



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 220 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. .X. S.R.L.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.340170/18.01.2007 și reînregistrată sub nr..X.698/27.04.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Coordonare Inspecție fiscală prin adresa nr..X./20.04.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.X/27.04.2012 asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. având CUI X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 emisă de Direcția Antifraudă Fiscală din cadrul ANAF.

Obiectul contestației l-a constituit suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - fond pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente.

Prin Decizia nr..X./12.02.2007 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus suspendarea soluționării cauzei pentru suma de .X. lei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea cauzei.

Ațiunea prin care S.C. .X. S.R.L. a solicitat instanței judecătorești anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006 și a Deciziei de soluționare nr..X./12.02.2007, ca netemeinice și nelegale a fost respinsă ca neîntemeiată prin Sentința civilă nr..X./17.05.2007 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a-VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr..X./2/2007.

Prin Rezoluția pronunțată în data de 02.06.2011 în dosarul nr..X./P/2006, Parchetul de pe lângă Judecătoria sectorului X .X. a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului .X. .X. .X., deoarece în cauză există un dubiu cu privire la proveniența sumelor de bani acordate muncitorilor, în sensul că nu s-a demonstrat că acestea aparțin S.C. .X. S.R.L., lipsind elementul material al infracțiunii sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.e) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Rezoluția pronunțată în data de 08.08.2011 în dosarul nr..X./II-2/2011, Parchetul de pe lângă Judecătoria sectorului X .X. a respins ca neîntemeiată plângerea formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Rezoluției pronunțată în data de 02.06.2011. Plângerea formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Rezoluției pronunțată în data de 02.06.2011 în dosarul nr..X./P/2006, menținută prin Rezoluția pronunțată în data de 08.08.2011 a fost respinsă de Tribunalul .X. - Secția a -II-a penală prin Sentința penală nr..X./27.12.2011, definitivă.

Ca urmare, potrivit art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :“(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu*”, procedura administrativă de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 va fi reluată, având în vedere faptul că a încetat motivul prntru care a fost supendată soluționarea contestației.

Astfel, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că inspecția fiscală desfășurată la sediul său social s-a desfășurat pe o perioadă de mai bine de 6 luni, fără să fie precizate aspecte de ordin procedural și deși au fost verificate acte contabile aferente mai multor domenii decât cele menționate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006, totuși prin respectivul act administrativ nu se face nicio referire la rezultatele verificării, nu se motivează nici în fapt, nici în drept concluziile, așa cum art.43 din Codul de procedură fiscală obligă, ci doar se prezintă într-un număr de pagini o analiză comparativă a statelor de plată ale societății cu *„o serie de înscrisuri reprezentând liste de avans chenzinal și lichidare pentru lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai, iulie, august, septembrie, octombrie 2003 pentru o serie de angajați proprii, puse la dispoziție de organele de poliție”*, așa cum se specifică la pagina 5 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006.

Totodată, din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 lipsesc cu desăvârșire motivele de fapt în baza cărora organele de inspecție fiscală, fără să cerceteze și să stabilească situația fiscală reală, au calificat discreționar înscrisurile denumite *“liste de avans chenzinal și lichidare”*, ca având putere probatorie, în sensul că acestea ar reprezenta venit impozabil.

Societatea consideră că starea de fapt fiscală corectă și reală nu poate fi dovedită legal doar în baza unor înscrisuri puse la dispoziția organului de inspecție fiscală de către organele de poliție, câtă vreme acele înscrisuri nu emană de la societate, nu există nicio hotărâre penală care să dea valoare și putere probatorie acestor înscrisuri și nici nu și-au întemeiat constatările și pe alte probe, așa cum Codul de procedură fiscală, imperativ o cere.

De asemenea, în urma inspecției fiscale nu s-a dovedit niciun fel de fraudă a societății, nicio deturnare de fonduri, diminuare de profit și niciun alt rezultat prin care să se demonstreze că au fost acordate salarii mai mari decât cele înscrise în statele de plată - singurele documente oficiale fiind cele provenite de la societate, care au valoare probatorie, în conformitate cu art.49 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Societatea mai susține că pentru lămurirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală nu au solicitat nicio declarație din partea contribuabilului și nici din partea altor persoane, nerespectând prevederile art.92 alin.3 din Codul de procedură fiscală.

S.C. .X. S.R.L. susține că, fără să stabilească destinația și forța probantă a înscrisurilor puse la dispoziție de către organele de poliție, organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impunere, potrivit acelor liste denumite "*liste de avans chenzinal și lichidare*", indiferent dacă acestea erau semnate sau nu, sau dacă pe acele liste sunt trecute niște sume în dolari la cursul de pe respectiva listă, care nu este datată și semnată, chiar dacă era evident că anumite liste sunt aceleași, dublând în acest mod baza de calcul, fiind alterată în mod abuziv în sarcina contribuabilului, starea de fapt fiscală.

S.C. .X. S.R.L. solicită anularea în întregime a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006 ca fiind neîntemeiate și abuziv întocmite, fără respectarea dispozițiilor art.105 alin.2 din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006, contestate, organele de inspecție fiscală, urmare solicitării înaintate de Direcția generală de poliție a municipiului .X. - Serviciul de investigare a fraudelor, au verificat prin sondaj, modul de calcul, evidențiere, declarare și virare în cuantum și la termenele prevăzute de lege a impozitului pe veniturile din salarii, contribuției pentru asigurările sociale de stat, fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap și contribuției pentru asigurări sociale de sănătate.

Din analizarea înscrisurilor reprezentând liste de avans chenzinal lichidare pentru lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai, iulie, august, septembrie și octombrie 2003 pentru o serie de angajați ai S.C. .X. S.R.L., puse la dispoziție de organele de poliție și compararea acestora cu salariile brute (baza de impozitare) înscrise în statele de plată aparținând societății și înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă al municipiului .X., au rezultat diferențe.

Pentru refacerea bazei de impozitare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea salariilor brute, precum și a obligațiilor fiscale aferente pentru fiecare din angajații menționați în înscrisuri, pornind de la sumele încasate efectiv, situație prezentată detaliat prin anexele nr.3.1 - 3.8 la Raportul de inspecție fiscală.

Astfel pentru perioada ianuarie - octombrie 2003 a rezultat o diferență la fondul de salarii brut în sumă de .X. lei, la care corespunde o diferență de impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, calculată în temeiul prevederilor art.24 alin.1 și art.25 din Ordonanța Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat și plătit la bugetul general consolidat o contribuție la asigurările sociale de stat mai mică decât cea reală, atât în cazul contribuției datorată de angajator cât și în cazul contribuției datorată de angajați, motiv pentru care au calculat în sarcina societății, în baza prevederilor art.23 și art.24 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, sumele de: .X. lei reprezentând contribuție la asigurările sociale de stat suplimentară datorată de societate pentru anul 2003 și .X. lei reprezentând contribuție la asigurările sociale de stat datorată de salariați pentru anul 2003.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat și plătit la bugetul general consolidat o contribuție la asigurările sociale de sanatate mai mică decât cea reală, atât în cazul contribuției datorată de angajator cât și în cazul contribuției datorată de angajați, motiv pentru care au calculat în sarcina societății, în baza prevederilor art.52 și art.53 din Legea nr.145/1997 asigurărilor sociale de sănătate, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002, cu modificările și completările ulterioare, sumele de : .X. lei reprezentând contribuție la asigurările sociale de sanatate suplimentară datorată de societate pentru anul 2003 și .X. lei reprezentând contribuție la asigurările sociale de stat datorată de angajați pentru anul 2003.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat și plătit la bugetul general consolidat o contribuție la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale (risc și accident 0,5 %) mai mica decât cea reală pentru anul 2003, motiv pentru care au calculat în sarcina societății o contribuție suplimentară în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru nevirarea în termenele legale a debitelor stabilite suplimentar au fost calculate în sarcina S.C. .X. S.R.L. dobânzi și majorări în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art.13 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind executarea creanțelor bugetare, precum și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art.3 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001, art.14 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind executarea creanțelor bugetare și art.115 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Toate accesoriile au fost calculate până la data de 30.04.2006.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele

normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Aspecte procedurale

Față de susținerea societății referitoare la încălcarea prevederilor art.92 alin.3 și ale art.49 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată conform căruia :

“(1) 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 contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”,

se reține că **sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale conform art.65 alin.1 din același act normativ revine contribuabilului** care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale art.10 alin.1 și alin.2 și cele ale art.106 alin.1 din același act normativ, potrivit cărora :

„ART. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.

ART. 106 Obligația de colaborare a contribuabilului

(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus se reține că societatea avea obligația să colaboreze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, cu bună credință, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute (registre, evidențe, documente de afaceri și a oricare alte înscrisuri) și să întreprindă măsurile necesare în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

Față de aceste aspecte, se reține că la Cap.V Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006 s-a

specificat că : *“prin adresa ANAF - DAF nr..X./02.08.2006 transmisă la sediul declarat al S.C. .X. S.R.L. s-a solicitat administratorului societății, prezența la sediul ANAF pentru a lua cunoștință de constatările echipei de control și consecințele lor fiscale și pentru a-și exprima punctul de vedere asupra acestora, conform art.105 din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată. **Administratorul societății, domnul .X. .X. nu a dat curs solicitării și din acest motiv nu a fost dată nici declarația impusă de prevederile art.103 alin.8 din același act normativ prin care se specifică faptul că au fost prezentate toate documentele și informațiile relevante ce privesc obiectul inspecției fiscale și de asemenea și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de către contribuabil, astfel că afirmația societății privind lipsa unei declarații din partea contribuabilului rămâne fără suport real.***

Referitor la afirmația societății privind neîndeplinirea condițiilor de formă prevăzute de art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit căruia :

„Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal 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 sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) 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”,

se reține că la Cap.2.1.3 din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 sunt precizate detaliat temeiurile de drept în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligațiile fiscale principale și accesorii.

La art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se precizează *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a*

organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Prin urmare, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, iar societatea nu precizează care sunt condițiile de formă prevăzute de art.43 din Codul de procedură fiscală și pentru care solicită nulitatea relativă a actelor fiscale.

În consecință, argumentele contestatoarei anterior precizate nu atrag nulitatea actului administrativ fiscal, acestea neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, pe baza unor înscrisuri calificate ca *“liste de avans chenzinal și lichidare”*, puse la dispoziție de organele de poliție, în condițiile în care societatea nu aduce în susținere documente și argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de cercetare penală din cadrul Direcției generale de poliție a municipiului .X. - Serviciul de investigare a fraudelor au efectuat o verificare economică la data de 27.11.2003 la depozitul principal al S.C. .X. S.R.L unde au fost identificate și ridicate un număr de 4 agende completate olograf de angajata X conținând însemnări privind încasări și plăți zilnice efectuate în perioada 2000-2003.

Totodată s-a constatat că o parte din salariați erau plătiți cu sume mai mari față de cele înscrise în statele de plată oficiale, pe baza unor înscrisuri extracontabile format A 4, respectiv tabele semnate de angajații beneficiari ai sumelor. Toate constatările organelor de cercetare penală au fost înaintate la data de 08.07.2005 către Agenția Națională de Administrare Fiscală în vederea verificării fiscale.

În urma analizei înscrisurilor reprezentând liste de avans chenzinal lichidare pentru lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai, iulie, august, septembrie și octombrie 2003 pentru o serie de angajați ai S.C. .X. S.R.L, puse la dispoziție de organele de poliție și compararea acestora cu salariile brute (baza de impozitare) înscrise în statele de plată aparținând societății și înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă al municipiului .X.,

organele de inspecție fiscală au constatat existența unor diferențe, motiv pentru care au procedat la recalcularea salariilor brute, precum și a obligațiilor fiscale aferente pentru fiecare din angajații menționați în înscrisuri, pornind de la sumele încasate efectiv.

Urmare celor constatate, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 a fost recalculată baza de impozitare (salariile brute) pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de organele de poliție și au fost stabilite suplimentar în sarcina societății impozit pe veniturile din salarii, contribuție de asigurări sociale, contribuție de asigurări sociale de sănătate, datorate de angajator și reținute de la angajați și fond pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./12.02.2007 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus suspendarea soluționării cauzei pentru suma de .X. lei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea cauzei.

Prin Rezoluția pronunțată în data de 02.06.2011 în dosarul nr..X./P/2006, rămasă definitivă prin Rezoluția pronunțată în data de 08.08.2011 în dosarul nr..X./II-2/201, Parchetul de pe lângă Judecătoria sectorului 3 .X. a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului .X. .X. .X., motivat de faptul că, în cauză există un dubiu cu privire la proveniența sumelor de bani acordate muncitorilor, în sensul că nu s-a demonstrat că acestea aparțin S.C. .X. S.R.L., lipsind elementul material al infracțiunii sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.e) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :

“(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 : (...)

e) executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor”.

Prin contestație, societatea consideră că starea de fapt fiscală corectă și reală nu poate fi dovedită legal doar în baza unor înscrisuri puse la dispoziția organului de inspecție fiscală de către organele de poliție, câtă vreme acele înscrisuri nu emană de la societate, nu există nicio hotărâre penală care să dea valoare și putere probatorie acestor înscrisuri și nici nu și-au întemeiat constatările și pe alte probe, așa cum art. 49 din Codul de procedură fiscală, imperativ o cere.

Societatea mai susține că pentru lămurirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală nu au solicitat nicio declarație din partea

contribuabilului și nici de la terți, nerespectând prevederile art.92 alin.3 din Codul de procedură fiscală.

În drept, art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

Potrivit pct.10.1 și 10.4 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#) alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.

10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale”.

În speță sunt incidente prevederile art.22, art.23 lit.i), art.24 și art.25 din Ordonanța Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora :

„ART. 22

Sunt considerate venituri din salarii, denumite în continuare salarii, toate veniturile în bani și/sau în natură, obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediul de îngrijire a copilului în vârstă de până la 2 ani.

Art.23 Sunt asimilate salariilor în vederea impunerii : (...)

i) alte drepturi și indemnizații de natură salarială.

ART. 24 alin.(1) Venitul brut din salarii reprezintă **suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului.**

(2) *Venitul net din salarii se determină prin deducerea din venitul brut, determinat potrivit prevederilor alin. (1), a următoarelor cheltuieli, după caz(...)*

(3) *Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar reprezentând plăți anticipate, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.*

ART. 25 Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că beneficiarii de venituri din salarii și asimilate salariilor datorează un impozit lunar reprezentând plăți anticipate, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri, care au și obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, la data efectuării plății acestor venituri și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare.

Se reține că organele de inspecție fiscală au refăcut baza de impozitare pe baza înscrisurilor denumite „*liste de avans chenzinal*”, puse la dispoziție de organele de poliție, iar :*“pentru perioada ianuarie - octombrie 2003 a rezultat în urma recalculării salariilor brute pentru sumele încasate de angajații menționați în înscrisuri, un fond de salarii brut în sumă de .X. lei față de 120.400 lei constituit de societate, diferența fiind de .X. lei”*, sumă asupra căreia a fost calculat impozitul pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.23 lit.i), art.24 și art.25 din Ordonanța Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza Sentinței penale nr..X./27.12.2011 pronunțată de Tribunalul .X. - Secția a -II-a penală, reiese că însuși administratorul societății .X. .X. .X. **“a declarat că sumele din listele ridicate de organele de poliție în data de 27.11.2003 au fost acordate muncitorilor din banii lui personali și nu din cei ai societății”**, astfel încât sumele încasate de angajați în baza acestor liste pot fi calificate ca venituri asimilate veniturilor din salarii.

Totodată, din analiza anexelor 7.2 - 7.54 reprezentând “*liste de avans chenzinal*” puse la dispoziție de organele de poliție, anexate la Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006, aflate în copie la dosarul cauzei, se reține că respectivele liste conțin în totalitate semnăturile angajaților care certifică primirea de către angajați a sumelor de bani (exemplificăm cu anexa 7.8 întocmită la 17.02.2003 și anexa nr.7.9 întocmită la 28.02.2003, conținând 14 angajați la formația lăcătuși-sudori a maistrului .X., anexa nr.7.47 pentru luna septembrie 2003 conținând 9 angajați alpiniști).

Potrivit prevederilor legale anterior enunțate, sunt considerate venituri din salarii, toate veniturile în bani obținute de o persoană fizică ce

desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de denumirea veniturilor sau forma sub care ele se acordă.

Afirmația din contestație potrivit căreia nu există o dovadă că respectivele liste emană de la societate, ci doar conțin numele unora dintre salariați, nu poate fi reținută în soluționare favorabilă a cauzei, întrucât la stabilirea bazei de impunere aceste *“liste de avans chenzinal”* puse la dispoziție de organele de poliție au fost comparate de organele de inspecție fiscală cu salariile brute înscrise în statele de plată aparținând S.C..X. S.R.L. și înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă al municipiului .X. (anexele 1.1-1.9 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2006).

Nici motivația conform căreia *“din casieria societății nu s-au ridicat sume în numerar pentru plata acestor liste, ele neputând fi astfel asimilate ca fiind documente contabile și nici evidențe contabile duble, motiv pentru care nu s-au calculat taxe și impozite aferente datorate de societate bugetului de stat”*, nu este relevantă în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece neînregistrarea sumelor plătite angajaților în evidența contabilă a avut drept consecință tocmai diminuarea obligațiilor fiscale datorate de salariați și de angajator către bugetul statului.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora *“Contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația pentru suma de .X. lei, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente, stabilite până la data de 30.04.2006, în baza prevederilor art.13 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind executarea creanțelor bugetare, art.3 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001, art.14 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind executarea creanțelor bugetare, art.115 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând .

.X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,

.X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,

- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - fond pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce în susținere nicio motivație referitoare la respectivele sume, nici prin contestație, nici prin cererea de reluare a procedurii administrative.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. obligații fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții pentru asigurările sociale de stat datorată de angajator și reținută de la asigurați, fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap și contribuții pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator și reținută de la asigurați, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

S.C. .X. S.R.L. contestă în întregime obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/02.05.2011, totuși prin contestația nr..X./20.12.2006 și prin cererea de reluare a procedurii nr..X./28.09.2011, nu aduce argumente sau documente referitoare la obligațiile fiscale principale și accesorii în sumă de .X. lei, mai sus detaliate, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiează aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

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

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18.06.2010 pronunțată în dosarul nr.X/57/2009 în considerentele căreia se precizează „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Se reține că obiectul contestației îl reprezintă suma totală de .X. lei reprezentând obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006, totuși prin contestația nr..X./20.12.2006 și prin cererea de reluare a procedurii nr..X./28.09.2011, S.C..X. S.R.L. nu aduce argumente referitoare la suma de .X. lei reprezentând contribuții pentru asigurările sociale de stat datorată de angajator și reținută de la asigurați, fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap și contribuții pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator și reținută de la asigurați, din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În concluzie, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de .X. lei.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația pentru suma de .X. lei, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca nemotivată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.13 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind executarea creanțelor bugetare, art.3 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001, art.14 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind executarea creanțelor bugetare, art.115 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 emisă de Direcția Antifraudă Fiscală din cadrul ANAF pentru suma de **.X. lei** reprezentând :
.X. lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
.X. lei - majorări de întârziere aferente,
.X. lei - penalități de întârziere.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.09.2006 emisă de Direcția Antifraudă Fiscală din cadrul ANAF pentru suma de **.X. lei** reprezentând :
.X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
.X. lei - majorări de întârziere aferente,
.X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
.X. lei - majorări de întârziere aferente,
.X. lei - penalități de întârziere,
.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
.X. lei - majorări de întârziere aferente,

- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - fond pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,

X

X