilă înscrisă în facturile de achiziții în baza cărora a fost recepționată marfa care a făcut obiectul facturilor stornate.

În ceea ce privește operațiunile de stornare efectuate începând cu luna februarie 2014 (TVA stornată X lei) petenta susține că facturile au fost înmânate personal reprezentanților societăților beneficiare.

d) Referitor la achizițiile de bunuri de la SC X N SRL, efectuate în perioada 2011 – 2012

În susținerea contestației petenta a prezentat un număr de 7 facturi în copie xerox, în valoare totală de X lei cu TVA aferentă X lei și având ca obiect „cv prestări servicii în producție, lingou plumb, deșeu cupru, deșeu bronz”.

e) Cu privire la TVA stabilită suplimentar de organul de control în sumă de X lei, aferentă unei livrări în Republica Moldova

Petenta anexează în copie Declarația vamală de export, factura de livrare și copie după documentul de transport.

f) Cu privire la achizițiile de materii prime constând în cuie, lemn de foc și deșuri de plumb, efectuate de la persoane fizice

Petenta susține că la preluarea acestor materii prime au fost întocmite Note de recepție iar în momentul folosirii au fost întocmite bonuri de consum și că întreaga cantitate a fost utilizată în procesul de producție și se regăsește în produsele finite comercializate. Referitor la cheltuielile cu consumul acestor materii prime, în contestație se precizează că au fost efectuate în scopul realizării de venituri și că fără aceste cheltuieli nu ar fi putut fi realizate veniturile. Totodată societatea consideră că borderourile prezentate îndeplinesc calitatea de document justificativ, lângă acestea fiind atașate copii după Buletin/CI a persoanei furnizoare care conțin datele de identificare a acestora.

Cu privire la faptul că semnăturile aceleiași persoane de pe borderourile de achiziție și de pe dispozițiile de plată sunt diferite, petenta precizează că majoritatea acestor persoane sunt de

etnie romă și sunt fie analfabeți fie semianalfabeți și au fost ajutați de însoțitori la semnarea documentelor.

În ceea ce privește Borderourile de achiziție care nu sunt semnate, petenta precizează că pe lângă exemplarul în format electronic există și unul de mână, care poartă semnătura părților, și de care organele de control nu au ținut cont.

g) Cu privire la soldul de casă în sumă de X lei

Petenta susține că organele de control au presupus în mod eronat că suma nu se regăsește în casierie la 22.12.2015 pentru a aplica cota de 16% pentru calculul impozitului pe veniturile din dividende, deși această sumă este înscrisă în Bilanțul contabil aferent exercițiului financiar 2015, iar în anul 2016 cota a fost diminuată până la 5%.

h) Cu privire la achiziționarea de la persoane fizice a unor mărfuri și mijloace fixe în anul 2015

Petenta precizează că achizițiile au avut la bază Contracte de vânzare-cumpărare la care sunt anexate copii după Buletin/CI care cuprind datele de identificare ale persoanelor fizice și că au fost întocmite Note de recepție care atestă intrarea acestor bunuri în gestiune.

Contestatoarea consideră că dacă aceste immobilizări nu au fost amortizate și nu s-au înregistrat cheltuieli, nu se poate trage concluzia că aceste mijloace fixe nu au fost folosite și afirmă că bunurile se regăsesc în bilanțurile contabile și în listele de inventariere anexate la Procesele verbale de inventariere.

i) Cu privire la cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de X lei

Petenta menționează că nu au fost efectuate în interesul personal al asociatului ci pentru buna desfășurare a activității societății și că nu au fost deduse deoarece, din neatenție, nu au fost păstrate bonurile și facturile. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în Turcia, se precizează că reprezentantul societății a depus suma de X lei în casieria societății fiind întocmit Procesul verbal și dispoziția de depunere numerar din data de 30.09.2013.

II. 1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, TVA în sumă de X lei, și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei, perioada verificată fiind 01.12.2010-31.03.2016.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.07.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

Referitor la TVA

perioada verificată 01.12.2010-31.03.2016

1) În perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru T.V.A. în sumă totală de X lei înscrisă în facturi de achiziție bunuri de tipul aliaje de lipit, compoziție, etc.

Având în vedere bunurile înscrise în facturi, organele de control au constatat faptul că pentru aceste operațiunile furnizorul avea obligația să aplice taxare inversă conform art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, iar beneficiarul, în speță SC X SRL, avea obligația să colecteze T.V.A. concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

În consecință, echipa de inspecție fiscală a stabilit o T.V.A. datorată suplimentar în sumă totală de X lei.

2) În luna ianuarie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru T.V.A. în sumă de X lei, înscrisă în factura nr. 144/31.03.2011 emisă de S.C. R X S.R.L. și având ca obiect un autoturism Cadillac Escalade.

Organele de control au constatat faptul că acest autoturism nu a fost înmatriculat pe SC X SRL deoarece contribuabilul nu deține certificatul de atestare fiscală al vânzătorului prin care să se ateste achitarea tuturor obligațiilor fiscale de plată datorate administrației publice locale în a cărei rază se află înregistrat fiscal autoturismul.

Drept consecință, conform prevederilor art.113 alin. (4) și alin. (5) din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea de vânzare-cumpărare încheiată între S.C. R X S.R.L. și S.C. X S.R.L. este nulă de drept motiv pentru care s-a stabilit suplimentar de plată T.V.A. în sumă de X lei.

3) În perioada 01.01.2014- 30.04.2014, S.C. X S.R.L. X a evidențiat în documentele financiar- contabile stornări de T.V.A. colectată în sumă totală de X lei, pentru care a prezentat doar parțial facturi de stornare respectiv facturile noi întocmite dar nu a putut face dovada comunicării acestora și clienților în cauză respectiv nu a restituit, clienților sumele încasate în plus cu titlu de TVA. În consecință echipa de inspecție fiscală a stabilit o T.V.A. suplimentară de plată în sumă de X lei.

4) În perioada verificată, societatea a înscris în jurnalele de cumpărări și în evidența contabilă achiziții de la S.C. X N S.R.L pentru care T.V.A. deductibilă este în sumă totală de X lei, dar nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative.

Din total T.V.A. dedusă de X lei, societatea verificată a stornat în luna ianuarie 2014 suma de X lei, pentru achizițiile respective aplicând taxarea inversă.

În consecință, deoarece societatea nu a prezentat facturile în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere, în sarcina sa s-a stabilit o T.V.A. suplimentară de plată în sumă de X lei (X lei – X lei).

5) În luna mai 2013 societatea verificată a emis factura seria IBEP nr. 225/21.05.2013 beneficiar AC S.R.L. Chișinău, Republica Moldova, în valoare totală de X lei, pentru care nu a colectat T.V.A., aplicând scutirea pentru exporturi.

Societatea verificată nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru aplicarea scutirii de T.V.A. prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a), în speță declarația vamală de export și documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea, documente prevăzute la art. 2, alin. 2 din Ordinul nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de control au colectat T.V.A. în sumă de X lei (X x 24%).

Aferent deficiențelor prezentate la punctele de la 1) la 5), în urma inspecției fiscale, s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei (X+ X+ X+ X+ X lei).

Referitor la impozitul pe profit perioada verificată 01.12.2010-31.03.2016

1) În perioada verificată, societatea înregistrează în evidența contabilă pe conturile 301- „Materiale consumabile”, 371- „Marfuri” și 628- „Alte servicii prestate de terti”, suma totală de X lei și înscrie la furnizor S.C. X NS.R.L. dar nu a prezentat organelor de control documentele justificative de achiziție.

Având în vedere faptul că societatea verificată nu a prezentat documentele de achiziție, pentru suma de X lei, organele de control au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit această cheltuială.

Deoarece societatea, care desfășoară în perioada verificată comerț cu produse neferoase, nu a putut prezenta documente din care să rezulte când a avut loc descărcarea din gestiune a bunurilor menționate mai sus, organele de inspecție a considerat ca și perioadă de descărcare a gestiunii trimestrul în care a avut loc achiziția respectivă.

2) Din verificările efectuate s-a constatat că societatea a achiziționat de la persoane fizice, pe bază de borderou, diverse produse cum ar fi: 2.800 kg cuie construcții, 104 mc lemn de foc și deșeurii (de plumb și compoziție lagăre).

Referitor la documentele de achiziție întocmite de societate s-au constatat următoarele:

2A) Pentru achiziția a 2.800 kg cuie de construcții și 104 mc lemn de foc, în perioada 2012-2013 societatea verificată a întocmit un număr de 12 borderouri de achiziție utilizând formularul cod 14-4-13/b, prevăzut de O.M.F.P. nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile cu modificările și completările ulterioare care nu prezintă semnătura achizitorului și semnătura gestionarului, așa cum prevede O.M.F.P. nr. 3.512/2008.

Totodată, 8 dintre aceste borderouri de achiziție, nu conțin seria și numărul de buletin/cărții de identitate a vânzătorului, și nici domiciliul complet al persoanelor respective (fiind înscris doar: X, Vâlcea, Drăgășani sau Drăgășani Vâlcea).

Drept consecință, având în vedere cantitățile mari de bunuri vândute către societatea verificată, organele de control nu au putut verifica dacă aceste persoane fizice (MS, MI, HT și LC) desfășoară activitate de producție autorizată pentru obținerea de cuie de construcții sau dacă dețin suprafețe individuale de pădure.

De asemenea, în raportul de inspecție se precizează că persoana fizică MA, având seria și nr. de buletin: X, de la care societatea verificată a înregistrat achiziția a 1.000 kg cuie construcții și 24 mc lemn de foc, nu este înregistrată în baza de date A.N.A.F. ca și producător individual de cuie de construcții.

Referitor la lemnul de foc, se menționează că societatea nu deține avize de însoțire a mărfii pentru material lemnos (aviz primar dacă materialul lemnos – lemn de foc a fost livrat direct din pădure, sau aviz secundar dacă materialul lemnos – lemn de foc a fost livrat de la un depozit autorizat).

În ceea ce privește Notele de recepție și constatare de diferențe întocmite de societate organele de control precizează că nu sunt semnate de comisia de recepție și de către gestionarul societății, nu sunt înscrise mijloacele de transport cu care furnizorii au transportat aceste cantități de bunuri (de exemplu 500 kg cuie construcții sau 30 mc lemn de foc) iar la rubrica „Primit în gestiune” este înscris d-l CD, persoană care nu deține nicio calitate în societatea verificată.

2B) În perioada 2014-2015, în baza unor borderouri de achiziție întocmite cu mijloace electronice de calcul, format A4, societatea a înregistrat achiziția de la persoane fizice a diverse cantități de deșeuri în valoare de X lei.

Referitor la borderourile de achiziție prezentate pentru justificare s-a constatat că nu sunt întocmite conform O.M.F.P. nr. 3.512/2008, nu sunt semnate de către vânzător și de către cumpărător iar majoritatea nu conțin date care să poată permite identificarea persoanelor înscrise în acestea.

În ceea ce privește Notele de recepție și constatare de diferențe întocmite de societate, în format electronic, se precizează că nu sunt semnate de comisia de recepție și de către gestionarul societății, nu sunt înscrise mijloacele de transport cu care furnizorii au transportat aceste cantități de bunuri (de exemplu 5.500 kg deșeuri de plumb sau 3.200 kg deșeuri de plumb) iar la rubrica „Primit în gestiune” este înscris d-l CD, persoană care nu deține nicio calitate în societatea verificată.

În raport organele de control mai menționează că din analiza comparativă a documentelor de plată (dispoziții de plată) cu borderourile de achiziție s-a constatat că semnăturile aceleiași persoane nu coincid (de exemplu semnătura persoanei fizice MS de pe borderoul de achiziție nr. 19/01.04.2012 nu coincide cu semnătura de pe dispoziția de plată nr. 4/01.04.2012) sau că sunt semnături asemănătoare pentru persoane diferite (de exemplu semnătura persoanei fizice MS de pe dispoziția de plată nr. 1/01.02.2012 seamănă cu semnătura persoanei fizice MA de pe dispoziția de plată nr. 5/01.06.2012).

Având în vedere cele descrise mai sus, deoarece borderourile de achiziție nu întrunesc condițiile de document justificativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de X lei (X lei -30 lei bunurilor achiziționate în baza borderourilor de achiziție și evidențiate în stoc la 31.05.2016).

Urmare a acestor deficiențe în urma inspecției a fost stabilit **un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei** $[(X+X) \times 16\%]$.

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice perioada verificată 01.12.2010-31.03.2016

1) Având în vedere faptul că la data de 22.12.2015 soldul scriptic de numerar în casa era în sumă de X, iar ulterior nu au mai fost efectuate înregistrări în registrul de casă, organele de control au solicitat prezentarea faptică a sumei de X lei, însă administratorul societății nu a prezentat această sumă și nici documente care să justifice ridicarea din casieria societății a sumei de X lei.

În consecință organele de control au asimilat dividendelor nete suma de X lei și au calculat impozitu pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **X lei**.

2) În perioada martie 2015 – mai 2015 societatea verificată a efectuat plăți în numerar în sumă totală de X lei, către persoanele fizice HB, MF, MA, SV, MI, MC, aferente achiziției următoarelor bunuri: motostivuitor 3t (mijloc fix), multilama (mijloc fix), cuptor topit (mijloc fix), cazan rotativ (mijloc fix), cazan fabricat țuică 400 litri, capac, serpentină, încărcător, descărcător, lanț de amestec, pinioane bronz, țeavă legătura, cazan fabricat țuică 200 litri, capac, serpentină, încărcător, descărcător, lanț de amestec, pinioane bronz, țeavă legătură.

Din verificările efectuate asupra documentelor financiar-contabile puse la dispoziție și din verificările efectuate la punctul de lucru declarat de societate (localitatea X, str. Grâului nr.6), organele de control au constatat următoarele:

- în două dintre dispozițiile de plată, întocmite către persoanele HB și MF, nu este completată rubrica privind „actul de indentitate”, „seria” și „numărul”;
- Din compararea semnăturilor vânzătorilor înscrise în contractele de vânzare-cumpărare respectiv semnăturile din dispozițiile de plată ale acestora, s-a constatat că acestea nu sunt identice;
- în contractele de vânzare-cumpărare prin care s-au achiziționat mijloacele fixe și mărfurile enumerate mai sus, nu s-a înscris codul numeric personal/seria și numărul cărții de indentitate, a vânzătorilor, astfel neputându-se stabili indentitatea acestora și neputându-se proba proveniența bunurilor respective;
- în cazul a doua contracte, în speță contractul încheiat cu MC și contractul încheiat cu MI, data semnării contractelor de vânzare-cumpărare este 17.08.2015, dată care este înscrisă și în dispozițiile de plată prin care se achită contravaloarea bunurilor în numerar, însă din verificarea evidenței contabile s-a constatat că acestea au fost înregistrate anterior, respectiv în luna mai 2015;
- în ceea ce privește mijloacele fixe achiziționate (motostivuitor, multilamă, cuptor topit, cazan rotativ) organul de control a constatat faptul că, deși a înregistrat achiziția acestor mijloace fixe în perioada martie 2015-mai 2015, societatea verificată nu a procedat la amortizarea lor și nu le-a utilizat în activitatea economică. De asemenea, echipa de inspecție fiscală apreciază că prețurile de vânzare-cumpărare sunt supraevaluate.
- mijloacele fixe și mărfurile care fac obiectul contractelor analizate mai sus nu au fost indentificate faptic nici la sediul social al societății și nici la punctul de lucru declarat.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de control au apreciat că aceste achiziții, respectiv plăți în numerar, în sumă totală de X lei, înscrise în evidența contabilă a societății nu sunt reale, prin înregistrarea în evidența contabilă societatea urmărind diminuarea soldului de casă al societății, sumele fiind în fapt însușite de către administratorul (asociatul) societății, doamna CS.

În consecință organele de control au asimilat dividendelor nete suma de X lei și au calculat impozitu pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **X lei**.

3) În perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 658.8, cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei care se compun în principal din:

- cheltuieli pentru care societatea nu deține documente justificative pentru care plata s-a efectuat prin intermediul cardului bancar (deplasări în străinătate, cazare hotel, decontare clinica Turcia, achiziții de produse alimentare etc);

- cheltuieli cu achiziția de produse alimentare, produse farmaceutice, materiale de construcții, lucrări de construcții, îmbrăcăminte, diverse.

Considerând că aceste cheltuieli au fost făcute în folosul personal al asociaților societății, în baza prevederilor art. 7, pct. 12, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 67 din același act normativ, organul de inspecție fiscală a asimilat dividendelor nete suma de X lei și a stabilit suplimentar de plată un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **X lei**.

4) În perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele financiar- contabile achiziții de la diverse persoane fizice în baza unor borderouri de achiziție în care nu sunt înscrise toate informațiile prevăzute de formularul aprobat prin O.M.F.P. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu există o concordanță între semnăturile înscrise în borderourile de achiziție și semnăturile de pe dispozițiile de plată, organul de control apreciind că aceste achiziții respectiv plăți în numerar în sumă totală de X lei, **nu sunt reale**, sumele fiind în fapt însușite de către administratorul (asociatul) societății, doamna CS.

În consecință organele de inspecție fiscală au asimilat dividendelor nete suma de X lei și au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **X lei**.

În concluzie, aferent deficiențelor prezentate mai sus, organul de control a determinat un **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de X lei** (X lei + X lei +X lei +X lei).

II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016, pentru obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a calculat obligații de plată accesorii în sumă totală de X lei, din care suma de X lei aferentă impozitului pe profit, X lei aferentă TVA și X lei aferentă impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

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

III.1. Referitor la obligațiile de plată stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016

III.1.1 Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- X lei impozit pe profit

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, cu privire la unele aspecte constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016 care a stat la baza emiterii Decizia de impunere nr. F-X/11.07.2016, cauza fiind înregistrată la organele de cercetare penală sub nr. X/P/2016, stadiul fiind în curs de cercetare.

În fapt, organe de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat la S.C. X S.R.L., în perioada 30.05.2016-05.07.2016, o inspecție fiscală parțială în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/11.07.2016 și a fost emisă Decizia de impunere nr. X/11.07.2016 prin care s-au stabilit în sarcina societății următoarele obligații fiscale principale:

- impozit pe profit suplimentar pentru perioada 01.12.2010 – 31.03.2016 în sumă de X lei;
- TVA suplimentar de plata pentru perioada 01.12.2010 – 31.03.2016 în sumă de X lei;
- impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01.12.2010 – 31.03.2016 în sumă de X lei.

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au formulat și înaintat

către Parchetul de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 3438/2016, în baza Procesului verbal nr. 2756/2016.

Organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul X cu privire la faptul că în urma inspecției efectuate au constatat deficiențe care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și la art. 272 alin. 1, lit. b) din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, respectiv:

- contribuabilul verificat nu a prezentat faptic soldul de casă în sumă de X lei, organele de control apreciind că această sumă a fost însușită și utilizată în scop personal de către administratorul (asociatul) societății- d-na CS. Aferent acestei sume a fost calculat un impozit suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei;
- în perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții în sumă totală de X lei și a diminuat cu această sumă soldul de disponibil în casă (plățile fiind efectuate în numerar), pentru justificare fiind prezentate documente referitor la care organele de control apreciază că nu reflectă operațiuni reale. Aferent acestei sume a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și un impozit suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei;

Prejudiciul transmis organelor de cercetare penală prin Sesizarea penală nr. 3438/22.08.2016 este în sumă totală de X lei (X lei impozit pe profit+X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice).

Prin adresa nr. 27273/07.10.2016, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. 3438/2016. În adresa de răspuns, înregistrată la DGRFP Brașov Serviciul Soluționare Contestații cu nr. 3071/2016, se precizează că Sesizarea penală nr. 3438/1016 formulată de A.J.F.P. X a fost înregistrată cu nr. X/P/2016 iar cauza este în curs de cercetare la IPJ X-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

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

Art. 9 alin. (1) "Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidentierea altor operațiuni fictive;"

iar art. 272 alin. 1, lit. b) din Legea 31/1990 privind societățile comerciale prevede că:

(1) Se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani ori cu amendă fondatorul, administratorul, directorul general, directorul, membrul consiliului de supraveghere sau al directoratului ori reprezentantul legal al societății care:

[...]

b) folosește, cu rea-credință, bunuri sau creditul de care se bucură societatea, într-un scop contrar intereselor acesteia sau în folosul lui propriu ori pentru a favoriza o altă societate în care are interese direct sau indirect;

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

Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

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

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat

suspendarea [...].

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

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

În speță, se reține că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.07.2016 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.07.2016, în perioada verificată societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei și a diminuat soldul de disponibil în numerar cu suma de X lei în baza unor documente în care sunt înscrise achiziții de la persoane fizice și care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită. De asemenea, societatea nu a putut prezenta faptic soldul de casă în sumă de X lei existând suspiciunea că acesta a fost însușit de administratorul societății în scopul personal al acestuia. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil și a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru anii fiscali 2012- 2015.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă achizițiile de bunuri înscrise în borderourile de achiziție și plățile înscrise în Dispozițiile de plată prezentate de contribuabil, au fost **reale și destinate activității economice a contestatarii**.

În fapt, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care "constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. În acest sens, Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs că „a evidenția operațiuni fictive înseamnă a înregistra anumite operațiuni care nu au existat în documentele legale, cum ar fi, spre exemplu, cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale. Înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ", descriere care se circumscrie speței.

Astfel, organele de control, susțin că achizițiile de bunuri înscrise în documentele prezentate nu sunt tranzacții factive și reale, ci sunt tranzacții artificiale efectuate cu scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale datorate bugetului centralizat al statului, având ca rezultat diminuarea bazei impozabile și însușirea în mod ilegal a sumelor de bani provenite din aceste activități, sesizând în acest sens organele de cercetare penală.

Aspectele arătate anterior pot fi lămurite prin cercetările specifice organelor ce vor soluționa plângerea penală, numai acestea putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară și înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L. atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, motiv pentru care organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație**.

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

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională a reținut că, *“adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat către Parchetulului de pe lângă Tribunalul X, Sesizarea penală nr. 3438/2016, înregistrată la aceștia cu nr. X/P/2016, plângere penală în care s-au descris faptele consemnate în RIF-ul nr. F-X/11.07.2016, urmând ca organele abilitate sesizate să stabilească existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 28 alin. (1) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

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

dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii".

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III.1.2 Referitor la TVA în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunii înscrisă în factura seria IBEP nr. 225/21.05.2013 beneficiar AC S.R.L. Chișinău, Republica Moldova, în condițiile în care în susținerea contestației petenta a prezentat documente noi care confirmă operațiunea de export respectiv că bunurile au părăsit Comunitatea.

În fapt, așa cum prezintă organul de control, în luna mai 2013 societatea verificată emite factura seria IBEP nr. 225/21.05.2013 către AC S.R.L. Chișinău, Republica Moldova, în valoare totală de X lei, fără T.V.A. dar nu a justificat cu documente aplicarea scutirii de TVA pentru exporturi, în speță declarația vamală de export și documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea.

Ca urmare a acestui fapt, în urma inspecției a fost colectată T.V.A. în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 24% asupra valorii totale facturate.

În susținerea contestației petenta anexează în copie umătoarele documente, care nu au fost prezentate organelor de control în timpul inspecției: Documentul electronic de export nr. 19721 și CMR nr. 005297.

În drept, la art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate scutirile pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. Astfel, potrivit art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din actul normativ precizat mai sus:

„(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis OMEF nr. 2222/2006 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art. 1 alin. (2) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006:

„(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 133 alin. (3) - (6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de Codul fiscal, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă.”

iar la art. 2, alin. 1 și 2 se precizează că:

„ (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Potrivit acestor prevederi legale, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul lor, sunt operațiuni scutite de taxă dacă se justifică cu factura întocmită conform prevederilor Codului fiscal, declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar și documentul de transport.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală se reține că, la contestație, societatea a prezentat Documentul electronic de export nr. 19721 și CMR nr. 005297 prin care operațiunile de export au fost confirmate, respectiv s-a făcut dovada că mărfurile au părăsit teritoriul vamal comunitar.

Ca urmare, pentru exporturile efectuate în baza facturii seria IBEP nr. 225/21.05.2013 societatea contestată beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

În același sens s-au pronunțat și organele de inspecție fiscală prin Referatul nr. 3614/2016, aflată la dosarul cauzei, respectiv „prin documentele anexate, petenta face dovada îndeplinirii condițiilor privind art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare respectiv art. 2, alin. 2 din O.M.F.P. nr. 2.421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și drept urmare petenta nu mai datorează T.V.A. stabilită suplimentar în sumă totală de X lei.”

Având în vedere prevederile legale anterior citate și propunerea de soluționare dată de organele de inspecție fiscală referitor la această obligație fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „1) **Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, prin prezenta decizie se va admite contestația pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/11.07.2016 pentru această sumă.

III.1.3 Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X lei TVA;

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații de plată în sarcina S.C. X S.R.L., în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel:

a) Referitor la cheltuielile respinse la deducere în sumă totală de X lei, înregistrate ca achiziții de bunuri de la S.C. X NS.R.L., pentru care s-a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și s-a respins la deducere TVA în sumă de X lei, din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

În fapt, societatea nu a prezentat în timpul controlului documentele justificative în baza cărora a înregistrat cheltuielile în sumă de X lei pentru care în jurnalele de cumpărări la furnizor era trecută S.C. X NS.R.L.

În susținerea contestației petenta a anexat copii după un număr de 8 facturi în care la furnizor este înscris S.C. X N S.R.L. iar la client S.C. X S.R.L.

În drept, pe linie de impozit pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede că:

„art. 19

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

coroborate cu cele ale punctului 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, făcându-se referire la dispozițiile art. 19, se precizează că:

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

De asemenea, art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevăd că:

„art. 21 alin. (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

“ art. 21, alin. (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Normele metodologice date în aplicare

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

Conform prevederilor citate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal și sunt cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

În același sens, art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilește că:

„art. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

iar punctul 46 alin. (1) din Titlul IV al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stabilește condițiile pe care trebuie să le îndeplinească documentele justificative pentru deducerea TVA și anume:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Se reține astfel că prevederile legale impun ca pentru justificarea deducerii să se prezinte exemplarul original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

În speță sunt incidente și prevederile Ordinului nr. 3512/2008 de aprobare a Normelor metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile, care în Anexa 1 punctul E, citat mai jos, stabilește pașii de urmat și condițiile pentru reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse.

“E. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse

41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

[...]

42. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective).

[...]

44. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.

[...]

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Astfel, pentru a putea fi înregistrată în contabilitate operațiunii economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale iar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește documentul original. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor sau prestator care să cuprindă aceleași date ca și facturile inițiale pe care să aplice ștampila furnizorului sau prestatorului, să menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

De asemenea, prevederile Ordinului nr. 3512/2008 statuează că pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile trebuie adusă la cunoștință în scris în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității, iar reconstituirea documentelor se face în baza unui dosar de reconstituire care trebuie să cuprindă sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului, procesul-verbal de constatare a pierderii sustragerii sau distrugerii, dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului, o copie a documentului reconstituit.

Referitor la documentele anexate de petentă la contestație, organul de soluționare reține că nu prezintă mențiunea „Duplicat” și nici ștampila furnizorului/prestatorului cu mențiunea că este duplicat și că înlocuiește factura inițială și că nu a fost prezentat dosarul de reconstituire, astfel că, în lipsa exemplarului original al facturii sau al duplicatului care să conțină mențiunea că înlocuiește exemplarul original al facturii societatea nu poate exercita dreptul de deducere a taxei înscrise în facturile respective

Se reține că într-o speță similară, Înalta Curte de Casație și Justiție a stabilit că „În privința facturilor prezentate de către recurenta-reclamantă se constată că au fost prezentate facturi în copie care nu pot constitui acte justificative întrucât conform normelor legale sus citate se impune prezentarea lor în original, și facturi în duplicat pentru care nu s-a făcut dovada că a fost respectată procedura de reconstituire a documentelor pierdute astfel cum este descrisă în Ordinul ministrului finanțelor nr. 3512/2008 pct. 41-49.” (Decizia nr. 1261/12.03.2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție dată în Dosarul nr. 766/2/2013 asupra recursului la sentința civilă nr. 1544/7.05.2013 a Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal).

Față de aceste considerente, contestația societății cu privire la impozitul pe profit și TVA aferentă achiziționării de bunuri și servicii pentru care nu s-au prezentat documentele justificative în original sau reconstituite conform prevederilor legale, va fi respinsă ca neîntemeiată.

De altfel, din analiza celor înscrise în facturile anexate în copie la contestația depusă, de către SC X SRL se constată că:

- materialele înscrise în facturi (lingou plumb, deșeu cupru, deșeu bronz, compoziție) sunt aceleași cu cele pentru care în urma inspecției s-a stabilit că societatea trebuia să aplice taxarea inversă;
- baza impozabilă totală înscrisă în aceste facturi este X lei iar TVA X lei iar în RIF se vorbește de achiziții în sumă de X lei cu TVA X lei, din care TVA în sumă de X lei a fost stornată în ianuarie 2014. Aceste discrepanțe sunt cauzate de faptul că pe de o parte la poziția 1 din jurnalul de cumpărări al lunii noiembrie 2011 este înscrisă o bază impozabilă în sumă de X lei dar în copia facturii 460/01.11.2011 anexată la contestație (a cărei dată coincide cu data înscrisă în jurnal) baza este de doar X lei rezultând o diferență de X lei, iar pe de altă parte de faptul că la poziția 55 din jurnalul de cumpărări al lunii martie 2012 este înscrisă o TVA în sumă de X lei dar în copia facturii 462/31.03.2012, anexată la contestație (a cărei dată coincide cu data înscrisă în jurnal) TVA este de doar X lei rezultând o diferență de X lei;
- în facturile sunt înscrise prestări de servicii în valoare de X lei cu TVA X lei dar nu este precizat numărul contractului, în ce au constat aceste servicii, data la care au fost prestate și societatea nu a prezentat documente justificative suplimentare.

În drept, referitor la cheltuielile cu serviciile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

iar la punctul 48 din HG 44/2004 dată în aplicare că:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a

serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Pe linie de TVA potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

art. 145

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

a) operațiuni taxabile;

art. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

Rezultă din aceste texte legale că pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului iar petenta nu a prezentat documente în acest sens.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție au încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă totală de X lei, pentru care au calculat impozit pe profit în sumă de **X lei și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei motiv pentru care se va respinge ca neintemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

b) Referitor la impozitul suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă X lei, din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 658.8- Alte cheltuieli de exploatare, suma totală de X lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care au calculat un impozit suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **X lei**.

Petenta menționează în contestație că aceste **cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal** nu au fost efectuate în interesul personal al asociatului ci pentru buna desfășurare a activității societății și că nu au fost deduse deoarece, din neatenție, nu au fost păstrate bonurile și facturile.

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

art. 7

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

[...]

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

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

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

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

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

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

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

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

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

art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

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

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, se reține faptul că societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziția unor bunuri și servicii pentru care societatea nu deține documente justificative, plata efectuându-se prin intermediul cardului bancar (deplasări în străinătate, cazare hotel, decontare clinica Turcia, achiziții de produse alimentare etc) precum și produse alimentare și băuturi alcoolice, produse farmaceutice, materiale de construcții, lucrări de construcții, îmbrăcăminte, diverse, pentru care nu a prezentat documente care să justifice utilizarea lor în scopul activității economice a societății.

Astfel, deși prin contestația depusă petenta menționează că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru buna desfășurare a activității economice, aceasta nu prezintă niciun document care să susțină afirmația sa, având în vedere că pentru mare parte din cheltuieli nu deține nici documente din care să rezulte în ce au constat achizițiile decontate de societate. În ceea ce privește cheltuielile pentru care deține document de achiziție cum ar fi produse alimentare și băuturi alcoolice (de exemplu de la S.C. B S.R.L. X s-au achiziționat în luna august 2012, băuturi alcoolice și nonalcoolice cum ar fi 500 sticle de Jidvei Fetească Regală, 15 sticle Jack Daniel'S, J&B rare Scotch, 198 sticle de Coca Cola, 198 de sticle de apă minerală în sumă totală de 12.147,52 lei) sau servicii/materiale de construcții societatea nu a justificat utilizarea acestora, pentru care nu prezintă contracte, devize cu lucrările efectuate din care să rezulte în ce au constat lucrările și locul unde acestea au avut loc.

Drept urmare, organele de control au asimilat aceste achiziții, în sumă de X lei, ca distribuire de dividende și au aplicat regimul fiscal prevăzut la art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, organele de control au determinat impozit pe dividende în sumă de X lei, considerând valoarea bunurilor/serviciilor ca fiind valoarea netă primită de asociat.

Deși prin contestația depusă, petenta menționează că anexează Procesul verbal și dispoziția de depunere numerar din data de 30.09.2013, prin care societății a depus suma de X lei

pentru cheltuielile efectuate în Turcia, la dosarul contestației nu se regăsește anexat niciun document justificativ cu privire la aceste cheltuieli.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

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

„art. 249 Sarcina probei

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

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară 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.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente și nu prezintă documente care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei.**

c) Referitor la TVA suplimentară în sumă de X lei, din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

În perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru T.V.A. în sumă totală de X lei înscrisă în facturi de achiziție bunuri de tipul aliaje de lipit, compoziție, etc, bunuri pentru care trebuia să aplice taxarea inversă. Deoarece contribuabilul nu a colectat T.V.A. concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, echipa de inspecție fiscală a stabilit o T.V.A. datorată suplimentar în sumă totală de X lei.

În contestație, petenta afirmă că materiile prime, mărfurile utilizate în procesul de producție nu intră în categoria deșeurilor, materialelor reciclabile, astfel nefiind incidente prevederile art. 160 anin. 2 lit. a) pct. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Totodată societatea menționează că organul de control nu a ținut cont de faptul că prin vânzarea acestor bunuri, cărora nu li s-a modificat structura sau compoziția, a fost colectat TVA.

În drept, în ceea ce privește perioada martie 2011 – 4 septembrie 2011:

Potrivit prevederilor art. 160[^]1 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea de deșeuri și materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;”

Rezultă că se aplică taxarea inversă pentru livrarea de deșeuri și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001.

Potrivit anexei 2 la OUG 16/2001, deșeul reprezintă *“orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze”*, iar în anexa nr. 1 la OUG 16/2001, în categoria grupelor de deșeuri industriale reciclabile intră: deșeurile metalice feroase, deșeurile metalice neferoase,

În acest context, considerăm relevant răspunsul transmis de Ministerul Economiei și Comerțului către Comisia Națională pentru Reciclarea Materialelor, la care se face referire într-o speță similară publicată la data 4.10.2012 pe pagina de internet ANAF, potrivit căruia: *“Lingourile din metale neferoase sau din aliaje de metale neferoase, obținute prin simpla topire a deșeurilor metalice neferoase fără adăugarea de elemente suplimentare de aliere sunt materii prime secundare (deșeuri neferoase lingotate). Acestea nu au compoziție chimică încadrată în vreun standard de fabricație. Lingourile obținute prin topirea deșeurilor metalifere neferoase, la care în cursul elaborării li s-au adăugat elemente de aliere și la care compoziția chimică finală se încadrează într-un standard de marcă de fabricație, sunt produse finite.”*

Din cele prezentate mai sus rezultă că, în perioada martie 2011 – 4 septembrie 2011, taxarea inversă se aplică și în cazul lingourilor dacă acestea reprezintă materie primă secundară rezultată din operațiunea de valorificare prevăzută de OUG 16/2001, care în Anexa nr. 2 precizează că prin valorificare se înțelege *“orice operațiune de dezmembrare, sortare, reciclare, tăiere, mărunțire, presare, balotare, topire-turnare, pretratere, amestec sau altă operațiune care determină schimbarea naturii sau a compoziției, efectuată asupra unui deșeu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizării”*.

În ceea ce privește perioada 5 septembrie 2011 - 31 decembrie 2011:

Prin intrarea în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 30/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, se aplică taxarea inversă, potrivit art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, pentru livrarea următoarelor categorii de deșeuri:

”1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, hârtie cartonată și carton, material textil, cauciuc și plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

2. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1, după prelucrarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri.”

În această perioadă, deși dispozițiile în vigoare nu mai conțin noțiunea de materie primă secundară, prin prevederile de la punctul 2 s-a dorit menținerea sferei categoriei de bunuri pentru care se aplică taxarea inversă.

Prin urmare, în cazul lingourilor de metale neferoase/feroase, sunt valabile considerațiile menționate pentru perioada până la 4 septembrie 2011.

Astfel, având în vedere că în facturile de achiziție din anul 2011 este înscris „aliaj de lipit” sau „compoziție”, iar petenta nu a prezentat niciun document din care să rezulte dacă aceste materiale sunt produse finite, încadrate într-un standard de fabricație, rezultate din topirea deșeurilor la care s-ar fi adăugat elemente de aliere și la care compoziția chimică finală se schimbă, considerăm că acestea fac parte din bunurile pentru care se aplică măsurile de simplificare conform art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, întrucât aceste produse reprezintă, în fapt, materii prime secundare.

Prin intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a legiferat că taxarea inversă se aplică, potrivit art. 160 alin. (2) lit. (a) din Codul fiscal, pentru livrarea următoarelor categorii de bunuri:

”(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. livrarea de deșuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

4. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1 - 3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;

Prin urmare, în cazul aliajelor, a lingourilor de materiale obținute din topirea deșeurilor și resturilor de metale, chiar dacă au și elemente de aliere, acestea fac parte din bunurile pentru care se aplică taxarea inversă conform prevederilor art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, aplicabile după data de 1 ianuarie 2012.

De asemenea, la alin. (4) al art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul a statuat că:

„(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă.”

iar în HG 44/2004 la punctul 82, dat în aplicarea art. 160, alin. (7) prevede că:

”În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere. În cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligând beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari. Facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului.”

Având în vedere prevederile legale și explicațiile de mai sus din documentele aflate la dosarul contestației rezultă:

- în contestație petenta face referire la aliajul de lipit Lp 37, Lp 60, compoziție SnY83, însă în facturile de achiziție pentru care organele de control au stabilit că societatea avea obligația de a aplica taxarea inversă este înscris în principal: “aliaj de lipit, compoziție, lingou compoziție, compoziție Sny” iar societatea nu a prezentat declarații de conformitate, certificate de calitate și buletin de analiză chimică de la producător din care să rezulte compoziția și concentrația compozițiilor sau aliajelor achiziționate;
- Referitor la documentele anexate la contestație cu privire la acest capăt de cerere, se constată că:
 - În ceea ce privește facturile emise de către S.C. O S.R.L. Cornu prin care se facturează contravaloare analiză spectrală, din acestea nu rezultă ce materie primă a fost analizată, lotul, cine este producătorul, aceste analize fiind specifice pentru a determina compoziția lingourilor obținute de către societatea verificată, fără a proba că achizițiile în speță nu intră în sfera taxării inverse;
 - În ceea ce privește certificatele de calitate emise de către petentă pentru beneficiarii S.C. P S.A. respectiv S.C. N S.R.L. (pentru produsele livrate), acestea nu pot înlocui certificatele de calitate de la furnizori care trebuiau transmise la achiziția de bunuri. De asemenea, se reține că documentele anexate nu sunt ștampilate, nu sunt semnate, primul certificat este emis în data de 02.08.2014 pentru o marfă livrată în data de 15.12.2015, ambele certificate au același număr “232” și se referă la bunuri livrate cu același număr și dată de factură “factura nr. 188/21.12.2015” deși cumpărătorii sunt diferiți (S.C. P S.A. și S.C. N S.R.L.).
 - În ceea ce privește comanda de materiale și factura proforma pentru clientul S.C. N S.R.L., menționez faptul că speța în cauză se referă la achiziții de bunuri și nu la

livrări efectuate de către societatea verificată;

- În ceea ce privește facturile emise de către S.C. UA S.R.L. prin care se achiziționează compoziție SN83, menționăm faptul că aceste compoziții sunt aliaje, a căror achiziție/livrare intră sub incidența art. 160 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare iar petenta nu a prezentat documente care să certifice calitatea și conformitatea cu prevederile Standardelor specifice;
- În ceea ce privește documentele anexate în susținerea faptului că plăcile de plumb facturate de către S.C. UA S.R.L. București sunt un produs finit și nu un semiprodus, se reține că nu a fost prezentat niciun document din care să rezulte caracteristicile tipo-dimensionale ale acestor plăci iar în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de control motivează de ce a considerat că aceste plăci de plumb sunt în fapt lingouri de plumb după cum urmează:
 - în realizarea pereților și ușilor cabinetelor de radiologie se utilizează tablă de plumb și folie de plumb de diferite dimensiuni așa cum rezultă și din modul de facturare a acestor bunuri (anexa nr.1 depusă de organul de control la referat). Acestea se obțin din plăcile de plumb la care face referire petenta fără a preciza însă dimensiunile acestor plăci de plumb. Pretul de achiziție este de 9,9 lei, apropiat de cel al lingourilor de plumb, pe când cel al tablei de plumb este de 14 lei;
 - în luna ianuarie 2014 petenta a stornat în evidența contabilă T.V.A. dedusă respectiv colectată aferentă atât achizițiilor cât și livrărilor de lingouri de plumb, considerând că trebuia să aplice taxarea inversă.

Având în vedere cele expuse anterior, organul de control consideră că părțile în cauză au utilizat această denumire de "placă plumb" pentru a nu aplica taxarea inversă, aceste plăci de plumb fiind în sine lingouri de plumb.

- Beneficiarul, în cazul în speță S.C. X S.R.L., este responsabil de aplicarea măsurilor de simplificare pentru bunurile prevăzute la art. 160 citat mai sus, și avea obligația colectării TVA concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

În cauză sunt incidente și concluziile CJUE în Cauzele reunite C-110/94 INZO (paragraful 46) și C-268/83 Rompelman (paragraful 24), unde s-a pus accentul pe obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În ceea ce privește afirmația petentei că "organul de control nu face referire la taxa pe valoarea adăugată colectată de societate ca urmare a livrării efective de compoziție, aliaje de lipit", se constată că organul de control a întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 2725/11.07.2016, comunicată societății în data de 22.07.2016 prin care s-a dispus ca societatea să corecteze facturile prin care s-au achiziționat respectiv livrat deșeuri (aliaje de lipit, deșeuri plumb, compoziții, plăci bronz, lingouri compoziție, placă plumb, lingou plumb, lingou aliaj, lemn lucru molid, bară plumb, calupuri plumb, bară plumb, țeavă plumb) cu aplicarea taxării inverse.

Referitor la afirmația petentei că țeava de plumb este un produs finit, pentru care nu se aplică măsurile de simplificare, se reține că petenta nu face dovada că țeava furnizată nu provine din demolarea construcțiilor vechi și deci nu este în fapt deșeu. Organul de control își justifică raționamentul că „țeava plumb” reprezintă în fapt deșeuri de plumb, având în vedere și faptul că în avizul de însoțire a mărfii nr. 1014/27.03.2012, este înscris că se livrează "țeavă plumb (deșeu)".

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente și nu prezintă documente prin care să probeze că bunurile achiziționate nu intră în categoria celor pentru care legiuitorul a dispus aplicarea măsurilor de simplificare și care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X lei.**

d) Referitor la TVA suplimentară în sumă X lei, din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

În fapt, în luna ianuarie 2014 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru T.V.A. în

sumă de X lei, înscrisă în factura nr. 144/31.03.2011 emisă de S.C. R X S.R.L., și având ca obiect achiziția unui autoturism Cadillac Escalade.

Din verificările efectuate, s-a constatat că acest autoturism nu a fost înmatriculat pe societatea verificată din cauză că aceasta nu deține certificatul de atestare fiscală al vânzătorului, prin care să se ateste achitarea tuturor obligațiilor fiscale de plată datorate administrației publice locale în a cărei rază se află înregistrat fiscal autoturismul. Astfel, organele de control au constatat că achiziția este, conform prevederilor art. 113 alin. (4) și alin. (5) din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nulă de drept, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

În susținerea contestației petenta precizează că nu s-a efectuat transcrierea autovehiculului pe noul proprietar deoarece părțile nu s-au prezentat la Direcția de Înmatriculări auto în vederea modificării Cărții de identitate și anexează Decizia de impunere pentru stabilirea impozitului pe mijloace de transport nr. 6754/19.02.2016 și Declarația fiscală/ Decizie de impunere din 21.03.2012 înregistrată la Municipiul X- Direcția Fiscală Locală sub nr. 17240/26.03.2012.

În drept, conform prevederilor art. 113 alin. (4) și alin. (5) din O.G. nr. 92/2003/R, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii facturii:

“(4) Pentru înstrăinarea dreptului de proprietate asupra clădirilor, terenurilor și a mijloacelor de transport, contribuabilii trebuie să prezinte certificate de atestare fiscală prin care să se ateste achitarea tuturor obligațiilor fiscale de plată datorate autorității administrației publice locale în a cărei rază se află înregistrat fiscal bunul ce se înstrăinează, potrivit alin. (2), inclusiv sumele reprezentând amenzi existente în evidența organului fiscal. Pentru bunul care se înstrăinează, impozitul datorat este cel recalculat pentru a reflecta perioada din an în care impozitul se aplică persoanei care înstrăinează, potrivit Codului fiscal.

*(5) Actele prin care se înstrăinează clădiri, terenuri, respectiv mijloace de transport, cu încălcarea prevederilor alin. (4), **sunt nule de drept**”*

De asemenea, referitor la nulitatea contractelor Legea 287/2009 privind Codul civil statuează:

art. 1247 Nulitatea absolută

(1) Este nul contractul încheiat cu încălcarea unei dispoziții legale instituite pentru ocrotirea unui interes general.

(2) Nulitatea absolută poate fi invocată de orice persoană interesată, pe cale de acțiune sau de excepție.

art. 1249 Prescripția

(1) Dacă prin lege nu se prevede altfel, nulitatea absolută poate fi invocată oricând, fie pe cale de acțiune, fie pe cale de excepție.

art. 1254

Desființarea contractului și a actelor subsecvente

(1) Contractul lovit de nulitate absolută sau anulat este considerat a nu fi fost niciodată încheiat.

(2) Desființarea contractului atrage, în condițiile legii, și desființarea actelor subsecvente încheiate în baza lui.

Art. 1259 Refacerea contractului nul

Contractul nul poate fi refăcut, în tot sau în parte, cu respectarea tuturor condițiilor prevăzute de lege la data refacerii lui. În toate cazurile, contractul refăcut nu va produce efecte decât pentru viitor, iar nu și pentru trecut.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană poate invoca nulitatea absolută, deci și organele fiscale, constatarea acesteia nefiind prescriptibilă, iar contractul lovit de nulitate este considerat a nu fi fost încheiat niciodată. Pe cale de consecință vânzarea-cumpărarea cu transferul dreptului de proprietate nu a avut loc și deci nu a fost efectuată o achiziție în folosul operațiunilor cu drept de deducere ale contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale de mai sus se constată că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

În speță se reține că petenta a declarat la DIRECȚIA FISCALĂ LOCALĂ a mun. X că a dobândit mijlocul de transport în luna martie 2012 (deși vânzarea-cumpărarea autoturismului a avut loc la data de 31.03.2011), dată la care societatea vânzătoare R X S.R.L. figura cu datorii la bugetul local, situație în care se găsește și în prezent. Astfel nu se justifică întocmirea facturii de vânzare și colectarea de TVA de către SC R X SRL în luna ianuarie 2014, după data la care fusese solicitată în instanță intrarea în procedura insolvenței a SC R X SRL (Dosar X/85/2013 deschis în 07.11.2013).

De altfel, depunerea Declarației fiscale la Mun. X pentru plata impozitului pe mijloacele de transport nu este condiționată de faptul ca societatea vânzătoare să nu prezinte datorii neachitate bugetului local și nici nu protejează de efectele nulității vânzării-cumpărării, în fapt transcrierea dreptului de proprietate nefiind posibilă deoarece societatea cumpărătoare nu este în posesia certificatelor de atestare fiscală (pe care trebuie să le prezinte persoana care înstrăinează dreptul de proprietate a mijlocului de transport) prin care să se ateste achitarea tuturor obligațiilor fiscale de plată datorate autorității administrației publice locale în a cărei rază se află înregistrat fiscal bunul ce se înstrăinează.

Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X lei.**

e) Referitor la TVA suplimentară în sumă X lei, din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 01.01.2014- 30.04.2014, S.C. X S.R.L. X a evidențiat în documentele financiar- contabile stornări de T.V.A. colectată în sumă totală de X lei, pentru care a prezentat doar parțial facturi de stornare, respectiv facturile noi întocmite, dar nu a putut face dovada comunicării acestora și clienților în cauză, și nu a restituit clienților sumele încasate în plus cu titlu de TVA. În consecință echipa de inspecție fiscală a stabilit o T.V.A. suplimentară de plată în sumă de X lei.

Referitor la TVA stornată în sumă de 595.078 lei, în actele de control se precizează că a fost înscrisă în facturi de livrare lingouri de plumb în perioada 01.01.2011-31.12.2013 și că principalii clienți au fost S.C. A5 S.R.L. Iasi, S.C. FA S.A. Cugir, S.C. G S.A. Galati, S.C. S S.R.L. Ghețani.

Din analiza efectuată, organele de control au concluzionat că societatea nu a transmis beneficiarilor facturile de corecție, raționamentul lor având la bază în principal următoarele constatări:

-în fișele de cont pentru acești clienți, este evidențiat un sold creditor (sume încasate în plus) la valoarea T.V.A. care a fost stornată, rezultând că societatea nu a restituit clienților TVA-ul încasat în plus;

- din consultarea informațiilor din baza de date ANAF- aplicația Fiscnet, au fost returnate neconcordanțe între datele declarate prin *Declarația informativă 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA* de societatea verificată comparativ cu cele declarate de clienții menționați mai sus în sensul că S.C. X S.R.L. a înscris în Declarația cod 394 aferentă lunii ianuarie 2014 stornările efectuate dar niciunul dintre clienții nu a declarat aceste stornări;

- conform fișei furnizorului S.C. X N S.R.L. transmise de S.C. FA S.A. Cugir, S.C. G S.A. Galati și S.C. S S.R.L. la solicitarea organelor de control, facturile de stornare întocmite de societatea verificată nu au fost înregistrate în evidența contabilă a beneficiarilor, iar T.V.A. colectată și stornată ulterior nu a fost restituită acestora;

- conform informațiilor transmise de A.J.F.P. X – Inspecția Fiscală, pe circuitul S.C. X NS.R.L. X → S.C. A5 S.R.L. Iasi → S.C. G C Impex S.R.L. livrările de lingouri s-au efectuat colectându-se T.V.A., fără ca facturile de stornare invocate de societatea verificată să fie înregistrate la beneficiar;

- Nicio factură nu este semnată pentru confirmarea primirii iar societatea nu a prezentat dovada comunicării acestora la clienți.

De asemenea, pe parcursul inspecției fiscale au mai fost identificate, în evidența contabilă, stornări ale TVA colectată în sumă totală de X lei, efectuate în lunile februarie 2014, martie 2014, aprilie 2014, aferent unor facturi emise către diverși clienți pentru care societatea verificată nu a prezentat facturile de stornare și facturile noi întocmite și nici dovada comunicării acestora. Și în acest caz au rezultat solduri creditoare ale conturilor 411 "Clienți", reprezentând TVA încasată în plus de la clienți și care nu a fost restituită acestora.

În susținerea contestației, petenta afirmă că în luna ianuarie 2014 a stornat toate facturile de livrări de lingouri de plumb emise în perioada 01.01.2011-31.12.2013, emițând facturi noi fără TVA și a transmis aceste documente clienților pe diverse căi (prin poștă, direct). Cu ocazia depunerii contestației, societatea a anexat copii după facturile de stornare și facturile corectate care nu au fost prezentate la control.

În drept, pentru livrarea de lingouri de plumb societatea avea obligația de a aplica prevederile art. 160 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform căruia:

„art. 160) *Măsuri de simplificare*

(1) *Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.*

(2) *Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:*

a) *livrarea următoarelor categorii de bunuri:*

1. *livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;*

2. *livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;*

3. *livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;*

4. *livrarea materialelor prevăzute la pct. 1 - 3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;*

Deoarece în perioada 01.01.2011-31.12.2013 petenta a înscris în facturile de livrare lingouri de plumb TVA și a colectat această taxă, în luna ianuarie 2014 a procedat la corectarea acestor facturi și a stornat din evidența contabilă TVA colectată.

În speță sunt incidente și prevederile art. 159 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform căruia:

„art. 159 *Corectarea documentelor*

(1) *Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

a) *în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;*

b) *în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, se efectuează fie prin emiterea unui nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Se reține că petenta nu a prezentat la control toate facturile de stornare și facturile fără TVA întocmite justificând că din cauza unei defecțiuni a programului informatic ele nu au mai putut fi listate dar că facturile au fost listate pe suport de hârtie și că atât facturile de stornare cât și facturile corect întocmite au fost transmise clientilor, pe diverse căi (direct, prin poștă). Cu toate acestea din documentele aflate la dosar se reține că deși contestatoarea susține că facturile au fost listate pe suport hârtie aceasta a motivat că nu le poate prezenta deoarece nu le poate lista și nu deoarece acestea au fost pierdute sau distruse.

Astfel, având în vedere prevederile Ordinului nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, respectiv:

„art. 4

(1) Normele de întocmire și utilizare a facturii sunt cele prevăzute în anexa nr. 3, care face parte integrantă din prezentul ordin, și se aplică numai de către persoanele stabilite în România, în conformitate cu prevederile art. 125¹ alin. (2) din Codul fiscal. Pentru facturile transmise pe cale electronică se aplică prevederile art. 155 din Codul fiscal.”

Anexa 3

Normele de întocmire și utilizare a facturii

pct. „2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii. [...]”

„3. Circulă, după caz:

- la furnizor:

- *la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților;*

- *la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate;*

- la cumpărător:

- *la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate.”*

se reține că petenta avea obligația să emită factura cel puțin în două exemplare și să o transmită cumpărătorului, iar din afirmațiile sale rezultă că aceste prevederi legale nu au fost respectate.

Cu privire la afirmația petentei că a transmis beneficiarilor aceste facturi, se constată că petenta anexează la contestație facturile de stornare și pe cele întocmite fără TVA dar nu prezintă în susținerea afirmațiilor sale dovada comunicării acestora, respectiv pe niciuna dintre facturile prezentate nu se regăsește semnătura de primire a beneficiarului fapt care ar fi confirmat transmiterea directă iar în ceea ce privește factura emisă de C.N. Poșta Română S.A. București prezentată, se reține că la aceasta este atașat un borderou de corespondență în care sunt înscrise numele a 8 (opt) clienți, fără să se precizeze ce au conținut plicurile expediate.

Se constată că în mod legal organele de control nu au permis diminuarea TVA colectată deoarece petenta nu a făcut dovada că a comunicat clientului modificarea facturii inițiale, pentru corectarea taxei deduse inițial de acesta, fapt care a condus la situația în care furnizorul a diminuat TVA colectată dar clienții nu au diminuat TVA dedusă, consecințele fiscal-bugetare fiind negative.

În soluționare, se reține că jurisprudența europeană nu se opune practicii naționale de a se solicita dovada transmiterii clientului a facturii rectificative, în acest sens, prin Hotărârea din 26.01.2012 în cauza C-588/10 Kraft Foods Polska care dezbate transpunerea prevederilor articolului 90 alineatul (1) în legislația statelor membre, Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat în sensul că:

„32. În speță, trebuie să se constate că deținerea de către furnizorul de bunuri sau servicii a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, este de natură să probeze că acesta din urmă este informat despre faptul că trebuie să calculeze dreptul său eventual de deducere a TVA-ului pe baza respectivei facturi rectificative.

40. În cazul în care recuperarea într-un termen rezonabil de către furnizorul de bunuri sau servicii a excedentului de TVA plătit administrației fiscale pe baza facturii inițiale devine imposibil sau excesiv de dificil din cauza condiției în cauză în acțiunea principală, principiile neutralității TVA-ului și proporționalității impun ca statul membru vizat să permită persoanei impozabile să stabilească, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă

de diligența necesară în împrejurările cauzei pentru a se asigura că respectivul client care a achiziționat bunurile sau serviciile deține factura rectificativă și că el a luat cunoștință de aceasta și, pe de altă parte, că operațiunea în cauză a fost efectiv realizată în conformitate cu condițiile menționate în respectiva factură rectificativă.”

Referitor la suprasolvirea conturilor 411 pentru clienții în cauză, cu valoarea TVA stornată, petenta consideră că societățile păgubite au posibilitatea acționării în judecată conform procedurii civile sau penale în vederea recuperării prejudiciilor. Dar tocmai faptul că clienții nu au procedat la demararea unor astfel de acțiuni, este un argument în plus în susținerea convingerii organelor de control că facturile corectate nu au fost comunicate clienților, astfel că societățile nu pot solicita sumele achitate în plus în condițiile în care nu au cunoștință de emiterea facturilor de stornare.

În ceea ce privește operațiunile de stornare efectuate începând cu luna februarie 2014 (TVA stornată X lei) petenta susține că facturile au fost înmânate personal reprezentanților societăților beneficiare dar nu prezintă niciun document din care să rezulte faptul că facturile au fost comunicate clienților.

Referitor la susținerea petentei că prin stornarea TVA dedusă aferentă achizițiilor care au făcut obiectul livrărilor în speță, a fost achitată în plus TVA, deoarece partenerii nu și-au anulat la rândul lor TVA colectată se reține că din analiza declarațiilor 394 se constată referitor la principalul furnizor R X SRL că în luna ianuarie 2014 declară corecții ale TVA colectată în sumă de X lei, sumă identică cu cea stornată de societatea verificată, astfel că susținerile petentei nu sunt corecte.

Mai mult, având în vedere prevederile art. 160 alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia „(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă.”, se constată că petenta este ținută responsabilă de aplicarea măsurilor de simplificare, astfel că era obligată să procedeze la corectarea TVA dedusă nejustificat pentru achiziții supuse taxării inverse, chiar dacă a achitat această taxă.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-424/12 SC Fatorie SRL hotărând că “În cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale nu se opun lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului.”

III.1.3 Referitor la TVA în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra TVA în sumă de X lei în condițiile în care această sumă nu face obiectul deciziei de impunere contestată

Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva TVA în sumă X lei aferentă unor achiziții efectuate de la SC X NSRL pentru care societatea nu a putut prezenta documentele de achiziție.

În fapt, din analiza documentelor aflate la dosarul contestației se reține însă că, aferent acestei deficiențe, prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere contestată, s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. TVA în sumă de doar X lei, organele de control făcând precizarea că diferența de X lei a fost stornată de către petenta însăși în luna ianuarie 2014.

În drept, în soluționare contestației pentru prezenta cauză supusă soluționării, sunt aplicabile prevederile art. 268 alin. (1) și art. 269 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 268 -(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 considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

„Art. 269 -(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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

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

În consecință, ținând cont de faptul ca S.C. X S.R.L. contestă aspecte care nu au fost stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016, care are la bază Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, **se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată pentru TVA în sumă de X lei.**

III.2. Referitor la obligațiile de plată stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016

III.2.1. Referitor la accesoriile în sumă de X lei.

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru debitele care au generat accesoriile contestate, stabilite prin Decizia de impunere F-X/11.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, prin prezenta decizie s-a suspendat soluționarea contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a emis **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016**, prin care s-au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. accesorii în sumă totală de X lei din care:

- X lei accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei;

- X lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei;

Accesoriile generate și contestate au la bază debitele stabilite suplimentar în sarcina societății prin Decizia de impunere F-X/11.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, contestată, prin care organele de control din cadrul AJFP X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei.

În drept, art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

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

[...]

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

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate Serviciul Soluționare Contestații 1, poate suspenda soluționarea cauzei atunci când, soluționarea depinde în tot sau în parte de existența/ inexistența unui drept care face obiectul altei judecăți.

Având în vedere faptul că prin prezenta Decizie a fost dispusă suspendarea soluționării contestației în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și impozit pe dividende în sumă de X lei, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” și având în vedere prevederile art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va suspenda contestația și cu privire la accesoriile în sumă de X lei (X+ X lei) aferente acestor**

obligații fiscale principale.

III.2.2. Referitor la accesoriile în sumă de X lei.

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. datorează accesoriile în sumă de X lei, în condițiile în care aceste accesorii sunt aferente TVA în sumă de X lei, stabilită suplimentar de plată în sarcina societății prin Decizia de impunere F-X/11.07.2016 și pentru care prin prezenta decizie s-a admis contestația și s-a anulat decizia de impunere.

Întrucât prin prezenta decizie de soluționare, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea 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**”, s-a admis contestația și s-a anulat parțial Decizia de impunere nr. F-X/11.07.2016 pentru suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” **se va admite contestația pentru accesorii în sumă de X lei și se va anula parțial Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016 pentru această sumă.**

III.2.3. Referitor la accesoriile în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă au fost stabilite în mod legal, în condițiile în care debitele care au generat aceste accesorii, au fost stabilite prin Decizia de impunere F-X/11.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016, iar prin prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la obligațiile fiscale principale.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X-Activitatea de inspecție fiscală au emis în sarcina S.C. X S.R.L. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.07.2016, prin care s-au stabilit suplimentar de plată obligații fiscale în sumă totală de X lei.

Pentru plata cu întârziere a acestor obligații, în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, organele fiscale din cadrul AJFP X au procedat la emiterea **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016**, prin care s-au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. accesorii aferente acestor obligații fiscale principale în sumă totală de X lei, calculate până la data de 09.03.2016 de la care prin sentința nr. 219 a fost deschisă procedura insolvenței. Din aceste accesorii suma totală de X lei se compune din:

- X lei accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei;
- X lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei;
- X lei accesorii aferente TVA în sumă de X lei.

În drept, pentru perioada până la 31.12.2015, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 86 alin. (1) art. 88, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, care stipulează:

“Art. 86 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

[...]

Art. 88 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

[...]

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

[...]

Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de

întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

[...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”

[...]

Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și 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. 120 alin.

(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

Pentru perioada de la 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 86 alin. (1) art. 88, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

art. 95 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

art. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

[...]

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

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.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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.

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. Accesoriiile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că accesoriile în sumă de X lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, impozitului pe dividende și TVA, au fost calculate de către organele fiscale pentru neplata în termen legal de societate a obligațiilor de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/11.07.2016 emisă de AJFP X-Activitatea de Inspecție Fiscală.

Organul de soluționare mai reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor.

În concluzie, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că accesoriile aferente impozitului pe profit, impozitului pe dividende și TVA stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/11.07.2016 au fost calculate de către organele fiscale, în virtutea principiului general de drept “*accessorium seqvitur principale*” și ținând seama de dispozițiile exprese ale art. 119 din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 173 din Legea 207/2015.

Față de cele prezentate, deoarece prin prezenta Decizie, a fost respinsă contestația în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei, impozitul pe dividende în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" și având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația cu privire la accesoriile în sumă de X lei reprezentând dobânzi și penalități aferente acestor obligații fiscale principale.**

III.2.4 Referitor la accesoriile în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta nu a contestat debitele care au generat aceste accesorii, stabilite prin Decizia de impunere F-X/11.07.2016.

În fapt, prin contestația depusă petenta solicită anularea **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016** pentru suma totală de X lei.

Din total accesorii calculate se constată că suma de X lei (din care X lei accesorii aferente impozitului pe profit + X lei accesorii aferente TVA) a fost calculată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, obligații fiscale principale împotriva cărora petenta nu se îndreaptă prin contestația depusă la organul fiscal, alegând să conteste doar parțial Decizia de impunere nr. F-X/11.07.2016. Astfel, deși contestă în totalitate accesorii calculate pentru debitele stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/11.07.2016, petenta nu motivează contestația pentru suma de X lei.

În drept, conform prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"art. 269 Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază.

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.

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."

coroborate cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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",

și 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".

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că **în ceea ce privește accesoriiile în sumă de X lei**, deși societatea

contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

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

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

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, pentru accesoriile în sumă de X lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 268, art. 269 alin. 1 și 2, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (2) și (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

1) Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-X/11.07.2016**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016 și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016**, acte emise de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- X lei impozit pe profit;
- X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

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

2) Admiterea parțială a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-X/11.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016 de A.J.F.P. X, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ, **pentru TVA în sumă totală de X lei**, precum și **admiterea parțială a contestației** formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ, pentru **accesorii aferente TVA în sumă de X lei.**

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de**

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-X/11.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016 și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016**, acte emise de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- X lei impozit pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei accesorii aferente TVA;
- X lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

4) Respingea ca fiind fără obiect a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-X/11.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.07.2016 de A.J.F.P. X, **pentru TVA în sumă de X lei**.

5) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.08.2016**, act emis de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- X lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei accesorii aferente TVA;

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