

**DECIZIA NR. 1306/2018**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 14183/08.05.2018**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 25969/02.05.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 14183/08.05.2018, cu privire la contestația formulată de **SC X SRL**, CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2007, cu domiciliul fiscal în mun. X, str. Dorobanți, nr. 4, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 14155/25.04.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/01.03.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, și **are ca obiect suma totală de T lei**, din care V lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, R lei redevențe miniere și D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Deoarece din dosarul cauzei nu se poate verifica data exactă la care a fost comunicată Decizia de impunere F-X/01.03.2018, iar confirmarea de primire cuprinde două ștampile poștale din 16.03.2018 și 22.03.2018, în conformitate cu prevederile punctului 3.6. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

*„În condițiile în care din actele dosarului cauzei nu se poate verifica respectarea termenului de depunere a contestației, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatorul a luat cunoștință de actul administrativ-fiscal atacat, inclusiv în situația în care comunicarea prin publicitate a fost viciată prin nerespectarea procedurii în materie, aceasta va fi considerată depusă în termenul legal.*

*În situația depunerii prin poștă a contestației, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat este obligat să anexeze la dosarul contestației plicul prin care a fost transmisă contestația.”*

se va considera că societatea a depus contestația în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este formulată prin avocat DA, în baza împuternicirii avocațiale seria X nr. 01103/2018 depusă în original la dosarul contestației și este semnată în original.

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 mun. X, jud. X, prin avocat.

**I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 14155/25.04.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/01.03.2018, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, solicitând anularea în tot a acestor acte administrativ- fiscale cu privire la suma de T lei, din care V lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, R lei redevențe miniere și D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.**

**A) Pe linie de procedură**

**1)** În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că inspecția fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, a fost demarată în 12.12.2017, imediat după finalizarea unei alte inspecții care s-a desfășurat în perioada 01.06.2016-31.03.2017. Societatea precizează că potrivit dispozițiilor art.126 din Codul de procedură fiscală inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 45 zile, dar că inspectorii fiscali au depășit acest termen pe durata ambelor inspecții, astfel fiindu-i perturbată grav activitatea.

În ceea ce privește durata de desfășurare a primei inspecții, contestatara menționează că s-a desfășurat în perioada 01.06.2016-31.03.2017, fiind suspendată în perioadele 19.07.2016-19.09.2016 și 20.09.2016-24.10.2016, deci a durat 206 zile. Referitor la această succesiune de fapte, societatea concluzionează că prin extinderea inspecției fiscale pe o perioadă mai mare decât dublul termenului prevăzut de Codul de procedură fiscală, devin incidente prevederile art. 126 alin. (2) din acest act normativ, care prevede cu titlu de sancțiune că în aceste condiții inspecția încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

Referitor la cea de a doua inspecție, societatea menționează că a durat 72 zile, și consideră că au fost încălcate dispozițiile art. 118 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora inspecția se efectuează astfel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului.

**2)** Societatea consideră că se impune anularea Deciziei de impunere F-X/01.03.2018 contestată, deoarece raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia face permanent trimitere și se bazează pe constatările din Rif-ul anterior (F-Y/24.04.2017), referitor la care susține că a fost emis ilegal întrucât inspecția s-a desfășurat pe o perioadă mai mare decât dublul perioadei legale.

**3)** Petenta susține că în situația de fapt, se impunea suspendarea inspecției în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (4) din Codul de procedură fiscală deoarece soluționarea contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere F-Y/24.04.2017 aflată pe rol putea influența rezultatele inspecției în curs, iar prin Decizia de soluționare nr. Z/14.12.2017 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis suspendarea soluționării contestației formulate de SC X SRL împotriva deciziei de impunere F-Y/24.04.2017 întrucât organele de inspecție fiscală au formulat sesizare penală.

Cu referire la invocarea de către organele de soluționare a contestații în susținerea soluției de suspendare a practicii Curții Constituționale și a CEDO, societatea consideră că dacă s-a decis suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-Y/24.04.2017 pentru evitarea unei duble sancțiuni, se impunea și suspendarea unei noi inspecții fiscale care are la bază constatările inspecției anterioare.

**4)** Societatea susține că i s-a încălcat dreptul la apărare, având în vedere că a fost imposibilitatea pregătirii celei de-a doua inspecții deoarece a stat la dispoziția primei echipe de control o perioadă de 9 luni.

Contestatara incriminează că decizia prin care s-a respins solicitarea sa de amânare a datei de începere a inspecției fiscale nu îndeplinește condițiile de motivare și de comunicare a posibilității de contestare necesare unui act administrativ emis în mod legal.

## **B) Pe fond**

### **1) Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de D lei**

Societatea precizează că majoritatea sumelor care au stat la baza stabilirii bazei impozabile suplimentare (D1 lei) reprezintă bunuri și servicii puse la dispoziția SC XSOL SRL în baza contractului de asociere în participațiune nr. 03/30.04.2014 pentru construirea unui bar/cafenea.

Petenta susține că în baza acestui contract SC X SRL urma să realizeze dotarea barului și să încaseze 75% din profitul net rezultat în urma afacerii.

În susținere, societatea mai precizează că pentru a dobândi dividende este necesară calitatea de participant la persoana juridică, precum și că există distincție între patrimoniul SC XSOL SRL și SC X SRL, bunurile puse la dispoziția XSOL SRL rămânând în proprietatea SC X SRL.

### **2) Referitor la redevențele miniere suplimentare în sumă de R lei**

Contestatara susține că redevența s-a calculat ca urmare a unei aproximări a unei cantități suplimentare de balast care ar fi fost exploatată de societate, aproximare efectuată cu prilejul inspecției anterioare și care consideră că nu are fundament real.

Cu referire la modul de lucru al inspectorilor fiscali, care au apreciat că toate cantitățile de

balast înscrise în avize ar reprezenta livrări efective către clienți, petenta contestă calitatea de document justificativ a Avizului de însoțire a mărfii, și susține că acesta este doar un document intern care se întocmește și în alte cazuri decât sfera acoperită de facturi (însoțire a mărfurilor la transport, transfer de la o gestiune la alta în cadrul aceleiași unități, document de descărcare a gestiunii).

Petenta contestă raționamentul organelor de control, care au stabilit o producție suplimentară de R1 tone pentru faptul că lipsesc 7 avize.

### **3) Referitor la serviciile prestate de SCS I LTD Seychelles**

În prezentarea situației de fapt, societatea afirmă că serviciile în cauză au fost prestate în baza contractului prezentat organelor de control, și sunt dovedite cu corespondența electronică, consultanță, precizând că clientul LED C este rezultatul muncii acestui consultant.

Petenta învederează faptul că la inspecția anterioară organele de control au considerat nedeductibile aceste cheltuieli facturate de SCS I LTD Seychelles, iar prin decizia contestată în speță, organele de control calculează suplimentar impozit pe veniturile nerezidenților, astfel că le consideră implicit deductibile.

Față de toate aspectele prezentate anterior, petenta solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/01.03.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de T lei, din care V lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2012, R lei redevențe miniere, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015 și D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015.***

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală F-X/01.03.2018, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 12.12.2017- 22.02.2018 și nu au existat perioade de suspendare.

### **1) Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**

Organele de control precizează că la această societate a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/24.04.2017 în care inspectorii fiscali au constatat că societatea a achiziționat bunuri și servicii care nu au fost folosite în scopul realizării de venituri impozabile/ operațiuni taxabile, mențiune făcută de administratorul societății pe fiecare factură în parte, sub semnătură privată. Totodată, s-a constatat că societatea pune la dispoziția SC XSOL SRL bunuri, fără a fi întocmită factură sau alt document justificativ și care nu au fost achitate de partenerul comercial. Drept urmare s-a întocmit propunerea de efectuare a unei inspecții și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

În urma verificărilor efectuate, în conformitate cu prevederile art. 7, pct. 12 și art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au asimilat dividendelor sumele plătite de societate pentru bunurile și serviciile furnizate în favoarea asociaților, respectiv pentru:

- bunurile și serviciile achiziționate și achitate de către societate care nu au fost folosite în scopul realizării de operațiuni taxabile de către societate și nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri, așa cum rezultă din mențiunile făcute de domnul DG pe facturile de achiziție și din explicațiile scrise furnizate prin Notele explicative de acesta;
- cheltuieli de deplasare, cazare fără a prezenta documente din care să rezulte necesitatea și realitatea acestor deplasări în scopul activității economice a SC X SRL așa cum rezultă din mențiunile făcute de dl DG pe facturile de achiziție și din explicațiile scrise furnizate prin Notele explicative de acesta;
- bunuri și servicii care au fost puse la dispoziția SC XSOL SRL.

Organele de control precizează că SC X SRL în calitate de asociat secund a încheiat cu SC Xsol SRL-asociat prim (la care asociat unic și administrator este doamna DA- soția administratorul SC X SRL) contractul de asociere în participațiune nr. 03/30.04.2014, prin care părțile își exprimă

acordul de a se asocia în vederea deschiderii de unități de servire -bar, cafenea în localitatea X, strada 1848, nr. 1A, pe o perioada de 3 ani.

Conform prevederilor punctului 2.3 din contract, aportul asociatului prim constă în:

- obținerea avizelor, permiselor și autorizațiilor necesare desfășurării afacerii;
- încheierea de contracte cu terții în vederea asigurării exploatarei optime a afacerii;
- exploatarea afacerii în scopul de a obține beneficii.

De asemenea, inspectorii precizează că potrivit prevederilor contractuale, punctul 2.4.1 din contractul de asociere în participațiune, aportul asociatului secund constă în „finanțarea costurilor necesare autorizării și a dotărilor proprii din cadrul afacerii în quantum de maxim de X1 lei”. Potrivit punctului 2.5 din același contract, în schimbul aportului asociatului secund, acesta va primi anual o sumă de bani care să reprezinte 75% din profitul net rezultat din derularea afacerii conform decontului de venituri și cheltuieli, iar conform punctului 4.1.6 această cotă va fi virată anual începând cu data de 15.09.2016.

Organele de control au constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziția de bunuri și servicii, pentru care a dedus TVA și cheltuieli la calculul impozitului pe profit dar aceste bunuri și servicii au fost puse la dispoziția SC Xsol SRL fără a se întocmi documente de transfer (facturi sau avize, etc) în acest sens, iar conform punctului 4.1.8 din contractul de asociere încheiat între cele două părți, conducerea evidenței contabile cu privire la operațiunile economico-financiare din asociere trebuiau asigurate de către asociatul prim, respectiv de către SC Xsol SRL.

Pentru stabilirea situației de fapt fiscale privind evidența financiar- contabilă condusă pentru asocierea în participațiune dintre cele două societăți comerciale, au fost solicitate informații prin nota explicativă din data de 01.07.2016 doamnei MA, reprezentant al SC PC SR, care are încheiat contract de prestări servicii financiar-contabile cu SC X SRL.

Aceasta a declarat că evidența contabilă a activității desfășurate în baza contractului de asociere în participațiune a fost condusă la SC X SRL prin faptul că toate bunurile achiziționate de către X SRL au fost predate fără plată spre folosința SCXSOL SRL fără a fi întocmit niciun document justificativ de predare. De asemenea, aceasta precizează că bunurile achiziționate de SC X SRL au fost înregistrate în debitul contului 471.00001 sau în conturile de cheltuieli.

Din același răspuns rezultă că bunurile primite de la SC X SRL nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC Xsol SRL prin intermediul conturilor utilizate pentru asocierea în participațiune conform punctului 265 din OMFP 3055/2009 și potrivit art. 28 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind conducerea evidenței contabile a asocierii în participațiune și înregistrarea veniturilor și cheltuielilor asocierii.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală a asimilat suma plătită de SC X SRL pentru bunurile și serviciile care au fost puse gratuit și fără document justificativ de predare la dispoziția SC Xsol SRL, în baza contractului de participațiune, ca și dividende din punct de vedere fiscal.

În concluzie, organele de control precizează că pentru perioada 2012-2015, în urma verificărilor, s-au calculat venituri brute în sumă de **D1 lei**, care au fost asimilate din punct de vedere fiscal dividendelor, și pentru care au calculat impozit pe dividende în sumă de D lei.

## **2) Referitor la redevențele miniere**

Urmare a inspecției fiscale finalizată cu întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-Y/24.04.2017, echipa de control a stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina SC X SRL privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată. Totodată, a fost stabilită cantitatea totală de R2,44 tone (R3,02+ R4,42+ R1+ R5) balast brut obținut și livrat în baza avizelor de însoțire a mărfii puse la dispoziție de SC X SRL și a celor primite în plus de la SC C România SRL. Din compararea cantității de balast livrat în baza avizelor de însoțire a mărfii și aflat în stoc de R2,44 tone (R6,75 metri cubi) cu cea pentru care a fost calculată redevența, de R7 metri cubi, a rezultat o diferență de (R6-R7) metri cubi de nisip și balast de pentru care societatea nu a calculat și nu a declarat redevență minieră.

Drept urmare s-a întocmit propunerea de efectuare a unei inspecții pentru verificarea redevenței miniere.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, care a stat la baza deciziei contestate, organele de control precizează că în baza documentelor puse la dispoziție de societate și a bilanțelor de verificare a întocmit „Situația producției vândute pentru perioada iunie 2012-

decembrie 2015” din care rezultă că societatea a vândut în baza facturilor balast brut, balast prelucrat, balast concasat, balast 0,63 și nisip în cantitate de R8,90 tone.

Se menționează că în perioada verificată societatea a desfășurat activitate de exploatare balast în baza permiselor de exploatare emise de ANRM București, pentru următoarele perimetre:

1. balastiera Secas Iaz 2 și X Terasa (zona X);
2. balastiera Bercul Capudului Amonte ( zona Teiuș)
3. balastiera Lunca Brădetului, comuna Lapugiu de Jos, județul Y.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale cu privire la cantitatea reală de nisip și pietriș obținută și declarată la ANRM pentru calculul și plata redevenței miniere, organele de inspecție fiscală au solicitat de la ANRM- Compartimentul de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale X, să i se comunice cantitatea de nisip și pietriș declarată și valoarea redevenței miniere declarate.

Din informațiile transmise de ANRM a rezultat că în perioada 2012-2015 a fost declarată cantitatea de R9 metri cubi pentru care a fost calculată și plătită redevență minieră în sumă de R10 lei.

În urma comparării deconturilor de redevență minieră puse la dispoziție de societate, cu situația transmisă de ANRM- Compartiment de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale X s-a constatat o diferență de R11,75 metri cubi cauzată de faptul că:

- în situația transmisă de Compartiment de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale X nu a fost inclusă cantitatea de R12,75 metri cubi cuprinsă în decontul de redevență miniera aferent trimestrului I 2015 pentru perimetrul Bercul Capudului amonte pentru care a fost calculată o redevență minieră în sumă de R13 lei (sumă achitată în data de 14.04.2015 în contul redevenței miniere așa cum rezultă din Fișa sintetică pe plătitor emisă la data de 08.12.2017);
- în situația transmisă de ANRM nu a fost inclusă cantitatea de R14 metri cubi cuprinsă în decontul de redevență minieră aferent trimestrului IV 2015 pentru perimetrul Lunca Bradetului (perimetru care aparține de Compartiment de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale Y) pentru care a fost calculată o redevență minieră în sumă de R15 lei (sumă achitată în data de 11.02.2016 în contul redevenței miniere așa cum rezultă din Fișa sintetică pe plătitor emisă de SFM X la data de 08.12.2017).

În fapt, societatea a declarat o cantitate de R7 metri cubi de produse tip balast exploatarea (R9+R12,75+R14) pentru care redevența minieră a fost în sumă de R16 lei (R10+R13+R15), sumă declarată la organul fiscal teritorial și achitată așa cum rezultă din Fișa sintetică pe plătitor emisă de SFM X la data de 08.12.2017.

În urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea a exploatat cantitatea totală de R2,14 tone nisip și pietriș (R3,02+ R4,42+ R1+ R5) la baza fundamentării acestei concluzii stând următoarele constatări:

Societatea a înregistrat balastrul obținut și livrat în baza facturilor de vânzare către diferiți beneficiari.

În timpul desfășurării inspecției fiscale anterioare privind impozitul pe profit și TVA, organele de inspecție fiscală împreună cu administratorul societății s-au deplasat la cele trei balastiere pentru identificarea mijloacelor fixe și a altor bunuri din patrimoniul societății. Cu ocazia acestei deplasări organul de inspecție fiscală a identificat în birourile aflate la balastierele din X și Teiuș un număr foarte mare de blocuri de avize de însoțire a mărfii mai precis un număr de 195 de blocuri, ocazie cu care acestea au fost ridicate și transportate la sediul societății.

În nota explicativă din data de 13.02.2017 dată de domnul DG, acesta precizează că avizele de însoțire a mărfii au fost întocmite în momentul cântării mijloacelor de transport, când a fost eliberat și bonul de cântar de către persoanele responsabile, iar facturile le întocmește personal. Acesta mai precizează că cele două cântare din X și Teiuș au capacitatea de cântărire de 60 tone, cu ajutorul acestora fiind cântărit la intrare mijlocul de transport fără încărcătură, iar la ieșire se cântărește camionul încărcat, rezultând cantitățile din bonul de cântar.

Conform explicațiile scrise date de administratorul societății, avizele nu au fost înscrise în facturi deoarece beneficiarii aveau exemplarul 1 al avizului de însoțire a mărfii care însoțea fiecare camion, împreună cu bonul de cântar, la baza întocmirii facturilor a stat exemplarul 2 din avizele de însoțire dar din cauza numărului mare de avize care au stat la baza întocmirii facturii acestea nu au fost înscrise în factură.

Având în vedere că în unele avize de însoțire a mărfii nu sunt lizibile informațiile privind cantitatea de balast brut înscrisă, altele nu conțin cantitatea și nici mențiunea anulat, iar altele conțin cantități foarte mari, organul de inspecție fiscală a procedat astfel:

**a.** Pentru avizele de însoțire a mărfii seria DA de la nr. 01 până la nr. 25 din zilele de 21 și 22 noiembrie 2012 care nu sunt lizibile, au fost solicitate copii conforme cu originalul de la beneficiarul SC P SRL Cisnădie.

**b.** Pentru cele două avize care nu conțin cantitatea și nici mențiunea "anulat", în conformitate cu prevederile Legii 207/2015, art. 106, alin. (1), organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea cantității, folosind media cantităților înscrise în avizele din topul din care făceau parte.

**c.** La întocmirea situațiilor privind cantitățile de balast livrate de SC X SRL în baza avizelor de însoțire a mărfii au fost identificate avize care conțin cantități foarte mari emise către SC L AB SA CUIX și SC L A SRL CUI X, iar pentru lămurirea acestor aspecte, în baza art. 58 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție au solicitat de la clienți documente și informații clarificatoare.

SC C România SRL (societate care a răspuns pentru ambele societăți) a transmis Fișa furnizorului, o situație centralizatoare a aprovizionărilor cu balast brut de la SC X SRL însoțită de avizele de însoțire a mărfii, comenzi și facturile de livrare.

Din confruntarea avizelor de însoțire a mărfii transmise în copie de către SC C România SRL cu cele regăsite la SC X SRL au rezultat neconcordanțe în sensul că următoarele avize prezentate de SC C România SRL în cantitate totală de R1 tone balast brut nu se regăsesc între cele prezentate de SC X SRL:

- avizul seria AA nr. 01/28.02.2013 pentru cantitatea de 23.250 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 02/25.03.2013 pentru cantitatea de 5.300 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 03/29.05.2013 pentru cantitatea de 12.500 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 04/24.08.2013 pentru cantitatea de 11.005 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 05/30.08.2013 pentru cantitatea de 9.924 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 06/06.09.2013 pentru cantitatea de 8.966 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 07/13.09.2013 pentru cantitatea de 6.747 tone balast brut;

În vederea stabilirii cantității de balast obținută și livrată efectiv în baza avizelor de însoțirea mărfii, organele de inspecție fiscală au întocmit "Situația livrărilor de produse de balastieră în tone în baza avizelor de însoțire a mărfii întocmite de SC X SRL" (anexa 4 la RIF F-X/01.03.2018) din care rezultă cantitatea totală de balast livrată de R3,02 tone, și cantitatea de R17,6 metri cubi (anexa nr. 5).

Deoarece în raportul de încercare nr. 1/16.04.2013 privind rezultatele încercărilor efectuate pe probele de agregat conform PI.MBM 02.09+02.10, raport întocmit de SC H SA Sucursala X, laboratorul de încercări în construcții, prezentat organului de inspecție fiscală de către administratorul societății, este calculată media de 1825 kilograme pentru un metru cub de balast, organele de control au transformat cantitatea de R17,6 metri cubi în tone, rezultând cantitatea de R4,42 tone (R17,6x 1,825).

Având în vedere faptul că între avizele prezentate de SC X SRL nu au fost găsite un număr de 7 avize în cantitate totală de R1 tone balast brut, acestea fiind transmise în copie de către SC C România SRL, organele de control au majorat producția de balast în perioada februarie, martie, mai, august și septembrie 2013 cu această cantitate.

În urma verificărilor a rezultat cantitatea de R18,44 tone (R3,02+ R4,42+ R1) balast brut obținut și livrat în baza avizelor de însoțire a mărfii puse la dispoziție de SC X SRL și a celor primite de la SC C România SRL (anexa 6 la RIF F-X/01.03.2018). Organele de control au concluzionat că societatea a livrat pe bază de aviz balast brut fără să întocmească factura.

**d.** În urma verificărilor efectuate cu prilejul inspecției anterioare, s-a constatat că în luna aprilie 2015 societatea a exploatat cantitatea de R14 metri cubi de agregat (R5 tone) la balastiera

Lupugiu, care nu a fost vândut până la data la care organele de control au efectuat cercetarea la fața locului și se afla în stoc depozitat în perimetrul balastierei.

Din analiza decontului de redevență minieră pentru trim. II 2015 și a raportului privind activitatea de exploatare din perimetrul Lunca Brădetului s-a constatat că societatea nu a declarat nicio cantitate de nisip, pietriș exploatată. Cantitatea de R14 metri cubi exploatată în luna aprilie 2015 a fost declarată de către societate în trim. IV 2015 prin decontul de redevență minieră și raportul privind activitatea de exploatare.

În urma verificării redevenței miniere, organul de inspecție fiscală a întocmit „Situția de calcul a diferenței de redevență minieră suplimentară pentru perioada mai 2012- decembrie 2015” (anexa 7 la RIF) din care rezultă următoarele:

- cantitatea de produse de balastieră exploatată în perioada verificată este de **R2,44 tone**, din care R18,44 tone livrată conform avizelor de însoțire a mărfii și cantitatea de R5 tone balast aflată pe stoc în perimetrul balastierei Lapugiu;
- cantitatea de produse de balastieră exploatată totală este de R6,75 metri cub, din care R19,75 metri cubi livrați conform avizelor de însoțirea mărfii și R14 metri cubi în stoc în perimetrul balastierei Lapugiu;
- cantitate de produse de balastieră declarată de societate la ANRM prin decontul trimestrial de redevență este de R7 metri cubi;
- diferența cantitativă de produse de balastieră nedeclarate la ANRM este de (R6-R7) metri cubi (R19,75 –R7);
- redevența calculată și declarată de societate este de R20 lei;
- redevența calculată de organele control este de R21 lei;
- diferența de redevență aferentă cantității de produse de balastieră nedeclarate la ANRM este de R lei (R21- R20 lei).

### **3) Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014**

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în anul 2012 societatea a declarat impozit pe venitul nerezidenților în sumă totală de V1 lei astfel:

- suma de V2 lei pentru luna iulie 2012, declarată în august 2012;
- suma de V3 lei pentru luna septembrie 2012, declarată în octombrie 2012;
- suma de V4 lei pentru luna octombrie 2012, declarată în luna noiembrie 2012.

Societatea a calculat impozitul pe veniturile din România, aplicând un procent de 11,48% (11,48%x V5 lei) la contravaloarea serviciilor de consultanță înscrise de furnizorul SCS I Ltd în următoarele facturi:

- factura nr. 5/15.05.2012 în valoare de V6 Euro (V7,01 lei);
- factura nr. 6/18.06.2012 în valoare de V6 Euro (V7,96 lei);
- factura nr. 7/16.07.2012 în valoare de V6 Euro (V7,00 lei);
- factura nr. 8/16.08.2012 în valoare de V8 Euro (V9,11 lei);
- factura nr. 24/09.10.2012 în valoare de V10 Euro (V11,85 lei).

În urma analizării informațiilor furnizate de programul ANAF-Convenții organele de control au constatat că România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu Insulele Seychelles iar societatea verificata nu deține pentru SCS I Ltd Seychelles certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență, astfel că, potrivit Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul V, art. 115, alin (1), litera i), art. 116, alin (1) și alin (2), lit. d), societatea avea obligația reținerii unui impozit în procent de 16 % aplicat asupra valorii brute a facturilor primite de la SCS I LTD.

Drept urmare, s-a stabilit că pentru suma de V5 lei facturată de către SCS I Ltd Seychelles, societatea verificată avea obligația înregistrării și reținerii impozitului pe venitul nerezidenților în sumă totală de V12 lei, în urma inspecției fiind stabilit un impozit suplimentar în sumă de V lei (V12-V1 lei).

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

## **A) Aspecte de procedură**

**Cauza supusă soluționării este dacă decizia de impunere contestată este lovită de nulitate, în condițiile în care elementele care determină nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor.**

**În fapt**, societatea X SRL a fost supusă în perioada 12.12.2017-22.02.2018 unei inspecții fiscale având ca obiect impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2012, redevența minieră, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015 și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015. Constatările inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/01.03.2018 contestată în speță.

Prin contestația formulată contribuabilul invocă nulitatea deciziei de impunere atacată.

**În drept**, devin aplicabile prevederile art. 46 alin. (2) și art. 49 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează expres și limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

### **“art. 46**

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

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

### **art. 49**

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

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).



Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, conform prevederilor art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă, aprobat prin Legea nr 134/2010, coroborat cu art. 3 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*art. 175 alin. (1) „Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.”*

Codul de procedură fiscală

*art. 3 alin. (2) „Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”*

pentru a fi lovit de nulitate (relativă), actul administrativ fiscal trebuie să producă părții, urmare a nerespectării cerinței legale, o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

Se reține că în speță, Decizia de impunere F-X/01.03.2018 contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil.

În ceea ce privește invocarea de către contribuabil a dispozițiilor art. 118, alin. (3) și (6) și ale art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015, se impune a se analiza dacă aspectele semnalate de petent sunt întemeiate și reprezintă cauze care pot duce la anulabilitatea Deciziei de impunere. Astfel:

### **1) Referitor la criticile aduse de petenta privind nerespectarea termenului de efectuare a unei inspecții fiscale**

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că inspecția fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, a fost demarată în 12.12.2017, imediat după finalizarea unei alte inspecții care s-a desfășurat în perioada 01.06.2016-31.03.2017. Societatea invocă dispozițiile art. 126 din Codul de procedură fiscală, care prevede că la un contribuabil mic inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 45 zile, și incriminează că inspectorii fiscali au depășit acest termen pe durata ambelor inspecții, astfel fiindu-i perturbată grav activitatea.

**În drept**, în speță sunt incidente dispozițiile art. 123 alin. (2), art. 126 alin. (1) lit. c) și alin. (2) și ale art. 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“art. 123 Începerea inspecției fiscale**

[...]

(2) *Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.*

**art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale**

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

a) *180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

b) *90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*

c) *45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) *În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).*

**art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

[...]

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

Având în vedere prevederile legale antecitate și informațiile din dosarul contestației, se reține că în speță inspecția fiscală a început la data de 12.12.2017, fiind înscrisă în registrul unic de control sub nr. 16/12.12.2017 și s-a finalizat la data de 22.02.2018, la care a fost programată discuția finală. Rezultă deci că inspecția fiscală efectuată la SC X SRL s-a desfășurat pe o perioadă de zile 73 de zile.

Având în vedere că potrivit certificatului constatator eliberat de ORC X sub nr. 93542/15.02.2018, societatea are deschise următoarele sedii secundare:

- sat Pianu de Sus, nr. 471A, jud. X;
- mun. X, locul numit Ruzga, jud. X
- orș. Teiuș, FN, zona Bercul Capudului;

se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 126, alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, antecitate, deci nu a fost depășită perioada de 180 zile pentru efectuarea verificărilor.

Mai mult, organul de soluționare reține că, în conformitate cu dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 citate de contribuabil, legiuitorul a ales să sancționeze nefinalizarea inspecției fiscale doar dacă aceasta nu s-a produs într-o perioadă egală cu dublul termenului legal de efectuare prevăzut la art. 126 alin. (1) lit. a) din același act normativ, în speță 360 de zile, iar inspecția s-a finalizat în 73 de zile, nedevenind incidentă sancțiunea prevăzută de Codul de procedură fiscală.

În susținerea contestației, societatea mai precizează inspecția fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, a fost demarată în 12.12.2017, imediat după finalizarea unei alte inspecții care s-a desfășurat în perioada 01.06.2016-31.03.2017 și consideră că au fost încălcate dispozițiile art. 118 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora inspecția se efectuează astfel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului.

**În drept**, conform prevederilor art. 118 alin. (3) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(3) *Inspeția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.*

[...]

*(6) Inspekția fiscală se efectuează în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului/plătitorului și să utilizeze eficient timpul stabilit pentru efectuarea inspekției fiscale.”*

Se reține că legiuitorul a prevăzut la art. 118 alin. (3) că inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, ori în speță nu se pune problema verificării aceleiași creanțe fiscale pentru aceea și perioadă, în condițiile în care inspekția desfășurată în perioada 01.06.2016-31.03.2017 a avut ca obiect verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, iar inspekția în speță a avut în vedere impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice și redevența minieră. Astfel, se constată că susținerea petentei că a fost încălcat principiul unicității inspekției fiscale se constată ca nefondată.

Totodată, dispozițiile art. 118 alin. (6) din Legea 207/2015, prevăd că inspekția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspekției fiscale iar în speță, conform celor precizate în Raportul de inspekție fiscală F-X/01.03.2018, care a stat la baza deciziei contestate, organele de control au efectuat inspekția la sediul D.G.R.F.P. Brașov- A.J.F.P. X, din mun. X Iulia str. Primăverii nr. 10, în baza documentelor financiar-contabile în copie puse la dispoziție cu ocazia primei inspekții fiscale, a informațiilor furnizate telefonic și personal de către administratorul și de către contabilul societății. Organele de control rețin că s-au deplasat la sediul societății doar în data de 12.12.2017 când au înscris inspekția în Registrul unic ce control, și că având în vedere condițiile improprii pentru desfășurarea inspekției, până în data de 22.02.2018 inspekția s-a desfășurat la sediul AJFP X.

Astfel în condițiile în care inspekția nu s-a desfășurat la sediul societății, iar administratorul societății nu a probat modul în care i-ar fi fost perturbată activitatea și nici faptul că organele de inspekție fiscală ar fi utilizat ineficient timpul destinat inspekției fiscale, afirmațiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea contestației.

În ceea ce privește prima inspekție, contestatara menționează că aceasta s-a desfășurat în perioada 01.06.2016- 31.03.2017, fiind suspendată în perioadele 19.07.2016-19.09.2016 și 20.09.2016-24.10.2016, deci a durat 206 zile. Referitor la această succesiune de fapte, societatea concluzionează că prin extinderea inspekției fiscale pe o perioadă mai mare decât dublul termenului prevăzut de Codul de procedură fiscală, devin incidente prevederile art. 126 alin. (2) din acest act normativ, care prevede cu titlu de sancțiune că în aceste condiții inspekția încetează fără a se emite raport de inspekție fiscală și decizie de impunere.

Cu privire la referirile petentei referitor la prima inspekție finală, la finalizarea căreia au fost întocmite Raportul de inspekție fiscală F-Y/24.04.2017 și Decizia de impunere F-Y/24.04.2017, organul de soluționare reține următoarele:

- aceste acte au fost comunicate societății în data de 08.05.2017;
- conform art. 270 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“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.”*

- contestația ce face obiectul prezentei decizii a fost depusă la organul fiscal în data de 25.04.2018, la aproape un an de la comunicarea Deciziei de impunere nr. F-Y/24.04.2017;
- Împotriva Deciziei de impunere nr. F-Y/24.04.2017, societatea a formulat contestație înregistrată la A.J.F.P. X la data de 15.06.2017, care a fost soluționată prin Decizia nr. Z/14.12.2017 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Având în vedere cele de mai sus și prevederile art. 276 alin. (6) din Legea 207/2015, coroborat cu dispozițiile pct. 9.3 și 9.4 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

Legea 207/2015

*„art. 276 alin. (6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”*

Ordinul 3741/2015

„9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.”

organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la aspectele de procedură sesizate de societate referitor la perioada de desfășurare a primei inspecții, sesizările fiind formulate în afara termenului legal. Mai mult Decizia nr. Z/14.12.2017 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în soluționarea acestei contestații este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Date fiind cele anterior prezentate, argumentele societății referitoare la nerespectarea termenului maxim prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției și la perturbarea activității societății nu pot fi reținute în soluționarea cauzei.

## **2) În ceea ce privește sesizarea societății că organele de control au preluat informații din raportul de inspecție fiscală întocmit anterior la societate**

Societatea consideră că se impune anularea Deciziei de impunere F-X/01.03.2018 contestată deoarece raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia face permanent trimitere și se bazează pe constatările din Raportul de inspecție fiscală anterior (F-Y/24.04.2017), referitor la care susține că a fost emis ilegal întrucât inspecția s-a desfășurat pe o perioadă mai mare decât dublul perioadei legale.

**În drept**, se reține că în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 55 Mijloace de probă

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

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

În conformitate cu prevederile legale mai sus citate se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că în perioada 01.06.2016- 31.03.2017, inspectorii din cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, la finalizarea căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/24.04.2017. Totodată, urmare a aspectelor constatate, organele de inspecție au întocmit Propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale nr. 21126/31.03.2017 privind impozitul pe

veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice și redevențele miniere. Se reține că organele de control au constatat că aceleași deficiențele care au generat obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-Y/24.04.2017, au influență și asupra modului de determinare și de stabilire a altor impozitelor și taxe față de cele care făceau obiectul inspecției și care erau cuprinse în avizul de inspecție fiscală în baza căruia au fost efectuate verificările, și se impunea efectuarea de verificări suplimentare și pentru aceste impozite și taxe.

În speță, prin preluarea anumitor aspecte prezentate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-Y/24.04.2017, organele de control nu au încălcat prevederile Codului de procedură fiscală, care permit organelor de inspecție fiscală să administreze orice materiale de probă care nu sunt interzise de lege și să solicite informații de la alte instituții/ autorități publice, cu scopul evident de a le utiliza în activitatea de administrare a creanțelor fiscale, acest mod de acțiune fiind impus chiar de prevederile Codului de procedură fiscală referitoare la utilizarea eficientă a timpului stabilit pentru inspecția fiscală și la efectuarea inspecției astfel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului.

### 3) Referitor la susținerea că în situația de fapt se impunea suspendarea inspecției

În susținerea contestației petenta afirmă că în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, organele de control ar fi trebuit să suspende inspecția deoarece soluționarea contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere F-Y/24.04.2017, aflată pe rol, putea influența rezultatele inspecției în curs. Aceasta mai precizează că prin Decizia de soluționare nr. Z/14.12.2017 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis suspendarea soluționării contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-Y/24.04.2017, întrucât organele de inspecție fiscală au formulat sesizare penală.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 127 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

*„art. 127 Suspendarea inspecției fiscale*

*(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.”*

Astfel, se reține că prevederile legale nu impun suspendarea inspecției în situația în care la același contribuabil este în curs de soluționare o contestație formulată împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau o acțiune în contencios-administrativ, legiuitorul lăsând la latitudinea conducătorului inspecției fiscale să decidă dacă se impune un atare mod de acțiune.

Cu referire la invocarea de către organele de soluționare a contestații în susținerea soluției de suspendare a practicii Curții Constituționale și a CEDO, societatea consideră că dacă s-a decis suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-Y/24.04.2017 pentru evitarea unei duble sancțiuni, se impunea și suspendarea unei noi inspecții fiscale care are la bază constatările inspecției anterioare, dar nu motivează în ce ar consta dubla sancțiune având în vedere faptul că cele două inspecții vizează impozite și taxe diferite.

Mai mult, având în vedere dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

*„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act*

administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.”

se reține că în mod legal organele de control au luat în considerare soluția adoptată de inspectorii fiscali în cadrul actului administrativ fiscal emis cu prilejul inspecției anterioare.

#### **4) Referitor la susținerea petentei că i s-a încălcat dreptul la apărare**

Reprezentantul societății susține că, a fost imposibilitatea pregătirii celei de-a doua inspecții deoarece a stat la dispoziția primei echipe de control o perioadă de 9 luni. De asemenea, contestatarea incriminează că decizia prin care s-a respins solicitarea sa de amânare a datei de începere a inspecției fiscale nu îndeplinește condițiile de motivare și de comunicare a posibilității de contestare necesare unui act administrativ emis în mod legal.

**În drept**, potrivit art. 9 alin. (1), art. 46 alin. (2) lit. a) și b), art. 122 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 9 (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/ plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.**

**art. 46 (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:**

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

(...)

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

**art. 122 Avizul de inspecție fiscală**

(1) *Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

(5) *În cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală care se comunică contribuabilului. În cazul în care cererea de amânare a fost admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.*

**art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

- societatea solicită amânarea datei de începere a inspecție fiscale (11.12.2017) până la data de 15.01.2018, dar nu depune niciun document în susținerea cererii sale;
- la data demarării inspecției fiscale societatea avea doi angajați, dintre care dl PR având funcția de șef șantier, cu timp parțial de muncă, și dl DG în calitate de administrator, cu normă întreagă, angajat la data de 20.09.2017;
- în condițiile în care dl DG în calitate de administrator este și angajat al societății din data de 20.09.2017, așa cum rezultă din baza de date Revisal, organele de control au apreciat că pentru anul 2017 avea dreptul la doar 7 zile de concediu, fapt care nu justifică solicitarea de amânare din 11.12.2017 până în 15.01.2018;
- deficiențele care fac obiectul deciziei de impunere F-X/01.03.2018, contestată în speță, au făcut și obiectul Raportului de inspecție F-Y/24.04.2017, astfel că societatea avea cunoștință de pe parcursul desfășurării inspecției fiscale anterioare despre aspectele care au stat la baza constatărilor organelor de control.
- de la data finalizării primei inspecții fiscale, urmare căreia s-au întocmit Raportul de inspecție fiscală F-Y/24.04.2017 și Decizia de impunere F-Y/24.04.2017, și până la demararea inspecției în speță analizată au trecut mai bine de 7 luni;
- organele de control au transmis societății „Înștiințarea pentru discuția finală” nr. 12062/21.02.2018 prin care administratorul societății a fost înștiințat că în data de 22.02.2018 ora 10, la sediul AJFP X va avea loc discuția finală asupra constatărilor inspecției fiscale și a consecințelor fiscale, la data de 21.02.2018 fiindu-i înmânat și proiectul raportului de inspecție fiscală;
- în data de 28.02.2018, administratorul societății a depus la organul fiscal punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în raportul de inspecție fiscală fiind înscrise mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

Date fiind aceste constatări se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art. 9 alin. (1) și ale art. 130 din Legea 207/2015 antecitate, petentei nefiindu-i îngădit dreptul de a fi ascultată sau de a-și formula un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

Totodată, contribuabilul a formulat contestația analizată în speță, care este tot o manifestare a dreptului la apărare, în procedura fiscală fiind reglementat că dreptul la apărare se poate exercita nu numai pe timpul realizării inspecției fiscale, dar și prin intermediul contestației fiscale, care reprezintă calea administrativă de atac împotriva deciziilor de impunere emise în urma inspecției fiscale.

În speță se reține că deși susține că a fost imposibilitatea pregătirii celei de-a doua inspecții, contribuabilul a beneficiat de termenul legal pentru pregătirea documentelor, de 15 zile de la comunicarea Avizului de inspecție fiscală, iar prima inspecție fiscală se finalizase de mai bine de 7 luni. Totodată, se reține că motivul invocat de societatea în cererea de amânare nu a fost acela de a pregăti documentele ci acela că „au fost stabilite programe de concedii, administratorul societății fiind plecat din țară”. Astfel, în condițiile în care societatea nu a depus niciun document în susținerea cererii de amânare, nefiind probată condiția ca motivele cererii adresată organelor de inspecție să fie justificate, în mod corect conducătorul activității de inspecție fiscală a respins cererea formulată de societate.

Se mai reține că în condițiile în care nu i-a fost aprobată cererea de amânare a datei de începere a inspecției fiscale, societatea putea solicita suspendarea inspecției, în condițiile prevăzute la art. 127 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că *“Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni”*, dar nu a înaintat organelor fiscale o asemenea solicitare.

Având în vedere cele prezentate anterior, se reține că în speță, petenta a beneficiat de termenul de 15 zile de la data comunicării avizului pentru pregătirea inspecției și nu i-a fost îngădit dreptul la apărare, susținerile petentei fiind nefondate.

## **B) Aspecte de fond**

**1) Referitor la obligațiile fiscale principale în sumă totală de T1 lei, din care R lei redevențe miniere și D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.**

**Cauza supusă soluționării este dacă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC X SRL, în condițiile în care, pe de o parte, în legătură cu cantitatea de A estimată a fi exploatată suplimentar, care a stat la baza calculării redevenței miniere, au fost sesizate organele de cercetare penală cu privire la existența indiciilor săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea 241/2005, iar pe de altă parte, prin Decizia Z/14.12.2017 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor organele de soluționare nu s-au pronunțat pe fond cu privire la deductibilitatea TVA și a cheltuielilor care au constituit baza impozabilă pentru impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, procedura de soluționare a contestației formulată de SC X SRL fiind suspendată.**

**1.1) În fapt**, conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, la SC X SRL a fost efectuată anterior o inspecție fiscală, la finalizarea căreia a fost întocmit Raportului de inspecție fiscală nr. F-Y/24.04.2017 și Decizia de impunere F-Y/24.04.2017, prin care au fost stabilite în sarcina SC X SRL obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Organele de control precizează că echipa care a efectuat inspecția anterioară, a determinat în baza avizelor de însoțire a mărfii puse la dispoziție de SC X SRL și a celor primite în plus de la SC C România SRL, o cantitate totală de R2,44 tone (R6,75 metri cubi) balast brut obținut și livrat, față de care societatea a calculat și declarat redevență doar pentru cantitatea de R7 metri cubi, rezultând o diferență de (R6-R7) metri cubi de nisip și balast de pentru care societatea nu a calculat și nu a declarat redevență minieră. Drept urmare, s-a întocmit Propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale nr. 21126/31.03.2017, pentru verificarea redevenței miniere.

Totodată, deoarece organele de control au constatat că societatea nu a facturat în totalitate cantitatea de balast livrată în baza avizelor de însoțire a mărfii, cu consecința diminuării TVA colectată și a veniturilor impozabile, organele de control au înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul X sesizarea penală nr. 24795/24.04.2017, considerând că fapta ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, care a stat la baza deciziei contestate, echipa de control precizează că în baza documentelor puse la dispoziție de societate și a bilanțurilor de verificare a întocmit „Situția producției vândute pentru perioada iunie 2012-decembrie 2015” din care rezultă că societatea a vândut în baza facturilor balast brut, balast prelucrat, balast concasat, balast 0,63 și nisip în cantitate de R8,90 tone.

Se menționează că în perioada verificată societatea a desfășurat activitate de exploatare balast în baza permiselor de exploatare emise de ANRM București, pentru următoarele perimetre:

1. balastiera Secas Iaz 2 și X Terasa (zona X);
2. balastiera Bercul Capudului Amonte ( zona Teiuș)
3. balastiera Lunca Brădetului, comuna Lapugiu de Jos, județul Y.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale cu privire la cantitatea reală de nisip și pietriș obținută și declarată la ANRM pentru calculul și plata redevenței miniere, organele de inspecție fiscală au solicitat de la ANRM- Compartimentul de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale X, să i se comunice cantitatea de nisip și pietriș declarată și valoarea redevenței miniere declarate.

Din informațiile transmise de ANRM a rezultat că în perioada 2012-2015 a fost declarată cantitatea de R9 metri cubi pentru care a fost calculată și plătită redevență minieră în sumă de R10 lei.

În urma comparării deconturilor de redevență minieră puse la dispoziție de societate, cu situația transmisă de ANRM- Compartiment de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale X s-a constatat o diferență de R11,75 metri cubi cauzată de faptul că:

- în situația transmisă de Compartiment de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale X nu a fost inclusă cantitatea de R12,75 metri cubi cuprinsă în decontul de redevență miniera aferent trimestrului I 2015 pentru perimetrul Bercul Capudului amonte pentru



care a fost calculată o redevență minieră în sumă de R13 lei (sumă achitată în data de 14.04.2015 în contul redevenței miniere așa cum rezultă din Fișa sintetică pe plătitor emisă la data de 08.12.2017);

- în situația transmisă de ANRM nu a fost inclusă cantitatea de R14 metri cubi cuprinsă în decontul de redevență minieră aferent trimestrului IV 2015 pentru perimetrul Lunca Bradetului (perimetru care aparține de Compartiment de Inspecție Teritorială pentru resurse minerale Y) pentru care a fost calculată o redevență minieră în sumă de R15 lei (sumă achitată în data de 11.02.2016 în contul redevenței miniere așa cum rezultă din Fișa sintetică pe plătitor emisă de SFM X la data de 08.12.2017).

În fapt, societatea a declarat o cantitate de R7 metri cubi de produse tip balast exploatăată (R9+R12,75+R14) pentru care redevența minieră a fost în sumă de R16 lei (R10+R13+R15), sumă declarată la organul fiscal teritorial și achitată așa cum rezultă din Fișa sintetică pe plătitor emisă de SFM X la data de 08.12.2017.

În urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea a exploatat în fapt cantitatea totală de R2,14 tone nisip și pietriș, la baza fundamentării acestei concluzii stând următoarele constatări:

În timpul desfășurării inspecției fiscale anterioare privind impozitul pe profit și TVA, organele de inspecție fiscală împreună cu administratorul societății s-au deplasat la cele trei balastiere pentru identificarea mijloacelor fixe și a altor bunuri din patrimoniul societății. Cu ocazia acestei deplasări organul de inspecție fiscală a identificat în birourile aflate la balastierele din X și Teiuș un număr foarte mare de blocuri de avize de însoțire a mărfii, mai precis un număr de 195 de blocuri, ocazie cu care acestea au fost ridicate și transportate la sediul societății.

În nota explicativă dată de domnul DG în data de 13.02.2017, acesta precizează că avizele de însoțire a mărfii au fost întocmite în momentul cântăririi mijloacelor de transport, când a fost eliberat și bonul de cântar de către persoanele responsabile, iar facturile le întocmește personal. Acesta mai precizează că cele două cântare din X și Teiuș au capacitatea de cântărire de 60 tone, cu ajutorul acestora fiind cântărit la intrare mijlocul de transport fără încărcătură, iar la ieșire se cântărește camionul încărcat, rezultând cantitățile din bonul de cântar.

Conform explicațiile scrise date de administratorul societății, avizele nu au fost înscrise în facturi deoarece beneficiarii aveau exemplarul 1 al avizului de însoțire a mărfii care însoțea fiecare camion, împreună cu bonul de cântar, la baza întocmirii facturilor a stat exemplarul 2 din avizele de însoțire dar din cauza numărului mare de avize care au stat la baza întocmirii facturii, acestea nu au fost înscrise în factură.

Având în vedere că în unele avize de însoțire a mărfii nu sunt lizibile informațiile privind cantitatea de balast brut înscrisă, altele nu conțin cantitatea și nici mențiunea anulat, iar altele conțin cantități foarte mari, organul de inspecție fiscală a procedat astfel:

**a.** Pentru avizele de însoțire a mărfii seria DA de la nr. 01 până la nr. 25 din zilele de 21 și 22 noiembrie 2012 care nu sunt lizibile, au fost solicitate copii conforme cu originalul de la beneficiarul SC P SRL Cisnădie.

**b.** Pentru cele două avize care nu conțin cantitatea și nici mențiunea "anulat", în conformitate cu prevederile Legii 207/2015, art. 106, alin (1), organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea cantității, folosind media cantităților înscrise în avizele din topul din care făceau parte.

**c.** La întocmirea situațiilor privind cantitățile de balast livrate de SC X SRL în baza avizelor de însoțire a mărfii au fost identificate avize care conțin cantități foarte mari emise către SC L AB SA CUIX și SC L A SRL CUI X, iar pentru lămurirea acestor aspecte, în baza art. 58 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție au solicitat de la clienți documente și informații clarificatoare.

SC C România SRL (societate care a răspuns pentru ambele societăți) a transmis Fișa furnizorului, o situație centralizatoare a aprovizionărilor cu balast brut de la SC X SRL însoțită de avizele de însoțire a mărfii, comenzi și facturile de livrare.

Din confruntarea avizelor de însoțire a mărfii transmise în copie de către SC C România SRL cu cele regăsite la SC X SRL au rezultat neconcordanțe în sensul ca următoarele avize prezentate de SC C România SRL în cantitate totală de R1 tone balast brut nu se regăsesc între cele prezentate de SC X SRL:

- avizul seria AA nr. 01/28.02.2013 pentru cantitatea de 23.250 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 02/25.03.2013 pentru cantitatea de 5.300 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 03/29.05.2013 pentru cantitatea de 12.500 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 04/24.08.2013 pentru cantitatea de 11.005 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 05/30.08.2013 pentru cantitatea de 9.924 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 06/06.09.2013 pentru cantitatea de 8.966 tone balast brut;
- avizul seria AA nr. 07/13.09.2013 pentru cantitatea de 6.747 tone balast brut;

În vederea stabilirii cantității de balast obținută și livrată efectiv în baza avizelor de însoțirea mărfii, organele de inspecție fiscală au întocmit “Situția livrărilor de produse de balastieră în tone în baza avizelor de însoțire a mărfii întocmite de SC X SRL” (anexa 4 la RIF F-X/01.03.2018) din care rezultă cantitatea totală de balast livrată de R3,02 tone, și cantitatea de R17,6 metri cubi (anexa nr. 5).

Organele de control au transformat cantitatea de R17,6 metri cubi în tone, rezultând cantitatea de R4,42 tone ( $R17,6 \times 1,825$ ), în baza informațiilor din raportul de încercare nr. 1/16.04.2013 privind rezultatele încercărilor efectuate pe probele de agregat conform PI.MBM 02.09+02.10, raport întocmit de SC H SA Sucursala X, laboratorul de încercări în construcții, prezentat organului de inspecție fiscală de către administratorul societății, în care este calculată media de 1825 kilograme pentru un metru cub de balast.

Deoarece între avizele prezentate de SC X SRL nu au fost găsite un număr de 7 avize în cantitate totală de R1 tone balast brut, acestea fiind transmise în copie de către SC C România SRL, organele de control au majorat producția de balast în perioada februarie, martie, mai, august și septembrie 2013 cu această cantitate.

În urma verificărilor a rezultat cantitatea de R18,44 tone ( $R3,02 + R4,42 + R1$ ) balast brut obținut și livrat în baza avizelor de însoțire a mărfii puse la dispoziție de SC X SRL și a celor primite de la SC C România SRL (anexa 6 la RIF F-X/01.03.2018).

**d.** În urma verificărilor efectuate cu prilejul inspecției anterioare, s-a constatat că în luna aprilie 2015 societatea a exploatat cantitatea de R14 metri cubi de agregat (R5 tone) la balastiera Lupugiu, care nu a fost vândut până la data la care organele de control au efectuat cercetarea la fața locului și se afla în stoc depozitat în perimetrul balastierei.

Având în vedere că societatea a declarat la ANRM prin decontul trimestrial de redevență cantitatea de R7 metri cubi produse de balastieră iar în urma verificărilor organele de control au constatat o cantitate de produse de balastieră exploatată totală de R6,75 metri cubi (din care R19,75 metri cubi livrați conform avizelor de însoțirea mărfii și R14 metri cubi în stoc în perimetrul balastierei Lapugiu), organele de control au stabilit o diferență cantitativă de produse de balastieră nedeclarate la ANRM de (R6-R7) metri cubi ( $R19,75 - R7$ ) pentru care au calculat redevență minieră suplimentară în sumă de R lei.

**1.2.) În fapt,** conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, la SC X SRL a fost efectuată anterior o inspecție fiscală, la finalizarea căreia a fost întocmit Raportului de inspecție fiscală nr. F-Y/24.04.2017 și Decizia de impunere F-Y/24.04.2017, în care inspectorii fiscali au înscris că societatea a achiziționat bunuri și servicii care nu au fost folosite în scopul realizării de venituri impozabile/ operațiuni taxabile, mențiune făcută de administratorul societății pe fiecare factură în parte, sub semnătură privată. Totodată, s-a constatat că societatea pune la dispoziția SC XSOL SRL bunuri și servicii, fără a fi întocmită factură sau alt document justificativ și care nu au fost achitate de partenerul comercial.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018, care a stat la baza deciziei de impunere contestate și analizate în prezenta decizie, echipa de control precizează că în urma verificărilor

efectuate, în conformitate cu prevederile art. 7, pct. 12 și art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au asimilat dividendelor sumele plătite de societate pentru bunurile și serviciile furnizate în favoarea asociaților, respectiv pentru:

- bunurile și serviciile achiziționate și achitate de către societate care nu au fost folosite în scopul realizării de operațiuni taxabile de către societate și nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri, așa cum rezultă din mențiunile făcute de domnul DG pe facturile de achiziție și din explicațiile scrise furnizate prin Notele explicative de acesta;
- cheltuieli de deplasare, cazare fără a prezenta documente din care să rezulte necesitatea și realitatea acestor deplasări în scopul activității economice a SC X SRL, așa cum rezultă din mențiunile făcute de dl DG pe facturile de achiziție și din explicațiile scrise furnizate prin Notele explicative de acesta;
- bunuri și servicii care au fost puse la dispoziția SC XSOL SRL.

Pentru perioada 2012-2015, în urma verificărilor, s-au calculat venituri brute în sumă de **D1 lei**, care au fost asimilate din punct de vedere fiscal dividendelor, și pentru care au calculat impozit pe dividende în sumă de D lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„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 indicilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în 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.”*

Conform acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă și când soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

*“art. 9*

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

*a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;”*

În speță, se reține că în perioada 01.06.2016- 31.03.2017, inspectorii din cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, la finalizarea căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/24.04.2017 și Decizia de impunere F-Y/24.04.2017.

Conform precizărilor înscrise în acest raport de inspecție, organele de control au stabilit că societatea a exploatat o cantitate mai mare de balast decât cea înscrisă în evidențele financiar-contabile și nu a înregistrat venituri și TVA colectată pentru toată producția obținută și livrată pe bază de Avize de însoțire a mărfii, determinând, în baza avizelor de însoțire a mărfii puse la dispoziție de SC X SRL și a celor primite în plus de la SC C România SRL, o cantitate totală de R2,44 tone (R6,75 metri cubi) balast brut obținut și livrat, față de care societatea a înregistrat

venituri din vânzarea cantității de R8,9 tone de balast. Drept urmare, prin Decizia de impunere F-Y/24.04.2014 s-a determinat profit impozabil suplimentar în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei.

Deoarece organele de control au constatat că societatea nu a facturat în totalitate cantitatea de balast livrată în baza avizelor de însoțire a mărfii, cu consecința diminuării TVA colectată și a veniturilor impozabile, organele de control au înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul X sesizarea penală nr. 24795/24.04.2017, considerând că fapta ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Tot prin RIF F-Y/24.04.2017, organele de control au respins la deducere cheltuielile și TVA înregistrate de societate pentru achiziția unor bunuri și servicii referitor la care au constatat că nu au fost utilizate de societate în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, stabilind obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și a TVA.

Împotriva acestor sume, stabilite prin Decizia de impunere F-Y/24.04.2017, societatea a formulat contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 1624/04.07.2017. Din documentele la dosar se reține că prin Decizia Z/14.12.2017, organul de soluționare **nu s-a pronunțat pe fond** cu privire la veniturile stabilite de organele de control aferent cantității suplimentare de balast constatată ca fiind exploatată de către societate și care nu a fost evidențiată în facturi de livrare, suspendând procedura de soluționare a contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

**Totodată**, prin Decizia Z/14.12.2017, organul de soluționare a suspendat procedura de soluționare a contestației cu privire la cheltuielile și la TVA respinse la deducere, înregistrate pentru achiziția unor bunuri și servicii care nu au fost utilizate de societate în scopul obținerii de venituri impozabile/ taxabile, având în vedere că operațiunile pentru care s-a suspendat procedura de soluționare a contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală influențează diminuarea pierderii fiscale și stabilirea impozitului pe profit pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației fiind în imposibilitatea de a calcula această influență.

În cauză, se reține că în Raportul de inspecție fiscală F-X/01.03.2018, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate în speță, organele de control au pornit de la constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/24.04.2017, conform cărora societatea a produs și livrat pe bază de Avize de însoțire a mărfii o cantitate totală de R2,44 tone produse de balastieră, și, având în vedere faptul că societatea a calculat și declarat redevență minieră doar pentru cantitatea de R7 metri cubi, au stabilit o diferență de (R6-R7) metri cubi de nisip și balast de pentru care societatea nu a calculat și nu a declarat redevență minieră, pentru care au determinat suplimentar suma de R lei cu titlu de redevență minieră.

De asemenea, urmare a inspecției analizate în cauză, plățile efectuate de persoana juridică pentru achiziționarea bunurilor și serviciilor pentru care anterior, inspectorii fiscali au concluzionat că nu au fost utilizate de societate în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, au fost asimilate unor distribuiri de dividende și a fost calculat impozit pe veniturile din dividende în sumă de D lei.

Date fiind cele precizate anterior, se constată că în emiterea deciziei de soluționare a contestației în speță sunt hotărâtoare cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, există suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație. Totodată, edificatoare este și analiza efectuată pe fond de către organul de inspecție fiscală în cazul Deciziei de impunere F-Y/24.04.2017.

Ca urmare, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, și nici înainte ca organul de soluționare să se pronunțe asupra legalității stabilirii de impozit pe profit și TVA suplimentară pentru cantitatea de balast pe care societatea ar fi exploatat-o dar nu ar fi înregistrat-o în evidențele financiar-contabile și pentru bunurile/serviciile

pentru care nu s-a acordat drept de deducere concluzia organelor de control fiind că nu au fost utilizate în interesul SC X SRL.

Astfel, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, având în vedere că 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.”*

Totodată, 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**.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 449/26.10.2004 prin care Curtea Constituțională 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.

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

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

Se mai reține că în speță, prin Decizia Z/14.12.2017, organul de soluționare nu s-a pronunțat pe fond cu privire la veniturile stabilite de organele de control aferent cantității suplimentare de balast constatată ca fiind exploatată de către societate și care nu a fost evidențiată în facturi de livrare, suspendând soluționarea contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală. De asemenea, organul de soluționare a suspendat soluționarea pe fond a contestației și cu privire la cheltuielile și la TVA respinse la deducere, înregistrate pentru achiziția unor bunuri și servicii care nu au fost utilizate de societate în scopul obținerii de venituri impozabile/ taxabile. Astfel, dată fiind legătura dintre constatările care au dus la stabilirea de impozit pe profit și TVA suplimentară prin decizia de impunere F-Y/24.04.2017, care au influențat redevența minieră și impozitul pe veniturile din dividende stabilite prin decizia F-X/01.03.2018, se impune ca procedura de soluționare a contestației formulate împotriva acestei din urmă decizii să se realizeze după soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-Y/24.04.2017.

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 cărora:

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

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2.-10.4. 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:

*“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”*

În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală și până la soluționarea pe fond a contestației formulate de SC X SRL împotriva deciziei de impunere F-Y/24.04.2017, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015, conform cărora: **„Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.” se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de T1 lei, din care R lei redevențe miniere și D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.**

**2) Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de V lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă pentru plățile la extern efectuate către SCS I LTD Seychelles în anul 2012, societatea avea obligația reținerii impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente cu cota de 16%, în condițiile în care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu Insulele Seychelles.**

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în anul 2012 societatea a declarat impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă totală de V1 lei, aplicând un procent de 11,48% la contravaloarea serviciilor de consultanță înregistrate de la furnizorul SCS I Ltd (V5 lei)

În urma analizării informațiilor furnizate de programul ANAF-Convenții organele de control au constatat că România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu Insulele Seychelles iar societatea verificată nu deține pentru SCS I Ltd Seychelles certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență, astfel că, potrivit Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul V, art. 115, alin (1), litera i), art. 116, alin (1) și alin (2), lit. d), societatea avea obligația reținerii unui impozit în procent de 16 % aplicat asupra valorii brute a facturilor primite de la SCS International LTD.

Drept urmare, s-a stabilit că pentru suma de V5 lei facturată de către SCS I Ltd Seychelles, societatea verificată avea obligația înregistrării și reținerii impozitului pe venitul nerezidenților în sumă totală de V12 lei, în urma inspecției fiind stabilit un impozit suplimentar în sumă de V lei (V12-V1).

În contestația formulată, petenta învederează faptul că la inspecția anterioară organele de control au considerat nedeductibile aceste cheltuieli facturate de SCS I LTD Seychelles, iar prin

decizia contestată în speță, organele de control calculează suplimentar impozit pe veniturile nerezidenților, astfel că le consideră implicit deductibile.

**În drept**, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți este reglementat de titlul V din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

**“art. 113 Contribuabili**

*Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.*

**art. 114 Sfera de cuprindere a impozitului**

*Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.*

**art. 115 Venituri impozabile obținute din România**

*(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:*

*[...]*

*i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;*

*[...]*

*k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;*

**art. 116 Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți**

*(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.*

*(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:*

*[...]*

*d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.*

**art. 118 Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene**

*(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.”*

Cu privire la aplicarea Titlului V din Codul fiscal, punctul 12 alin. (9) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

*“(9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.”*

Având în vedere prevederile legale menionate mai sus, se reține că nerezidenții beneficiari ai veniturilor din prestări de servicii în România, au obligația de a plăti impozit în cotă de 16% asupra veniturilor brute impozabile obținute din România, atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a

dublei impuneri. Se mai reține că obligația calculării, reținerii și plății la bugetul de stat a acestui impozit îi revine plătitorului de venituri.

În speță, pentru contravaloarea serviciilor plătită SCS I LTD din Insulele Seychelles, cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, societatea verificată a reținut și declarat la bugetul de stat impozit în sumă de V1 lei, aplicând un procent de **11,48%** la contravaloarea serviciilor, în loc de cota legală de **16%**. Astfel, se reține că în mod legal organele de control au determinat impozit pe veniturile din România obținute de nerezidenți în sumă de V lei, ca diferență între impozitul pe care societatea ar fi trebuit să-l rețină prin aplicarea cotei legale de 16% și impozitul reținut de societate (V12-V1 lei).

Contrar susținerii petentei că la inspecția anterioară organele de control au considerat nedeductibile aceste cheltuieli facturate de SCS I LTD Seychelles, iar prin decizia contestată în speță, organele de control calculează suplimentar impozit pe veniturile nerezidenților, astfel că le consideră implicit deductibile, se reține că prin încadrarea cheltuielilor ca nedeductibile la beneficiarul serviciilor nu se schimbă natura acestora la furnizor, respectiv acestea rămân venituri realizate din prestări de servicii în România, pentru care beneficiarul datorează impozit conform titlului V din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Se reține că prin determinarea acestui impozit nu s-a modificat încadrarea cheltuielilor din nedeductibile în deductibile la beneficiar, acest impozit fiind stabilit în sarcina SC X SRL deoarece societatea, în calitate de plătitor al venitului, avea obligația legală de a calcula, reține și de a plăti la bugetul de stat impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de V lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. a) și b), alin. (3) și alin. (4) și ale art. 279 alin. (1) și (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE:**

**1) Suspendarea soluționării** contestației formulate 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 nr. F-X/01.03.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018 de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de T1 lei**, din care R lei redevențe miniere și D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Procedura administrativă urmează să fie reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/01.03.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/01.03.2018 de A.J.F.P. X, **pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de V lei.**



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