

DECIZIA nr. 548 /31.08.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X CO S.R.L.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 13696/22.03.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1, a fost sesizata de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin adresa nr. A-SLP X/21.03.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 13696/22.03.2016, asupra contestatiei formulata de **S.C. X CO S.R.L.**, CUI RO X, cu domiciliul fiscal in Bucuresti strada X nr. X, bl. X, sc. X, et.X, ap. X, sector 1, **reprezentata de X in calitate de administrator si reprezentata conventional de X, prin avocat X, conform imputernicirii avocatiele seria B nr. X/2016, cu sediul ales in vederea comunicarii actelor de procedura in Bucuresti strada X nr. X, sector 1.**

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 05.02.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov, A.J.F.P. Covasna sub nr. X/08.02.2016, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-CV X/30.12.2015, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Covasna-Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-CV X/30.12.2015 si comunicate, prin posta la data de 07.01.2016, prin care au fost stabilite obligatii de plata in suma de X lei din care:

- impozit pe profit – X lei
- accesorii aferente impozitului pe profit – X lei
- TVA – X lei
- accesorii aferente TVA – X lei
- Venituri din dividende PF - X lei
- Accesorii aferente veniturilor din dividende PF - X lei

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finantelor Publice București, este legal investită să soluționeze contestația formulată de societatea X S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Societatea X S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-CV – X/30.12.2015 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Covasna in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-CV- X/30.12.2015 prin care s-au stabilit urmatoarele:

- impozit pe profit in suma de X lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente perioadei 25.04.2013 - 15.12.2015 in suma de X lei, iar penalitatile de intarziere aferente aceleiasi perioade in suma de X lei;
- TVA in suma de X lei, dobanzi/majorari aferente perioadei 25.04.2012-15.12.2015 in suma de X lei, iar penalitatile de intarziere aferente aceleiasi perioade in suma de X lei;
- venituri dividende in suma de X lei, dobanzi/majorari aferente perioadei 25.02.2012-15.12.2015 in suma de X lei, iar penalitatile de intarziere aferente aceleiasi perioade in suma de X lei.

Societatea X are ca obiect principal de activitate "lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale, iar in perioada ianuarie 2012 - decembrie 2014, a incheiat mai multe contracte de antrepriza cu beneficiarul sau X S.R.L. obligandu-se sa efectueze pentru X, lucrari de constructii cu destinatie de locuinte pentru obiectivul ansamblu de locuinte "X Residence".

Pe baza devizelor intocmite si emise catre beneficiarul sau X, in perioada 2012 - 2014 valoarea lucrarilor realizate a fost in suma de X lei si TVA aferent in suma de X lei, sume incasate integral prin cont bancar.

Societatea in cauza sustine ca, pentru realizarea lucrarilor asumate prin contractele de antrepriza, a subcontractat diferite faze ale lucrarilor de constructii (sapaturi fundatie, confectionat si montaj cofraj, armatura, zidarie, tencuieli, zugraveli, instalatii sanitare si electrice, hidro si termoizolari etc.) catre mai multe societati.

Astfel ca, organele fiscale in urma controlului efectuat la societate, ocazie cu care a verificat impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012 - 30.06.2015 si TVA-ul, respectiv impozit pe dividende pentru perioada 01.01.2012 - 31.07.2015, au emis procesul verbal din data de 15.12.2015, raportul de inspectie fiscala cu nr. F-CV X/30.12.2015 si Decizia nr. F-CV X/30.12.2015.

Societatea mentioneaza ca, din documentele emise de catre organele fiscale, rezulta ca organele de control in mod nelegal si netemeinic, au retinut ca, societatea ar fi vandut catre persoane afiliate, 4 mijloace de transport si un utilaj la preturi inferioare valorii de achizitie si de piata, ar fi inregistrat cheltuieli nedeductibile cu scop personal, ar fi inregistrat cheltuieli privind achizitii de bunuri/servicii de la parteneri declarati inactivi/radiati si totodata societatea ar fi inregistrat cheltuieli privind prestari servicii pretins artificiale.

In sustinerea nelegalitatii si netemeinicia celor mentionate de catre organele fiscale in actele contestate, societatea invoca principiul fiscalitatii, principiul sistemului comun de taxa pe valoare adaugata cat si dispozitiile art. 145, art. 146, art. 155 din Codul fiscal aplicabil.

Cu privire la vanzarea celor 4 mijloace de transport si a unui utilaj, organele fiscale au considerat ca nelegala vanzarea acestora, fiind la preturi inferioare valorii de achizitie si de piata. Ca atare societatea sustine ca nu datoreaza impozitul pe profit, TVA si impozit pe dividende, stabilite suplimentar cat si accesoriile aferente.

Totodata societatea sustine ca organele fiscale au considerat in mod nelegal si temeinic ca nedeductibile pentru scopurile impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata a unor cheltuieli aferente unor bunuri pretinse de organele de control ca fiind in scop personal, calculand astfel netemeinic si impozit pe dividende suplimentar, desi aceste bunuri au fost utilizate de societate pentru desfasurarea activitatii sale.

Tot nelegalale si netemeinice sunt considerate sustinerile organelor fiscale, ca societatea a inregistrat cheltuieli privind achizitiile de bunuri/servicii de la parteneri declarati inactivi/radiati, cu toate ca societatea in perioada in care a semnat contractele cu partenerii sai, acestea din urma erau active, devenind ulterior inactive sau radiate fara a avea cunostinta de aceste modificari.

Cheltuielile inregistrate de societate cu privire la serviciile prestate de catre subantreprenori au fost nelegal si netemeinic considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind prestari de servicii artificiale, iar TVA aferent a fost considerat in mod netemeinic si nelegal ca fara drept de deductie, calculandu-se astfel impozit pe dividende suplimentar.

Organele de inspectie fiscala, au incalcat principiile, fiscalitatii prevazute la art. 3, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Sunt nelegale si netemeinice concluziile organelor de inspectie fiscala in privinta taxei pe valoarea adaugata aferenta partenerilor neinregistrati in scopuri de TVA si TVA inregistrat in mod eronat de societate.

Fata de sustinerile invederate in contestatie, societatea solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anularea deciziei de impunere nr. F-CV X/30.12.2015, a raportului

de inspectie fiscala nr. F-CV X/30.12.2015 precum si a procesului verbal din data de 15.12.2015, acte intocmite de catre D.G.R.F.P. Brasov, A.J.F.P. Covasna- Activitatea de inspectie fiscala, anuland obligatiile suplimentare de plata stabilite in sarcina sa in suma de X lei.

II. Administratia Judeteana a Finantelor Publice Covasna, prin Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice a efectuat inspectia fiscala partiala la societatea S.C. X S.R.L., care a avut ca obiect verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2012 – 31.07.2015 si a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012 – 30.06.2015.

Prin decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata nr. F-CV X/30.12.2015 si a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-CV- X/30.12.2015, AJFP Covasna - a stabilit suplimentar urmatoarele obligatii de plata constand in:

- impozit pe profit suplimentar pentru perioada 01.01.2012 – 30.06.2015 in suma de X dobanzi/majorari de intarziere pentru perioada 25.04.2013 – 15.12.2015 in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente aceleasi perioade in suma de X lei;

- TVA suplimentar de plata pentru perioada 01.01.2012 – 31.07.2015 in suma de X lei dobanzi/majorari de intarziere pentru perioada 25.04.2012 – 15.12.2015 in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente perioadei in suma de X lei;

- venituri din dividende PF suplimentar pentru perioada 01.01.2012 – 31.07.2015 in suma de X dobanzi/majorari de intarziere pentru perioada 25.02.2012 – 15.12.2015 in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente aceleiasi perioade in suma de X lei.

Societatea a desfasurat activitate in perioada ianuarie 2012 - decembrie 2014, ce consta in realizarea de lucrari de constructii cu destinatie de locuinte catre beneficiarul major SC X SRL, pentru obiectivul Ansamblu Locuinte X Residence situate in:

- judetul Ilfov, Oras X strada X nr. X, bloc X pe baza contractului de antrepriza nr. X/02.06.2011, cu un termen de executie de X luni, in valoare de X lei. Lucrarile s-au realizat in perioada 01.07.2011 - 31.08.2012 potrivit procesului verbal predare primire incheiat intre parti la terminarea constructiei;

- judetul Ilfov, Oras X, strada X nr. X, bloc X, pe baza contractului de antrepriza nr. X/01.09.2012, cu un termen de executie de X luni in valoare de X lei. Lucrarile s-au derulat in perioada 01.09.2012 - 31.01.2014, potrivit procesului verbal predare primire incheiat intre parti la terminarea constructiei;

- judetul Ilfov, oras X, strada X nr. X, bloc X si X, pe baza contractului de antrepriza nr. X/10.02.2014, cu un termen de executie de X luni, in valoare de X lei. Lucrarile au fost demarate facturate incepand cu data de 13.02.2014 pana la data de 17.10.2014, fiind predat partial blocul X potrivit procesului verbal de predare primire din 01.11.2014. Prin actul additional nr. X/20.10.2014 s-a hotarat de comun acord rezilierea contractului de antrepriza nr. X/10.02.2014 incepand cu data de 20.10.2014, iar pentru terminarea lucrarilor a fost incheiat un nou contract intre societatea X SRL si societatea X SRL.

Lucrarile de constructii executate, prevazute in contractele de antrepriza reprezinta fundatia, structura din beton armat, zidarie exterioara si interioara, sarpanta, invelitoare din tabla ondulata, hidroizolatii, termosistem si tencuiala decorativa, ferestre PVC cu geam termopan, ascensor transport persoane, cat si finisarea completa si utilitate, alimentare cu apa potabila, statie de extractie, tratare si pompare apa, statie pompare ape reziduale, alimentare cu energie electrica, cu gaze naturale, imprejmuire perimetrata a terenului, drumuri de acces, etc.

Din documentele verificate de catre organele de control, s-a constatat ca societatea in cauza a subcontractat diferite faze ale lucrarilor de constructii pentru obiectivul Ansamblul Locuinte X Residence iar principalii furnizori de servicii sunt SC X SRL, SC X Construct SRL, SC X SRL, SC X Construct, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL. Acesti furnizori au executat majoritatea fazelor de lucrari iar societatea executand cu proprii salariati in general lucrarile de pregatire a santierului, intretinerea utilajelor, coordonarea si supravegherea lucrarilor retusare, reparatii, conform declaratiei administratorului, din nota explicativa, anexata la dosarul cauzei.

Organele de inspectie fiscala au analizat realitatea operatiunilor prin prisma evidentei financiar contabile, atat modalitatea de evidentiere in contabilitate a achizitiilor de bunuri si servicii de la societatile X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL si X SRL, cat si efectul fiscal pe care acestea l-au avut in perioada 2012-2014.

Astfel, s-a constatat ca materialele de constructii achizitionate sunt receptionate in NIR, ca un singur articol sub denumirea de "materiale de constructii", fara a fi inscrise toate articolele in mod distinct. Materialele utilizate au fost descarcate global in fiecare luna pe baza bonurilor de consum si nu pe produse/cantitati utilizate pe fiecare lucrare in parte, valoarea materialelor consumate fiind inregistrate pe contul 6028 "cheltuieli privind alte materiale consumabile".

Prin normele metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiare contabile aprobate prin OMF nr. 3512/2008, *nota de receptie si constatare de diferente* in mod obligatoriu trebuie sa contina informatii privind denumirea bunurilor receptionate, unitatea de masura, cantitatea conform documentelor insotitoare, cantitatea receptionata, pretul unitar de achizitie si valoarea, dupa caz, iar formularul "bon de consum" trebuie sa contina informatii si despre produsul/lucrarea, data eliberarii, denumirea materialului, sortimentul, marca, profilul, cantitatea necesara, unitate masura, cantitatea eliberata, pret unitar, valoarea.

Societatea nu a tinut evidenta lucrarilor in curs de executie, astfel serviciile achizitionate de contribuabil au fost inregistrate direct pe conturile 611 "cheltuieli cu intretinere si reparatii", cont 628 "alte cheltuieli cu servicii executate de terti", la momentul receptiei facturilor fara ca acestea sa fie evidentiata analitic pe lucrari si sintetic, cu ajutorul contului 332 "lucrari si servicii in curs de executie" si concomitent contul 712 "venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie".

Astfel, conform principiilor contabile generale rezulta ca, "efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente, veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente ca evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli, prevazute in OFFP nr. 3055/2009.

Pentru lucrarile de constructii efectuate, societatea intocmeste devize de lucrari si materiale catre beneficiar, in care sunt inscrise global materiale utilizate, lucrarile executate, cheltuieli directe si transport, respectiv profitul, fiind trecute la fiecare pozitie ca unitate de masura set respectiv la rubrica cantitate valoarea, "1" la fiecare tip de materiale/prestatii. Prin acest mod de completare este compromisa identificarea corelatiilor dintre cantitatile de materiale inscrise in aceste devize si cele incarcate/descarcate in/din gestiune respectiv a corelatiilor dintre natura si volumul lucrarilor/manoperei evidentiata in devizele de lucrari intocmite de furnizorii executanti si cele inscrise in devizele intocmite societate si implicit nu

se poate realiza o asociere directa a cheltuielilor inregistrate cu achizitia de bunuri si servicii cu veniturile din lucrarile de constructii din punct de vedere a impozitului pe profit.

La majoritatea devizelor intocmite de societate, valoarea produselor si serviciilor directe, respectiv valoarea cheltuielilor indirecte inscrise nu corespund cu valoarea cheltuielilor directe si indirecte inregistrate in evidenta contabila, acestea fiind mai mari decat cele din devize.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar

Organele fiscale au constatat, disimularea realitatii in evidenta financiar contabila a unor operatiuni care in fapt nu exista iar operatiunile de achizitii de servicii de la subantreprenorii societatilor X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL si X SRL sunt tranzactii artificiale, fara scop economic, derulate cu scopul evitarii impozitarii ori de a obtine avantaje fiscale care astfel nu ar putea fi acordate.

Pentru anii fiscali 2012-2014 si iunie 2015, organele de control au calculat cheltuieli nedeductibile in suma de X lei constand in tranzactii artificiale/fictive privind achizitii de servicii care se diminueaza cu pierderea fiscala inregistrata de societate in suma de X lei rezultand un profit impozabil suplimentar recalculat in suma de X lei, pentru care se datoreaza un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei.

Societatea in perioada analizata a vandut catre persoane afiliate, patru mijloace de transport si un utilaj la preturi inferioare valorii de achizitie si de piata, astfel organele fiscale au stabilit baza impozabila suplimentara de plata in suma de X lei.

In cursul anilor 2010-2014, societatea a achizitionat bunuri de natura mijloacelor fixe in suma de X lei, ce nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile, in perioada analizata s-au inregistrat cheltuieli cu amortizare in suma de X lei, bunurile au fost descarcate din gestiune la incetarea activitatii conform procesului verbal de casare a mijloacelor fixe, iar valoarea ramasa neamortizata a fost inregistrata de societate pe cheltuieli nedeductibile.

Societatea a efectuat tranzactii in suma de X lei din care TVA in suma de X lei, de la parteneri declarati inactivi/radiati, reprezentand servicii de lucrari constructii.

Cheltuielile inregistrate in evidenta contabila de catre societate, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv, nu sunt deductibile, iar valoarea lucrarilor de constructii achizitionate in perioada supusa inspectiei fiscale de la societati declarate inactivi/radiati in suma de X lei, nu sunt deductibile la determinarea bazei impozabile a impozitului pe profit.

Cu privire la TVA

TVA - aferent vanzarii mijloacelor de transport si a utilajului, la preturi subevaluate

Din tranzactiile efectuate de catre societatea privind vanzarea celor 4 autoturisme si a unui utilaj, la preturi inferioare valorii de achizitie si de piata organele fiscale au reconsiderat tranzactiile societatii datorita faptului ca nu a prezentat documente de evaluare a starii tehnice si implicit a valorii de piata a bunurilor la momentul vanzarii lor.

Astfel baza impozabila suplimentara stabilita este in suma de X lei iar TVA aferent bazei impozabile este in suma de X lei.

TVA - aferent achizitiilor fara scop economic

Societatea a inregistrat achizitionarea de bunuri, de natura mijloacelor fixe in cursul anilor 2012-2014, in suma de X lei, bunuri care nu au fost destinate operatiunilor taxabile in

folosul societatii, constand in lada frigorifica, masina spalat vase, masa de gradina, robot de bucatarie. Astfel, TVA aferent bazei impozabile din tranzactii fara scop economic a fost stabilit in suma de X lei, fara drept de deducere.

TVA - rezultat din ajustarea privind bunurile casate

La finele anului 2014, societatea descarca din gestiune, mijloacele fixe constand in, aer conditionat, canapea, statie tratare apa, in valoare de X lei, mentionand uzura avansata a bunurilor. Din valoarea bunurilor intrate in anul 2010 si 2013, societatea a amortizat suma de X lei, valoarea ramasa neamortizata in suma de X lei a fost inregistrata pe cheltuieli nedeductibile, la momentul scoaterii din functiune. Avand in vedere ca bunurile au fost utilizate/amortizate in proportie de 25% din durata lor de functionare, mai ales ca cele achizitionate in anul 2013 sunt inca in perioada de garantie, astfel uzura lor avansata nu se justifica, motiv pentru care in timpul inspectiei organelor fiscale au procedat la ajustarea TVA dedus initial la momentul achizitionarii acestor bunuri, pentru care s-a schimbat destinatia in urma scoaterii lor din evidenta.

Ajustarea taxei s-a realizat in raport cu valoarea ramasa neamortizata in suma de X lei, rezultand TVA suplimentar in suma de X lei.

TVA - aferent achizitiilor de bunuri/servicii de la parteneri declarati inactivi/radiati

Societatea a efectuat tranzactii in valoare totala de X lei din care TVA in suma de X lei de la parteneri declarati inactivi/radiati, reprezentand servicii de lucrari constructii. Avand in vedere ca societatile, X SRL, X SRL, X SRL, sunt inactivate cu cod invalid de TVA, organele fiscale au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a TVA-ului.

TVA - aferent achizitiilor de la parteneri neinregistrati in scopuri de TVA

Societatea a achizitionat bunuri si servicii in suma de X lei, din care TVA in suma de X lei, de la furnizorii X SRL si X SRL, societati carora le-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA, astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunile de achizitii de la acesti furnizori nu se incadreaza din punct de vedere al TVA la operatiuni impozabile.

TVA - aferent inregistrarii si declararii eronate de societate

In luna iunie 2015 societatea inregistreaza in evidenta contabila o corectie partiala a regularizarii efectuata in mod eronat in luna noiembrie 2014, diminuand TVA-ul de rambursat cu suma de X lei iar suma ramasa de corectat de X lei a fost cuprins in decontul de TVA aferent lunii iulie 2015, la randul "regularizare TVA deductibil" cu semnul pozitiv in loc sa inscrie cu semnul minus, asadar in loc sa diminueze TVA-ul de rambursat creat artificial prin regularizare din noiembrie 2014, a majorat TVA-ul de recuperat in suma de X lei.

Ca urmare a declararii/regularizarii eronate societatea la sfarsitul lunii iulie 2015 in loc de TVA de rambursat in suma de X lei-sold corect, figureaza cu TVA de rambursat in suma de X lei, astfel in vederea remedierii declararii eronate depune o cerere de corectare erori materiale. Astfel organele fiscale au stabilit suplimentar de plata TVA in suma de X lei.

TVA - aferent achizitiilor de servicii cu lucrari de constructii artificiale

A) In vederea realizarii lucrarilor de constructii la imobilul din orasul Bragadiru, strada Diamantului nr. 158-162, bloc 4, in cadrul contractului de antrepriza nr. 18/01.09.2012, societatea X in calitate de anteprenor general a incheiat cu societatea X in calitate de subantreprenor, contractul de prestari servicii nr. X/01.03.2013, avand ca obiect executarea de lucrari constructii, cu o valoare de X lei inclusiv TVA. Tot in baza aceluiasi contract

societatea X SRL a emis catre societatea X un numar de 9 facturi in valoare totala de X lei inclusiv TVA, aferent perioadei 25.02-27.05.2013.

Facturile emise de societatea X au fost insotite de situatii de lucrari intocmite la modul general, fara a fi mentionate locul de executie al lucrarilor, perioada de executie, volumul lucrarilor prestate, unitatea de masura, orele efectiv prestate, proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor, ci doar valorile globale pe faze de lucru iar contravaloarea facturilor au fost achitate integral prin transfer bancar de catre beneficiarul Dominus.

Organele de control au solicitat in timpul inspectiei informatii de la societatea X, cu privire la serviciile prestate, justificarea lucrarilor executate si facturate catre beneficiar, situatii /dehive de lucrari, procese verbale de predare primire la receptia lucrarilor executate din perioada supusa inspectiei. Adresele au fost returnate cu mentiunea "destinatar mutat", respectiv "destinatar lipsa la domiciliu".

Au fost solicitate informatii de la AJFP Dambovita si acte administrative privind controale/inspectii incheiate la societatea X Construct, respectiv s-au solicitat de la AS1FP, acte administrative privind controale/inspectii incheiate la societatea X, ambele societati avand calitatea de furnizori ai societatii X.

Pentru societatea X, AS1FP a transmis organelor de inspectie fiscala din cadrul AJFP Covasna procesul verbal incheiat de Directia Regionala Antifrauda Fiscala Bucuresti, privind controlul operativ efectuat la societatea X, cat si procesul verbal privind controlul incrucisat efectuat la societatea X care contine constatari cu privire si la societatea X.

Din verificarile efectuate de catre organele de control cu privire la subantreprenorul X SRL, rezulta ca are obiect de activitate lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale, fiind declarata inactiv din data de 10.09.2014, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative. Prin adresele X si X din 24.09.2015, transmise la domiciliul si sediul social al societatii X rezulta ca societatea nu a fost gasita, aspecte confirmate si de organele antifrauda care s-au deplasat la domiciliul si sediul fiscal, fara a putea identifica reprezentantii legali respectiv functionarea societatii la sediul sau sau la domiciliul fiscal.

Din baza de date ANAF- Revisal rezulta ca societatea X si-a incetat raporturile de munca cu toti salariatii respectiv 130 de muncitori necalificati, incepand cu data de 28.02.2013, o parte dintre salariatii fiind transferati la societatea X incepand cu data de 01.03.2013, avand acelasi administrator ca si la societatea X astfel ca din momentul contractarii lucrarilor in antrepriza, societatea X nu mai dispune de forta de munca legala. Totodata rezulta faptul ca nu exista procese-verbale de receptii la terminarea lucrarilor executate de subantreprenor, fara a fi prezentate organelor de inspectie fiscala inscrisuri privind receptia lucrarilor, cu toate ca administratorul societatii in cauza a declarat ca "pentru fiecare lucrare executata de subcontractori, s-a procedat la receptionare, personal verificand cantitatile executate care au fost inscrise in situatiile de lucrari ce insotesc facturile emise".

Din baza de date ANAF -Fiscnet rezulta ca societatea X, a depus ultima declaratie D112 in luna februarie 2013, nedepunand nici bilantul anual pe anul 2013, deasemenea din aplicatia fiscala rezulta ca societatea X a depus declaratiile informative D 394/X, cu exceptia lunilor aprilie, iulie si august 2013, din declaratiile informative depuse, nu sunt cuprinse relatiile comerciale privind livrarile de servicii cu societatea X din lunile februarie, martie si mai 2013, nu sunt cuprinse in deconturile de TVA depuse lunar, TVA-ul colectat aferent serviciile facturate catre societatea contestatara.

B) In vederea realizarii lucrarilor de constructii la imobilul din din orasul X, strada X nr. X, blocurile X, X, in cadrul contractului de antrepriza nr. X/10.02.2014, societatea X in calitate de antreprenor general a incheiat cu societatea X, contractul de prestari servicii nr.

X/03.02.2014, avand ca obiect executarea de lucrari constructii, avand o valoare de X lei inclusiv TVA. Astfel societatea X a emis catre societatea X un numar de 5 facturi in valoare totala de X lei inclusiv TVA, aferent perioadei 21 martie-17 august 2014. Facturile emise de societatea X, au fost insotite de situatii de lucrari intocmite la modul general privind lucrarile de constructii fara a fi mentionate locul executie al lucrarilor, perioada de executie, orele efective prestate, proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

Din baza de date ANAF - Revisal rezulta ca societatea Complex Activ Construct in perioada 27-31 martie 2014 rezilieaza contractele de munca pentru majoritatea salariatilor, din luna aprilie, ramanad cu 5 salariati, cu care inceteaza raporturile de munca in cursul lunilor aprilie-iunie, la finele semestrului I 2014, astfel societatea neavand nici un salariat rezulta ca exista suspiciuni asupra realitatii executarilor de constructii din partea subanrepreneurului X.

O mare parte din salariati au fost transferati pe societatea X, fiind o societate nou infiintata in ianuarie 2014 avand acelasi obiect de activitate ca societatile X si X, administrate de acelasi administrator. Muncitorii fiind transferati in prima faza de la societatea X la societatea X iar ulterior de la societatea X transferati la X

Din aplicatia fiscala rezulta ca societatea X in declaratiile informative depuse pe anul 2014, nu a cuprins livrarile de servicii cu societatea X din perioada martie - august 2014, respectiv nu a cuprins in deconturile de TVA depuse lunar, TVA-ul, colectat aferent serviciilor facturate catre societate X iar ultima declaratie D112 a fost depusa in luna iunie 2014.

C) Pentru lucrarile de constructii ale imobilului din oras X, strada X nr. X, blocurile X, X, in cadrul contractului de antrepriza nr. X/10.02.2014 societatea X in calitate de antreprenor general a incheiat cu societatea X, contractul de subantrepriza nr. X/20.01.2014, avand ca obiect executarea de lucrari constructii, cu termen de executie de X luni, avand o valoare de X lei inclusiv TVA. Astfel societatea X a emis catre societatea X un numar de 18 facturi in valoare totala de X lei inclusiv TVA, aferent perioadei 14 februarie -22 septembrie 2014.

Organele de control au solicitat, de la AS1FP, acte administrative privind controale/inspectii incheiate la societatea X, avand calitatea de furnizor al societatii X, astfel prin adresa de raspuns AS1FP transmite procesul verbal incheiat de Directia Regionala Antifrauda, privind controlul operativ efectuat la societatea X, respectiv procesul verbal privind controlul incrucisat efectuat la societatea X, care contin constatari cu privire la societatea X.

Astfel rezulta ca, societatea X, a avut din data de 19.01.2015 activitatea suspendata iar din data de 25.07.2015 societatea devine inactivă ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative. In vederea solicitarii de informatii cu privire la tranzactiile efectuate cu societatea X s-a constatat de catre organele de control ca, scrisoarea postala trimisa la domiciliul fiscal al societatii X a fost returnata de oficiul postal cu mentiunea "lipsa domiciliu" iar cea de la sediul social a fost confirmata de primire la data de 28.09.2015, fara a se cunoaste identitatea persoanei care a ridicat corespondenta, avand inscrisa doar o serie a actului de identitate, inasa fara a da curs solicitarii.

Din baza de date ANAF -Fiscnet rezulta ca ultima declaratie D112 a fost aferenta lunii februarie 2014, societatea X nu a depus declaratiile informative D394, si deconturile de TVA pe anul 2014, respectiv bilantul anual asadar nu sunt declarate tranzactiile facturate catre societatea X.

D) Pentru realizarea lucrarilor de constructii la imobilul din orasul X strada X nr. X, bloc X si X, societatea contestatara a incheiat contracte de antrepriza cu societatea X, care are ca obiect executarea de lucrari constructii, avand o valoare de X lei inclusiv TVA, pe o

perioada de 1 an. La contractul de subantrepriza cu nr. X/01.06.2012 se anexeaza actul additional din 01.11.2012, modificandu-se valoarea contractului la X lei cu TVA inclus, avand termen de finalizare pana la 31.12.2013.

Astfel societatea X a emis catre societatea X un numar de 177 facturi in valoare totala de X lei cu TVA, aferent perioadei 4 iunie 2012- 23 ianuarie 2014.

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate informatii de la societatea X, privind serviciile prestate, justificarea lucrarilor executate si facturate catre beneficiar insa acestea au ramas fara rezultat deoarece societatea nu a dat curs solicitarilor.

Au fost solicitate informatii suplimentare de la AJFP Dambovita privind controalele/inspectii incheiate la societatea X, iar din documentele transmise rezulta ca societatea este inactiva din data de 02.03.2015, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, iar din data de 09.06.2012 se afla sub incidenta legii insolventei. Totodata rezulta ca societatea in perioada 07.03.2012-30.06.2014 nu a declarat venituri obtinute, impozitul pe profit respectiv TVA-ul colectat aferent.

Din baza de date Revisal rezulta ca societatea X, are un singur angajat din data de 23.02.2012, pana la data de 15.10.2012, cand sunt angajati un numar de 28 de persoane. Din data de 24.04.2013 se inceteaza raporturile de munca cu toti salariatii. Contractul de subantrepriza nr. X/01.06.2012 incheiat cu societatea X are termen de executie de 1 an, fiind prelungit prin act additional incheiat pe 01.11.2012 pana la data de 31.12.2013. In acest interval de timp, antreprenorul general X a avut in derulare 2 lucrari de constructii conform contractelor de antrepriza nr. X/02.06.2011 si nr. X/01.09.2012, pentru constructia imobilului din strada X blocul X finalizat pe 31.08.2012 iar constructia blocului X de la aceasi adresa cu termen de finalizare 31.01.2014. Se observa astfel ca in perioadele 01.06.2012 - 14.10.2012 si 25.04.2013 - 31.01.2014, societatea X nu dispune de forta de munca mai mult, doar factura nr. X/25.01.2013 in suma de X lei s-a emis in perioada in care societatea avea salariati, iar celelalte 176 de facturi in valoare totala de X lei au fost emise in perioada in care societatea nu avea salariati in vederea executarii lucrarilor contractate de la societatea X.

Ultima declaratie D112 a fost depusa in luna aprilie 2013, nedepunand bilant anual pentru anii 2013-2014. Din aplicatia fiscala rezulta ca societatea a depus declaratiile informative D394 si Decont TVA pe anii 2012 si 2013, fara a le depune pe anul 2014.

E) In vederea realizarii lucrarilor de constructii la imobilul din orasul X, strada X nr. X, blocurile X, X, societatea X a incheiat contract de subantrepriza cu societatea X SRL, avand ca obiect executarea de lucrari constructii, cu o valoare de X lei inclusiv TVA, cu termen de executie 12 luni. Astfel societatea X a emis catre societatea contestatara un numar de 38 de facturi in valoare totala de X lei inclusiv TVA, in perioada 5 februarie - 23 iunie 2014.

Organele fiscale au constatat ca societatea X SRL, are obiect de activitate intermediari in comerțul cu diverse produse, a fost transmisa adresa la domiciliul fiscal al societatii prin care se solicita informatii cu privire la tranzactiile efectuate cu societatea X, insa scrisoarea recomandata a fost restituita de oficiul postal cu mentiunea "firma mutata".

Din baza de date Revisal rezulta ca societatea nu a avut salariati, din baza de date Fiscnet rezulta ca societatea X a depus declaratiile informative D394 si Deconturi de TVA pe anul 2014 declarand pe perioada martie iunie 2014 livrari in valoare totala de X lei si nu a depus bilantul anual pe anul 2014. Partenerul sau societatea X a declarat achizitii in valoare totala de X lei si inregistreaza in evidentele contabile achizitii in valoare totala de X lei.

F) Prestarile de servicii efectuate cu societati inactive si radiate, respectiv, X SRL, X SRL, X SRL, din verificarile efectuate de catre organele de control, rezulta ca cele trei societati anterior mentionate, nu au avut salariati niciodata, conform bazei de date Revisal, nu au depus declaratiile D394, deconturi de TVA si bilanturi anuale.

In baza contractului de antrepriza nr.X/01.08.2010, societatea X SRL, in perioada 5 ianuarie - 23 iunie 2012, a emis facturi catre societatea contestatara in valoare de X lei, baza X lei si TVA in suma de X lei, reprezentand manopera aferenta lucrarilor de zugraveli exterioare, tencuieli, montaj gresie si pavaj din care tranzactiile derulate dupa data radierii, respectiv 27.03. - 23.06.2012 sunt in valoare de X lei.

In baza contractului de prestari servicii nr. X/01.10.2010, societatea X SRL in perioada 20 februarie 2012 - 22 septembrie 2014 a emis facturi catre societatea contestatara in valoare totala de X lei, care reprezinta manopera aferenta lucrarilor de zugraveli interioare, montaj plafone gipscarton. Tranzactiile au fost derulate dupa data declararii ca inactiv si anume din 07.10.2010 respectiv anularii inregistrarii in scopuri de TVA din 01.11.2010.

In baza contractului de prestari servicii nr. X/29.10.2012, societatea X SRL, in perioada 9 octombrie 2012 - 29 aprilie 2013, a emis facturi catre societatea contestatara in suma de X lei, reprezentand manopera aferenta lucrarilor de constructii executate. Tranzactiile au fost derulate dupa data declararii ca inactiv respectiv in perioada 01.11.2012 - 29.04.2013 sunt in valoare de X lei si TVA aferent in suma de X lei.

Ca urmare a celor constatate, baza impozabila a TVA in perioada 01.01.2012 - 31.07.2015 se modifica cu suma de X lei, fiind stabilit TVA suplimentar de plata in suma de X lei.

Impozit pe venituri din dividende PF

Societatea a inregistrat operatiuni de plata in suma de X lei si a serviciilor achizitionate de la societatile X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, XSRL si X SRL, care au fost considerate de catre organele fiscale in urma inspectiei ca fiind tranzactii fara scop economic derulate cu scopul evitarii impozitarii ori de a obtine avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. Astfel platile aferente acestor tranzactii in suma de X lei, se considera in favoarea asociatului societatii, ca distribuite pe dividende si se supune aceluiasi regim fiscal ca venituri din dividende.

Organele fiscale au diminuat valoarea platilor in suma de X lei cu soldul contului 455 in suma de X lei conform ultimei balante de verificare, reprezentand creditarea societatii de catre asociat, considerand ca si plati de restituire a creditului acordat rezultand dividend net ridicat in favoarea asociatului in suma de X lei, pentru care s-a stabilit impozit suplimentar pe veniturile din dividende in suma de X lei ($X \text{ lei} \times X/X = X \text{ lei} \times 16\%$).

Din tranzactia celor 4 mijloace de transport si a unui utilaj, catre persoane afiliate, la preturi inferioare valorii de piata in suma de X lei TVA inclus, organul de control in timpul inspectiei a reconsiderat tranzactiile, stabilind valoarea de vanzare in suma totala de X lei, rezultand o diferenta de pret in suma de X, TVA inclus.

Diferentele de preturi de vanzare s-au asimilat ca si dividend net ridicat de catre asociat in suma de X lei, pentru care s-a stabilit impozit suplimentar pe veniturile din dividende in suma de X lei.

Totodata, societatea in perioada 01.01.2012 - 31.07.2015 inregistreaza cheltuieli nedeductibile constand in achizitii de bunuri cu caracter personal in valoare de X lei, venituri ce se considera in favoarea asociatului societatii, ca distribuite pe dividend.

Astfel, organele fiscale au stabilit impozit suplimentar pe venituri din dividende in suma de X lei.

In urma inspectiei fiscale, in perioada analizata organele fiscale au constatat si stabilit prejudicii create bugetului de stat consolidat in suma totala de X lei, din care suma de X lei

reprezentand impozit pe profit, suma de X lei reprezentand TVA si suma de X lei reprezinta impozit pe dividende.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Covasna, au formulat Sesizarea penală, pe care au înaintat-o Parchetului de pe lângă Tribunalul Bucuresti, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. b), din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societatea contestatoare și organele de inspectie fiscala, se rețin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale principale suplimentare de plata in sarcina societatii contestatare in cuantum total de X lei, din care:

1. impozit pe profit – X lei;
2. TVA –X lei;
3. impozit pe venituri din dividende PF -X lei;

Sumele stabilite provin din reconsiderarea de catre organele de inspectie fiscala a tranzactiilor contribuabilului si aplicarea tratamentelor fiscale corespunzatoare, astfel:

1. Impozit pe profit:

1.1. suma de X lei (X16%) aferenta vanzarii de autoturisme si buldoexcavator la preturi subevaluate;

1.2. suma de X lei (XX16%) reprezentand impozitul aferent cheltuielilor nedeductibile in scop personal;

1.3. suma de X lei corespunzatoare achizitiilor de bunuri/servicii de la parteneri inactivi/radiati;

1.4. cheltuieli cu prestari de servicii artificiale in valoare totala de X lei.

Avand in vedere ca societatea a inregistrat pierdere fiscala in anii 2012 si 2013, retratarea operatiunilor de mai sus a avut ca efect fiscal diminuarea pierderii fiscale de reportat in anul 2012 de la valoarea declarata de X lei la X lei, stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plata de X lei fata de pierderea fiscala declarata de X lei, a unui impozit pe profit suplimentar la anul 2014 de X lei si a sumei de X lei la luna iunie 2015 stabilita cu acelasi titlu.

Totodata este de precizat faptul ca aceasta suma o include pe cea de la pct. 1.3.

De asemenea, din impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de X lei, suma de X lei face obiectul sesizarii penale iar sumele de la pct. 1.1 - 1.2. sunt in afara sferei de cuprindere a sesizarii organelor de cercetare penala.

2. Taxa pe valoarea adaugata:

2.1. suma de X lei aferenta vanzarii de autoturisme si buldoexcavator la preturi subevaluate;

2.2. suma de X lei aferenta achizitiilor fara scop economic;

2.3. suma de X lei aferenta bunurilor casate;

2.3. suma de X lei corespunzatoare achizitiilor de bunuri/servicii de la parteneri inactivi/radiati;

2.4. suma de X lei reprezentand TVA dedusa aferenta achizitiilor de la parteneri neinregistrati in scop de TVA;

2.5. suma de X lei reprezentand TVA inregistrata eronat de societate;

2.6. suma de X lei - TVA aferenta achizitiei de lucrari de constructii artificiale. Aceasta suma o include pe cea de la pct. 2.3. reprezentand achizitiile de servicii de la societatile inactive/radiate X SRL, X SRL si X SRL;

Din totalul sumei de X lei stabilita suplimentar cu titlu de TVA, suma de X lei face obiectul sesizarii organelor de cercetare penala.

3. Impozitul pe venitul din dividende:

3.1. suma de X lei rezultat din aplicarea procentelor legale de impozit asupra valorii achizitiilor de bunuri precum lada frigorifica, masina de spalat vese, masa de gradina, robot de bucatarie, etc., si inregistrarii altor cheltuieli nedeductibile.

3.2. suma de X lei reprezentand impozit aferent vanzarilor catre persoane afiliate de autovehicule si buldoexcavator.

3.3. suma de X lei aferenta achizitiilor de servicii reprezentand tranzactii artificiale. Aceasta suma face obiectul sesizarii organelor de cercetare penala.

Avand in vedere obligatiile fiscale stabilite suplimentar, organele fiscale au constatat si stabilit prejudicii create bugetului de stat consolidat in suma totala de X lei, din care suma de X lei reprezentand impozit pe profit, suma de X lei reprezentand TVA si suma de X lei reprezentand impozit pe dividende.

3.1 Referitor la obligatiile de plata stabilite suplimentar respectiv taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, impozit pe profit in suma de X lei si impozit pe dividende in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect si legal debitele suplimentare in conditiile in care argumentele societatii nu dovedesc o alta situatie fiscala decat cea stabilita prin decizia contestata.

În fapt, din punct de vedere al impozitului pe profit rezulta ca, societatea in perioada analizata a vandut 4 mijloace de transport, un utilaj si echipamente de lucru la preturi subevaluate, respectiv la preturi inferioare valorii de achizitie si de piata astfel:

- autoturismul Audi A6 Allroad, a fost achizitionat in anul 2008, la valoare de X lei, cu o durata de amortizare de 48 luni, fiind amortizat integral, iar in anul 2013 a fost vandut unei persoane fizice, avand relatie de afiliere (in calitate de sotie) cu administratorul societatii, la pretul de X lei cu TVA X lei;

- furgoneta Ford Fab 2006, cu 9 locuri a fost achizitionata in anul 2007 de la BCR Leasing IFN SA, in valoare de X lei, amortizata integral, vanduta aceleiasi persoane afiliate (sotie) la pretul de X lei si X lei TVA;

- autoturismul Porsche Cayenne, a fost achizitionat in sistem leasing in anul 2010, in valoare de X lei, cu o durata de amortizare de 48 luni, din care valoare neamortizata de X lei, aferent lunii al 48-lea (noiembrie 2014), a fost vanduta in noiembrie 2014, persoanei fizice afiliate (sotie) la pretul de X lei cu TVA X lei.

- furgoneta Ford Tranzit , a fost achizitionata in anul 2012, in sistem leasing in valoare de X lei, cu durata de amortizare de 48 de luni, din care valoare amortizata este de X lei iar valoarea neamortizata fiind de X lei, a fost vanduta unei persoane fizice afiliate (fiu) al administratorului societatii, la pretul de X lei cu TVA X lei;

- utilajul buldoexcavator JCB, a fost achizitionat in anul 2010, in valoare de X lei, cu o durata de amortizare de 48 luni, amortizat integral pana in 2014 de catre societate, a fost vandut la pretul de X lei cu TVA in valoare de X lei, la societatea X SRL, avand acelasi administrator.

Avand in vedere faptul ca societatea nu a putut prezenta documente de evaluare a starii tehnice si implicit a valorii de piata a bunurilor la momentul vanzarii lor, respectiv a

celor 4 autoturisme cat si a buldoexcavatorului, organele fiscale au reconsiderat tranzactiile, stabilind baza impozabila suplimentara in suma de X lei, prin stabilirea valorilor de piata ale bunurilor instrainate consultand site-urile de vanzari online auto.

Societatea, in cursul anilor 2010-2014, a achizitionat bunuri de natura mijloacelor fixe in suma de X lei, constand in home cinema, LCD TV, Sony, lada frigorifica, masina spalat vase, masa de gradina si robot de bucatarie, iar pentru aceste bunuri in perioada analizata s-au inregistrat cheltuieli cu amortizare in suma de X lei din care X lei in anul 2012, X lei in anul 2013 respectiv X lei in anul 2014.

Ca urmare a cheltuielilor de amortizare inregistrate pe anii 2012-2014, in suma de X lei, aferente bunurilor in scop personal organele de control au considerat ca bunurile nu sunt deductibile la determinarea bazei impozabile a impozitului pe profit, avand in vedere ca societatea a descarcat din gestiune, la incetarea activitatii conform procesului verbal de casare a mijloacelor fixe, iar valoarea ramasa neamortizata a fost inregistrata de societate pe cheltuieli nedeductibile.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata rezulta ca, din tranzactiile efectuate de catre societatea privind vanzarea celor 4 autoturisme si a unui utilaj, la preturi inferioare valorii de achizitie si de piata organele fiscale au reconsiderat tranzactiile societatii datorita faptului ca nu a prezentat documente de evaluare a starii tehnice si implicit a valorii de piata a bunurilor la momentul vanzarii lor.

Astfel baza impozabila suplimentara stabilita este in suma de X lei iar TVA aferent bazei impozabile este in suma de X lei.

Societatea a inregistrat achizitionarea de bunuri, de natura mijloacelor fixe in cursul anilor 2012-2014, in suma de X lei, bunuri care nu au fost destinate operatiunilor taxabile in folosul societatii, constand in lada frigorifica, masina spalat vase, masa de gradina, robot de bucatarie.

Astfel, TVA aferent bazei impozabile din tranzactii fara scop economic a fost stabilit in suma de X lei, fara drept de deducere.

La finele anului 2014, societatea descarca din gestiune, mijloacele fixe constand in, aer conditionat, canapea, statie tratare apa, in valoare de X lei, mentionand uzura avansata a bunurilor. Din valoarea bunurilor intrate in anul 2010 si 2013, societatea a amortizat suma de X lei, valoarea ramasa neamortizata in suma de X lei a fost inregistrata pe cheltuieli nedeductibile, la momentul scoaterii din functiune.

Avand in vedere ca bunurile au fost utilizate/amortizate in proportie de 25% din durata lor de functionare, mai ales ca cele achizitionate in anul 2013 sunt inca in perioada de garantie, astfel uzura lor avansata nu se justifica, motiv pentru care in timpul inspectiei organele fiscale au procedat la ajustarea TVA dedus initial la momentul achizitionarii acestor bunuri, pentru care s-a schimbat destinatia in urma scoaterii lor din evidenta.

Ajustarea taxei s-a realizat in raport cu valoarea ramasa neamortizata in suma de X lei, rezultand TVA suplimentar in suma de X lei.

In luna iunie 2015 societatea inregistreaza in evidenta contabila o corectie partiala a regularizarii efectuata in mod eronat in luna noiembrie 2014, diminuand TVA-ul de rambursat cu suma de X lei, iar suma ramasa de corectat de X lei a fost cuprinsa in decontul de TVA aferent lunii iulie 2015, la randul "regularizare TVA deductibil" cu semnul pozitiv in loc sa inscrie cu semnul minus, asadar in loc sa diminueze TVA-ul de rambursat creat artificial prin regularizare din noiembrie 2014, a majorat TVA-ul de recuperat in suma de X lei.

Ca urmare a declarării/regularizării eronate societatea la sfârșitul lunii iulie 2015 în loc de TVA de rambursat în suma de X lei-sold corect, figurează cu TVA de rambursat în suma de X lei, astfel în vederea remedierii declarării eronate depune o cerere de corectare erori materiale.

Astfel organele fiscale au stabilit suplimentar de plată TVA în suma de X lei.

Societatea a achiziționat bunuri și servicii în suma de X lei, din care TVA în suma de X lei, de la furnizorii X SRL și X SRL, societăți cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, astfel ca organele de inspecție fiscală au stabilit ca operațiunile de achiziții de la acești furnizori nu se încadrează din punct de vedere al TVA la operațiuni impozabile.

Cu privire la impozit pe venituri din dividende PF

Societatea a înregistrat operațiuni de plată în suma de X lei și a serviciilor achiziționate de la societățile X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL și X SRL, care au fost considerate de către organele fiscale în urma inspecției ca fiind tranzacții fără scop economic derulate cu scopul evitării impozitării ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. Astfel plățile aferente acestor tranzacții în suma de X lei, se consideră în favoarea asociatului societății, ca distribuite pe dividende și se supune aceluiași regim fiscal ca venituri din dividende.

Organele fiscale au diminuat valoarea plăților în suma de X lei cu soldul contului 455 în suma de X lei conform ultimei balante de verificare, reprezentând creditarea societății de către asociat, considerând ca și plăți de restituire a creditului acordat rezultând dividend net ridicat în favoarea asociatului în suma de X lei, pentru care s-a stabilit impozit suplimentar pe veniturile din dividende în suma de X lei ($X \text{ lei} \times X/X = X \text{ lei} \times 16\%$).

Din tranzacția celor 4 mijloace de transport și a unui utilaj, către persoane afiliate, la preturi inferioare valorii de piață în suma de X lei TVA inclus, organul de control în timpul inspecției a reconsiderat tranzacțiile, stabilind valoarea de vânzare în suma totală de X lei, rezultând o diferență de pret în suma de X lei TVA inclus.

Diferențele de preturi de vânzare s-au asimilat ca și dividend net ridicat de către asociat în suma de X lei, pentru care s-a stabilit impozit suplimentar pe veniturile din dividende în suma de X lei.

Totodată, societatea în perioada 01.01.2012 - 31.07.2015 înregistrează cheltuieli nedeductibile constând în achiziții de bunuri cu caracter personal în valoare de X lei, venituri ce se consideră în favoarea asociatului societății, ca distribuite pe dividend.

Astfel, organele fiscale au stabilit impozit suplimentar pe venituri din dividende în suma de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. 1, art. 67, art. 126, art. 128, art. 140, art. 145, art. 148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 11.

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

” (1[^]2) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78[^]1 din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

”(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

”Art. 19 Reguli generale

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

”Art. 21 Cheltuieli

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor

**impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;
Norme metodologice**

(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la [art. 24](#);

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

”Art. 21 al. 4 m)

Pct. 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

(...)

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

”Art. 24 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

”Art. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

”Art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

”Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;

”Art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”

”Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”

”Art. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

(...)

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

"Art. 67 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

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

(1[^]1.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

"Art. 156[^]2 Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147[^]1 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

În conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2, din Codul Fiscal, rezulta ca autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, astfel valoarea de vânzare a bunurilor instrainate de societate ar fi trebuit să fie valoarea de piață.

Totodată potrivit dispozițiilor art. 7, pct. 26 din Codul fiscal - prețul de piață este definit ca suma plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.

Astfel organul fiscal a stabilit prețurile de vânzare ale autoturismelor vandute către persoane afiliate, societății luând în considerare o medie a prețurilor autovehiculelor disponibile pe piețele online auto, având caracteristici și dotări tehnice similare cu cele instrainate de societate, în timpul inspecției, prețurile stabilite de către organele fiscale au fost semnificativ mai mici față de prețurile existente la data instrainării respectiv martie 2013 și noiembrie 2014, intervenind uzura în timp a acestor mijloace de transport.

Având în vedere dispozițiile legale invocate cât și faptul că societatea nu a putut prezenta documente de evaluare a stării tehnice și implicit a valorii de piață a bunurilor la momentul vânzării lor, respectiv a celor 4 autoturisme cât și a buldoexcavatorului, rezulta că organele fiscale au stabilit corect taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar, prin stabilirea valorilor de piață ale bunurilor înstrăinate consultând site-urile de vânzări online auto.

Achizițiile de bunuri de natura mijloacelor fixe înregistrate de către societate, au fost descarcate din gestiune la încetarea activității iar valoarea rămasă neamortizată a fost înregistrată de societate pe cheltuieli nedeductibile, astfel rezulta că achizițiile de bunuri constând în lada frigorifică, mașina de spălat vase, masa gradină, robot de bucătărie, nu sunt destinate operațiunilor taxabile în folosul societății, neîndeplinind condițiile prevăzute de art. 145 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal.

Conform descărcării din gestiune, potrivit procesului verbal de casare a mijloacelor fixe respectiv aer condiționat, canapea și stație tratare apă, organele fiscale au ajustat taxa pe valoare adăugată dedusă inițial la momentul achiziționării acestor bunuri, pentru care s-a schimbat destinația în urma scoaterii lor din evidență. Ajustarea taxei s-a realizat în raport cu valoarea rămasă neamortizată în conformitate cu prevederile art. 148 alin. 1, lit. c).

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 6 și art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„Organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

”(2) Organul fiscal este îndreptătit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)”

Fată de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptătit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale, putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, afirmațiile societății contestată cu privire la faptul că organele de control în mod nelegal și netemeinic au înțeles să reconsidere tranzacțiile celor 5 autovehicule respectiv 4 autoturisme și un utilaj, reținând că prețul acestora de vânzare este cu mult mai mare decât cel practicat de către societate, în condițiile în care dispozițiile legale mai sus invocate prevăd că organul fiscal este îndreptătit să examineze din oficiu, starea de fapt și să obțină cât și să utilizeze toate informațiile necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Totodată în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2 din Codul fiscal, se stipulează că, în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane afiliate, autoritățile fiscale pot

ajusta suma venitului sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau a serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.

Asadar valoarea de vanzare ar fi trebuit sa fie valoarea de piata, potrivit dispozitiilor art. 7 pct. 26, pretul de piata este - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.

La stabilirea preturilor de vanzare ale autoturismelor vandute catre persoane afiliate societatii, organul fiscal a studiat de pe site-urile online de profil oferta de autovehicule cu caracteristici tehnice similare, comparatiile fiind efectuate pe baza cartii tehnice a fiecarui autovehicul instrainat, iar pretul stabilit pentru fiecare autovehicul reprezinta media preturilor autovehiculelor disponibile pe pietele auto on-line, avand caracteristici similare cu cele instrainate de societate.

Totodata nu se justifica argumentul societatii ca, organele de inspectie la evaluarea valorii autovehiculelor instrainate au luat in calcul preturi peste valorile reale, deoarece preturile stabilite in timpul inspectiei din 2015 au fost in mod logic mai mici decat preturile la care aceste mijloace de transport puteau fi vandute la momentul instrainarii efective, adica martie 2013 respectiv noiembrie 2014.

Organele de control au solicitat prin nota explicativa, justificari privind pretul de vanzare a mijloacelor fixe instrainate iar prin raspunsul anexat la dosarul cauzei, administratorul societatii declara ca toate mijloacele fixe instrainate au fost amortizate in totalitate si se aflau in diferite stadii de uzura fizica si morala iar unele fiind intro stare proasta de finctionare si necesitau cheltuieli semnificative cu repararea si intretinerea.

Avand in vedere ca societatea nu a putut prezenta documente de evaluarea starii tehnice si implicit a valorii de piata a bunurilor la momentul vanzarii lor, cu toate ca autoturismele achizitionate in sistem leasing, beneficiau de asigurari auto si perioada de garantie, justificarea societatii este nefondata.

Astfel organele de control in temeiul art. 11 din Legea nr. 571/2003, au reconsiderat tranzactiile privind vanzarea autoturismelor stabilind urmatoarele:

- pretul de vanzare reconsiderat pentru autoturismul Audi A6, Allroad 2008 fiind de X lei, din care pretul de vanzare fara TVA in suma de X lei, TVA colectat in suma de X lei, rezultand baza impozabila suplimentara de X lei si TVA suplimentar in suma de X lei;
- pretul de vanzare reconsiderat pentru autoturismul Ford Transit din 2006, fiind de X lei, din care pretul de vanzare fara TVA in suma de X lei, TVA colectat in suma de X lei, rezultand baza impozabila suplimentara de X lei si TVA suplimentar in suma de X lei;
- pretul de vanzare reconsiderat pentru autoturismul Porsche Cayenne fiind de X lei, din care pretul de vanzare fara TVA in suma de X lei, TVA colectat in suma de X lei, rezultand baza impozabila suplimentara de X lei si TVA suplimentar in suma de X lei;
- pretul de vanzare reconsiderat pentru autoturismul Ford Transit Connect, fiind de X lei, din care pretul de vanzare fara TVA in suma de X lei, TVA colectat in suma de X lei, rezultand baza impozabila suplimentara de X lei si TVA suplimentar in suma de X lei;
- pretul de vanzare reconsiderat pentru utilajul buldoexcavator X, fiind de X lei, din care pretul de vanzare fara TVA in suma de X lei, TVA colectat in suma de X lei, rezultand baza impozabila suplimentara de X lei si TVA suplimentar in suma de X lei;

Astfel in conformitate cu prevederile art. 128 alin 1 si art. 140 coroborate cu dispozitiile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a stabilit baza impozabila suplimentara de X lei si TVA suplimentar in suma de X lei.

Societatea in cursul anilor 2012-2014 a inregistrat achizitionarea de bunuri de natura mijloacelor fixe in suma de X lei si TVA aferent in suma de X lei constand in lada frigorifica,

masina de spalat vase, masa gradina, robot de bucatarie, aceste bunuri au fost descarcate din gestiune la incetarea activitatii conform procesului verbal de casare a mijloacelor fixe, iar valoarea ramasa neamortizata a fost inregistrata de societate pe cheltuieli nedeductibile. Avand in vedere ca aceste achizitii de bunuri nu au fost destinate operatiunilor taxabile in folosul societatii, in conformitate cu prevederile art. 145 alin 2, lit. a, din Legea 571/2003, rezulta ca societatea nu avea drept de deducere a TVA-ului in suma de X lei.

Societatea la data de 20.12.2014 a casat pe baza de proces verbal de casare bunuri in valoare de X lei si TVA de X lei (2 bucati aparat aer conditionat, canapea, statie tratare apa) motivand uzura avansata a acestora.

Din valoarea acestor bunuri intrate in anul 2010 si 2013 societatea a amortizat suma de X lei, valoarea ramasa neamortizata in suma de X lei a fost inregistrata de societate pe cheltuieli nedeductibile la momentul scoaterii din functiune.

Aceste bunuri au fost utilizate/amortizate in proportie de 25% din durata lor de functionare, cu toate ca bunurile achizitionate in 2013, sunt in perioada de garantie, astfel ca uzura lor avansata nu se justifica, motiv pentru care organele de control au procedat corect la ajustarea taxei pe valoarea adaugata dedusa initial la momentul achizitionarii acestor bunuri, pentru care s-a schimbat destinatia in urma scoaterii lor din evidenta, in conformitate cu dispozitiile art. 148, alin. 1, lit. c). Ajustarea taxei s-a realizat in raport cu valoarea ramasa neamortizata in suma de X lei, rezultand TVA suplimentar in suma de X lei.

In perioada 01.01.2012 -31.07.2015, societatea inregistreaza cheltuieli nedeductibile constand in achizitii de bunuri cu caracter personal in valoare de X lei respectiv in anul 2012 suma de X lei, in anul 2013 suma de X lei, in anul 2014 suma de X lei si in anul 2015 suma de X lei, sume ce se considera in favoarea asociatului societatii, ca distribuire pe dividend conform art 7, pct. 12 din Legea nr. 571/2003.

Totodata pentru bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui participant la persoana juridica, daca plata este facuta de catre persoana juridica in folosul personal al acestuia, s-a stabilit impozit suplimentar pe veniturile din dividende in suma de X lei ($X \text{ lei} \times X / X = X \text{ lei} \times 16\%$).

Pentru vanzarea celor 4 autoturisme, organele fiscale au reconsiderat tranzactiile stabilind astfel valoarea de vanzare in suma totala de X lei, rezultand o diferenta de pret in suma de X lei, TVA inclus.

Diferentele de preturi de vanzare s-au asimilat ca si dividend net ridicat de catre asociat in suma de X lei pentru care s-a stabilit impozit suplimentar pe veniturile din dividende in suma de X lei ($X \text{ lei} \times X / X = X \text{ lei} \times 16\%$).

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) si art. 276 alin (1) si (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„ Art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

“Art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestației nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal;
(...)”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiata.

Se reține că în ceea ce privește decizia contestată, contestatarul nu depune nici un document în susținerea propriei cauze în apărarea sa, pentru obligațiile stabilite suplimentar în sarcina sa, cu toate ca avea aceasta posibilitate.

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. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de dispozitiile art. 13 din Codul de procedura fiscala conform carora **“interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege”, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. X S.R.L., pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, impozit pe profit in suma de X lei si impozit pe dividende in suma de X lei.**

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, impozitul pe profit in suma de X lei, impozit pe dividende in suma de X lei:

Referitor la obligatiile suplimentare de plata in suma de X lei, reprezentând impozit pe profit in suma de X lei, TVA in suma de X lei, impozit pe dividende in suma de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București, Sesizarea penală in care s-au inregistrat constatările din RIF nr. X/30.12.2015 ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/30.12.2015 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b), din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

In fapt, contribuabila **S.C. X S.R.L.**, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/30.12.2015 emisa de Administratia Județeană a Finanțelor Publice Covasna in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/30.12.2015 prin care s-au stabilit in sarcina sa urmatoarele:

- impozit pe profit suplimentar pentru perioada 01.01.2012 – 30.06.2015 in suma de X lei, dobanzi/majorari de intarziere pentru perioada 25.04.2013 – 15.12.2015 in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente aceleasi perioade in suma de X lei;
- TVA suplimentar de plata pentru perioada 01.01.2012 – 31.07.2015 in suma de X lei dobanzi/majorari de intarziere pentru perioada 25.04.2012 – 15.12.2015 in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente aceleasi perioade in suma de X lei.
- impozit suplimentar pentru venituri din dividende pentru perioada 01.01.2012 - 31.07.2015 in suma de X lei dobanzi/majorari de intarziere pentru perioada 25.02.2012 – 15.12.2015 in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente aceleasi perioade in suma de X lei.

Cu privire la taxa pe valoare adaugata in suma de X lei, impozitului pe profit in suma de X lei, impozit pe dividende in suma de X lei organele de inspectie fiscala au formulat si inaintat catre Parchetul de pe langa Tribunalul București sesizarea penală in baza procesului verbal nr. X/23.12.2015.

Organele de inspectie fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul București cu privire la faptul ca societatea in perioada ianuarie 2012-decembrie 2014 a subcontractat cu societatile: X SRL, X SRL, X SRL, X, X SRL, X SRL, X SRL, X SRL si X SRL, executarea diferitelor faze de lucrari de constructii stipulate prin contractele de antrepriza incheiate intre parti.

Potrivit informatiilor colectate din baza de date ANAF precum din analiza evidentei contabile respectiv a cercetarilor in timpul inspectiei, s-a constatat ca exista suspiciuni cu privire la realitatea executarii lucrarilor din partea acestor furnizori din urmatoarele considerente:

- acesti executanti nu au avut niciodata salariati cu forme legale sau cel puțin nu au avut salariati in perioadele contractarii lucrarilor de constructii, ceea ce face imposibila executarea lucrarilor inscrise in facturile emise si inregistrate ca si cheltuieli de catre societatea contestatara;
- furnizorii mai sus prezentati nu si-au indeplinit obligatiile declarative sau si-au indeplinit doar partial obligatiile, nedepunand deconturi de TVA, D394, D112, D205, inclusiv nedepunand bilanțurilor contabile anuale;
- furnizorii nu si-au declarat livrarile facturate catre societatea contestatara, ori au fost declarate partial;
- furnizorii nu functioneaza la domiciliul fiscal declarat, avand in vedere ca toate actele de corespondenta privind solicitarea de servicii prestate catre beneficiarul X, au fost

returnate de serviciile postale cu mentiunea "destinatar mutat", aspecte confirmate si de catre organele antifrauda cu ocazia cercetarilor efectuate la fata locului;

Astfel prin inregistrarea in contabilitate a achizitiilor de la furnizorii sai societatea X S.R.L. a produs un prejudiciu bugetului de stat in suma totala de X lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni 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 procedură administrativă [...]"

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unor infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care, in cazul constatarii acestora, au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Potrivit art. 9 alin.(1) lit. b) din Legea nr. 241/2005:

“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;

b) omisiunea, in tot sau in parte, a evidentierii, in actele contabile ori in alte documente legale, a operatiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

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

Potrivit art. din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 21 Cheltuieli

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

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reglementat si de prevederile art. 145 din Codul fiscal, potrivit caruia:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operatiuni taxabile

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezulta ca dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata se poate exercita numai daca achizițiile sunt reale si destinate efectuării unor operatiuni impozabile. Or, in cazul de fata, motivul neadmiterii deducerilor l-a constituit tocmai considerentul ca in totalul diferentelor de baza impozabila stabilita la cele trei categorii de impozite/taxe supuse inspectiei fiscale ponderea cea mai mare o detin serviciile care nu au avut la baza operatiuni reale.

Astfel, organele de control, sustin ca achizițiile de prestari servicii nu sunt tranzactii factice si reale, ci sunt tranzactii artificiale efectuate cu scopul sustragerii de la plata obligatiilor fiscale datorate bugetului centralizat al statului, prin inregistrarea in evidentele contabile a facturilor de achizitii ce nu aveau la baza operatiuni reale avand ca rezultat diminuarea bazei impozabile si insusirea in mod ilegal a sumelor de bani provenite din aceste activitati, sesizand in acest sens organele de cercetare penala.

Prin cercetarile penale ce se vor efectua in cauza se va putea stabili, prin probele administrate conform procedurii penale, daca operatiunile in cauza sunt sau nu reale.

Aspectele aratate anterior pot fi lamurite prin cercetarile specifice organelor ce vor solutiona plangerea penala in cauza si nu de organele de solutionare a contestatiilor, dar in solutionarea contestatiei organele de solutionare a contestatiilor vor trebui sa aibe in vedere constatarile organelor penale cu privire la faptele sesizate.

In privinta accesoriilor contestate, avand in vedere suspendarea solutionarii cauzei pentru debitele principale generatoare de accesorii si faptul ca acestea nu sunt individualizate pe fiecare din sumele contestate organul de solutionare a contestatiei urmeaza a suspenda si solutionarea contestatiei cu privire la accesoriile in suma de X lei.

Ca urmare, în condițiile în care speța privește obligatii suplimentare stabilite ca urmare a considerarii ca nereale a operatiunilor consemnate in facturile de achizitii, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, ce are ca obiect tocmai infractiunile prevazute de Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, acestea putand administra mijloace de proba specifice.

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

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii. A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi reluate in art. 132 din Legea 207/2015, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finantelor Publice Covasna a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul București, plângerea penală în care s-au descris faptele consemnate în RIF-ul nr. X/30.12.2015, astfel organele abilitate sesizate vor stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

Potrivit art. 277 și art. 279 alin. (5) din Codul de procedura fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, 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 indiciilor 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 procedură administrativă;

[...]

(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.

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

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, prin administrarea probelor specifice procedurii penale, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.B. prin Serviciul soluționare contestații 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 procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 stabilesc următoarele:

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

a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un inscris emis de organele abilitate. [...]

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației asupra deciziei atacate, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

3.3. Referitor la accesoriile in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care debitele care au generat accesoriile contestate au o stransa legatura cu obiectul contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere X/30.12.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/30.12.2015.

In fapt, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Covasna a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X/30.12.2015, prin care s-au stabilit in sarcina societatii X S.R.L. accesorii in suma totala de X lei aferente:

- impozitului pe profit in suma de X lei;
- TVA in suma de X lei;
- impozitului pe dividende persoane fizice in suma de X lei;

Accesoriile generate si contestate au la baza debitele stabilite suplimentar in sarcina societatii prin decizia contestata emisa de D.G.R.F.P. Brasov – A.J.F.P. Covasna, precum si declaratiile depuse de acesta.

Prin decizia nr. X/30.12.2015 Activitatea de Inspectie Fiscală Covasna a stabilit obligatii fiscale suplimentare dupa cum urmeaza:

	Natura obligatiei	Debit stabilit suplimentar	Dobanda/majorari de intarziere	Penalitate de intarziere
	Impozit profit	X	X	X
	TVA	X	X	X
	Impozit dividende	X	X	X

Impotriva deciziei de impunere emisa societatea a formulat contestatia, inregistrata la Administratia Județeană a Finanțelor Publice Covasna sub nr. X/08.02.2016, transmisa spre solutionare la D.G.R.F.P. Bucuresti inregistrata sub nr. X/22.03.2016.

Prin decizia nr. X/30.12.2015, comunicata prin posta si confirmata de primire la data de 07.01.2016, A.F.F.P. Covasna a stabilit suplimentar in sarcina societatii obligatii fiscale si accesorii aferente acestora, avand in vedere ca, pentru o parte din debite au fost dispusa suspendarea solutionarii contestatiei in ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de X lei, TVA in suma de X lei si impozit pe dividende in suma de X lei, urmeaza a se suspenda si solutionarea accesoriiilor aferente tuturor obligatiilor fiscale tinand cont ca soluționarea

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

In drept, art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

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

a).....)

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

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

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate serviciul solutionare contestatii 1, poate suspenda solutionarea cauzei atunci când, în speță, solutionarea cauzei depinde in tot sau in parte de existenta / inexistenta unui drept care face obiectul altei judecati.

Astfel, solutionarea cauzei depinde in tot de modul de solutionare a contestatiei formulate de S.C. X S.R.L. impotriva deciziei de impunere nr. X/30.12.2015 emisa de D.G.R.F.P. Brasov – A.J.F.P. Covasna - Serviciul Inspectie Fiscala, a carei solutionare a fost suspendata pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala pentru suma totala de X lei reprezentand impozit pe profit in suma de X lei – accesorii aferente impozitului pe profit in suma de X lei, TVA in suma de X si accesorii aferente in suma de X, impozit pe dividende in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

Intre stabilirea accesoriilor aferente obligatiilor fiscale contestate prin Raportul de inspectie fiscala X/30.12.2015, care a stat la baza emiterii Decizie de impunere nr. X nr. X/30.12.2015 contestata exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa avand in vedere principiul de drept potrivit caruia „accesoriul urmeaza principalul”.

In speta sunt incidente si dispozițiile 119 si 120 din Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

”Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

”Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

”Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

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

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

Prin cercetarile penale ce se vor efectua in cauza se va putea stabili, prin probele administrate conform procedurii penale, daca operatiunile in cauza sunt sau nu reale.

Aspectele aratate pot fi lamurite prin cercetarile specifice organelor ce vor solutiona plangerea penala in cauza si nu de organele de solutionare a contestatiilor, dar in solutionarea contestatiei organele de solutionare a contestatiilor vor trebui sa aibe in vedere constatarile organelor penale cu privire la faptele sesizate.

In privinta accesoriilor contestate, avand in vedere suspendarea solutionarii cauzei pentru debitele principale generatoare de accesorii si faptul ca acestea nu sunt individualizate pe fiecare din sumele contestate organul de solutionare a contestatiei urmeaza a suspenda si solutionarea contestatiei cu privire la accesoriile in suma de X lei.

In condițiile în care speța privește obligatii suplimentare stabilite ca urmare a considerarii ca nereale a operatiunilor consemnate in facturile de achizitii, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, ce are ca obiect tocmai infractiunile prevazute de Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, acestea putand administra mijloace de proba specifice.

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

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este

vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire 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 urmărire penală în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi reluate în art. 132 din Legea 207/2015, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

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, prin administrarea probelor specifice procedurii penale, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.B. 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.

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 stabilesc următoarele:

*„10.2. Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pana la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, in conditiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, **numai dupa incetarea definitiva si executorie a motivului care a determinat suspendarea**, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un in scris emis de organele abilitate. [...]”.*

Se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației asupra deciziei atacate, cu privire la accesoriile aferente obligațiilor principale de plată, 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.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și anume art. 11, alin. 1, art. 17, art. 19 alin. 1, art. 21, art. 24, art. 67, art. 126, art. 128, art. 140, art. 145, art. 148, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 277 alin. (1) lit. a) și lit. b) și art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 10.2 din prezentul ordin pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

DECIDE:

1. Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/30.12.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Covasna în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.12.2015 pentru **obligațiile de plată stabilite suplimentar respectiv taxa**

pe valoarea adaugata in suma de X lei, impozit pe profit in suma de X lei si impozit pe dividende in suma de X lei

2. Suspenda in parte soluționarea contestației formulata de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/30.12.2015 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Covasna in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/10.11.2014, pentru **taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, impozitul pe profit in suma de X lei, impozit pe dividende in suma de X lei.**

3. Suspenda in parte soluționarea contestației formulata de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/30.12.2015 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Covasna in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/10.11.2014, pentru **accesorii in suma de X lei.**

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.