



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54

DECIZIA nr. 385/2014

privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.- .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub
nr.921616/27.10.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.921616/27.10.2014, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., înregistrată la O.R.C. sub nr..X., C.U.I. .X., cu sediul social în .X., b-dul .X., nr..X., cam..X., județul .X., prin Administrator special .X. desemnată prin Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor din data de .X./2012.

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit;**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**

- **.X. lei – impozit pe veniturile din dividende persoane fizice stabilit suplimentar;**

- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice;**

- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice.**

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **.X./2014**, potrivit confirmării de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată în data de **.X./2014** la D.G. **.X.**, conform ștampilei aplicată de registratura acestei instituții pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207, alin.(1) și art.209, alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. **.X. S.R.L.**

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..**X./2014** de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G. **.X.**, S.C. **.X. S.R.L.** invocă următoarele:**

1. Societatea menționează că în perioada **.X./2012-.X./2014** a făcut obiectul unei verificări a modului de determinare, înregistrare și plată la bugetul general consolidat al statului a impozitelor și taxelor datorate, urmărindu-se în principiu perioada **.X./2006-.X./2012** pentru impozitul pe profit și **.X./2007-.X./2012** pentru celelalte impozite și taxe.

S.C. **.X. S.R.L.** susține că la baza raportului de inspecție fiscală ce fundamentează decizia atacată au stat și o serie de constatări ale organelor de cercetare și urmărire penală potrivit cărora anumite operațiuni economice în care a fost angrenată ar prezenta anumite elemente de fictivitate în contextul în care în lanțul societăților comerciale ce au furnizat materiale introduse în operă sau date în consum de ea sau societății beneficiare prin cumpărare a acestor produse s-au strecurat companii ce prin reprezentanții legali au declarat că nu livraseră furnizorilor marfa pe care a achiziționat-o scriptic și fizic.

Societatea susține că cel puțin două din cele cinci societăți comerciale cu care inspectorii fiscali pretind că s-ar fi desfășurat relații economice fictive nu prezintă niciun indiciu credibil și rezonabil care să poată atrage această suspiciune, iar într-un caz concluziile inspectorilor fiscali intră în contradicție cu cele ale organelor echivalente de control de la nivelul județului .X. care verificând activitatea aceleiași companii în aceeași perioadă (S.C. .X. S.R.L.) au conchis în sensul că aceasta a desfășurat în mod legal și real activitățile economice pretins fictive cărora li s-a dat acest ultim atribut cu ocazia întocmirii raportului și apoi a deciziei atacate.

S.C. .X. S.R.L. invocă faptul că nelegalitatea principală a calculațiilor ce au condus la punerea în sarcina sa a sumelor cuprinse în decizia atacată este consecința unei interpretări trunchiate a realității faptice în contextul în care s-a omis cu bună știință că mărfurile rezultat al pretinselor operațiuni fictive au fost vândute de ea, că la revânzarea acestora a fost calculată și colectată de către stat o TVA mai mare decât cea dedusă, respectiv că pentru aceeași activitate comercială s-a plătit impozit pe profit întrucât la revânzare a fost majorată valoarea mărfurilor.

Societatea susține că urmare a anchetei desfășurate de DIICOT s-ar fi dovedit că trei dintre furnizorii ei nu fuseseră capabili să justifice achizițiile mărfurilor ce au fost revândute aspecte ce nu-i pot fi imputate întrucât se poate conchide în mod rezonabil că nu cădea în atribuțiunea societății verificarea provenienței mărfurilor cumpărate.

Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L. invocă Hotărârea Curtii Europene de Justiție dată în cauzele reunite 11C354/355/03 care a statuat că implicarea unui operator economic în mecanismul de fraudare a TVA cu implicații fiscale în anularea dreptului său de a deduce taxa achitată în amonte nu se prezumă ci trebuie probată intenția și implicarea sa efectivă. Totodată, mai invocă și cauzele reunite C80/11 și C142/11 date de aceeași instanță europeană (CEJ) care au statuat că persoana impozabilă nu are obligația a se asigura că emitentul facturii privind livrarea unor bunuri dispunea ilegal de bunurile respective și era în măsură să le livreze sau că acesta și-a îndeplinit obligațiile sale legale privind declararea și plata taxei în cauză.

2. Referitor la prescripția sumelor calculate cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2006, societatea susține că inspecția fiscală a început în anul 2012, perioada verificată cu privire la care s-ar fi putut potența obligații fiscale cu valoare executorie urma a se mărginii la .X./2007 până la X/2012.

Astfel, pentru obligațiile fiscale aferente anului 2006 trecând o perioadă mai mare de 5 ani fiscali intervine prescripția acestora, astfel încât sumele calculate relativ la perioada .X./2006 - .X.2006 sunt viciate de acest incident procedural impunându-se a se înlătura în mod indiscutabil din rândul obligațiilor suplimentare ce ne-au fost puse în sarcină.

3. a) *Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit societatea invocă următoarele:*

Urmare a perioadei verificate organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod greșit că S.C. .X. S.R.L. ar fi înregistrat un profit mai mare decât cel declarat, în fundamentarea acestui punct de vedere stând în principiu înlăturarea tuturor deducerilor efectuate ca urmare a achiziționării unor mărfuri de la cinci societăți comerciale, fără a se avea în vedere că aceleași produse în cea mai mare măsură au fost revândute contribuind în realitate la creșterea veniturilor ei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au decis în mod eronat că S.C. .X. S.R.L. și-ar fi dedus în mod legal TVA pentru pretinse achiziții fictive când în realitate produsele astfel achiziționate au fost revândute cu adaos comercial colectând-se pentru aceste operațiuni TVA la o valoare mai mare decât TVA –ul dedus.

Societatea susține că făcea parte dintr-un grup de firme având același actionariat, având ca principal scop aprovizionarea cu materialele necesare realizării unor lucrări de către societățile din aceeași structură ce fuseseră concepute pentru executarea efectivă de lucrări de construire, în cea mai mare parte marfa era revândută imediat după achiziționare fiind de fapt comandată cu scopul precis de a deservi o anumită lucrare.

S.C. .X. S.R.L. susține că concluziile la care organele de inspecție fiscală au pornit într-o primă fază de la percepția greșită a gestiunii .X. care era de fapt o gestiune mobilă ce urmărea materialele livrate direct în șantier și căreia nu ii era atribuit niciun depozit în formă materială chiar dacă în scripte pentru facilitarea modului de completare a unor tipizate erau menționate datele de identificare ale sediului social ce la momentul respectiv se afla în .X. pe strada .X.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au omis să observe că gestiunea .X. a avut în componență și produse și materiale achiziționate și de la alte companii decât cele cinci societăți cu privire la care au ridicat suspiciuni de fictivitate a relațiilor comerciale, mărfuri și produse care nu au fost declarate ca fictive.

Întrucât, problemele în discuție fac și obiectul unei anchete penale ce se află în plină desfășurare în dosarul .X., societatea susține că anumite constatări ale organelor de inspecție fiscală centralizează în fapt un punct de vedere ce s-a conturat urmare a unor cercetări incomplete desfășurate în maniera unei anchete specifice organelor polițienești.

Pentru a combate în mod obiectiv prezumțiile organelor de inspecție fiscală ce au fost asimilate unor împrejurări suficiente având puterea să dovedească fictivitatea relațiilor comerciale dintre S.C. .X. S.R.L. și cele cinci societăți comerciale este necesar a se observa ansamblul drepturilor și obligațiilor stabilite convențional de părți la momentul demarării parteneriatelor economice, respectiv destinația dată produselor achiziționate.

S.C. .X. S.R.L. susține că, este posibil și probabil, ca societățile ce le-au furnizat mărfurile respective să fi angajat pentru aducerea produselor la locurile solicitate, mijloace de transport fără forme legale pe care să și le fi confecționat concomitent fără stirea ei, și așa se poate explica împrejurarea că urmare a verificărilor poliției anumite mijloace de transport trecute la rubricile aferente de transportator sau furnizor ar fi inexistente.

De asemenea, completarea greșită a avizelor de însoțire a mărfii de către expeditorii acestora, fie că aceștia au fost S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. sau S.C. .X. S.R.L. (întrucât toate cele trei societăți erau conduse de aceleași persoane), poate avea ca explicație și educația instituțională precară a persoanelor îndrituite din cadrul acestor agenți economici întrucât s-a dovedit că persoanele în cauză nu aveau studii corespunzătoare necesare pentru a putea înțelege formularistica completată.

S.C. .X. S.R.L. susține că modul de operare al organelor de inspecție fiscală s-a dovedit a fi incorect și din punct de vedere logic căci deși în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au observat că mărfurile pretins achiziționate fictiv au fost revândute au înlăturat doar deducerile respectiv cheltuielile înscrise contabil de ea cu privire la aceste produse nu și veniturile declarate ca urmare a revânzării bunurilor.

Societatea menționează că trebuie avută în vedere și împrejurarea că bunurile ce nu au fost supuse revânzării au fost date în consum pentru realizarea unor obiective intrate în patrimoniul ei, valoarea de ieșire a acestora din gestiune fiind cel puțin echivalentă costului de achiziție a acestor produse, împrejurare ce se regăsește în valoarea de inventar a imobilului edificat.

Cu privire la relaționarea cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea invocă faptul că pretinsa fictivitate justificată de imposibilitatea efectuării unui control încrucișat urmare a negăsirii reprezentanților celor două societăți nu

poate fi primită, aspectele invocate tinând de modul de desfășurare și operativitate al organelor de inspecție fiscală.

Astfel, în mod absurd s-a reținut în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că inexistența unui sediu social activ al S.C. .X. S.R.L. la nivelul anului 2012 când s-a efectuat controlul și respectiv a unui depozit de materiale aferent aceluiași an ar reprezenta argumente menite să potențeze suspiciunea de nerealitate a operațiunilor economice efectuate cu acest partener la nivelul anului 2007.

Referitor la S.C. .X. S.R.L. societatea invocă faptul că prezumțiile organelor de inspecție fiscală se dovedesc a fi neconvergente însăși cu cele ale organelor echivalente de pe raza județului .X. întrucât urmare a unei inspecții fiscale ce a controlat activitatea comercială a acesteia din urmă, organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. .X. nu au constatat nereguli.

Societatea susține că suspiciunile de fictivitate apărute ca urmare a imposibilității pretinse de a se realiza un control încrucișat se dovedesc a fi inconsistente dat fiind faptul că după verificarea actelor deținute de partenerul de afaceri s-a constatat realitatea tuturor operațiunilor realizate.

b) Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește greșita aplicare de impozite și taxe suplimentare aferente perioadei verificate, societatea invocă următoarele:

Societatea susține că, în ceea ce privește detalierea pe ani și pe categorii de taxe impuse suplimentar prin decizia de impunere, încearcă să combată susținerile organelor de inspecție fiscală raportat la fiecare exercițiu financiar verificat în raport cu care au fost instituite taxe și impozite suplimentare, întrucât aspectele generale ce au determinat în mod greșit schimbarea bazei impozabile sunt aceleași indiferent că este luat în discuție impozitul pe profit datorat de ea sau taxa pe valoarea adăugată.

Anul 2006

Cu privire la exercițiul financiar aferent acestui an, organele de inspecție fiscală au descoperit deficiențe la declararea impozitului pe profit în sensul că societatea a declarat impozit în sumă totală de .X. lei față de impozitul pe profit calculat la valoarea de .X. lei, rezultând astfel o diferență în quantum de .X. ce a fost pusă suplimentar în sarcină.

Cu toate acestea întrucât inspecția fiscală a fost realizată începând cu anul 2012 exercițiul financiar aferent anului 2006 nu putea intra în sfera perioadei capabile să atragă obligații fiscale restante întrucât dreptul de creanță

aferent obligațiilor bugetare se prescrie într-un termen de cinci ani fiscali socotit de la data nașterii obligației.

Anul 2007

În cuprinsul acestei perioade verificate au fost suspicionate ca fictive operațiunile de achiziție efectuate în trimestrele II și III de S.C. .X. S.R.L. vizând materiale achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., împrejurare ce a determinat organele de inspecție fiscală să considere valoarea de achiziție a acestor mărfuri ca fiind cheltuială nedeductibilă același regim atribuindu-l și TVA -ului aferent.

Imposibilitatea efectuării unei inspecții fiscale încrucișate și lipsa unor depozite aferente mărfii nu reprezintă împrejurări credibile care să înlăture orice dubiu cu privire la pretinsa fictivitate a operațiunilor întrucât în antiteză cu susținerile organelor de inspecție fiscală produsele astfel achiziționate au fost vândute pe piață, atât societăților din cadrul grupului de interes economic din care face parte regăsindu-se introduse în operă pentru obiective importante, cât și unor societăți terțe care au confirmat scriptic împrejurarea că au recepționat marfa.

Pe de altă parte, considerarea drept fictivă a operațiunilor de achiziție a mărfurilor cumpărate de la S.C. .X. S.R.L. și declararea ca nedeductibile a cheltuielilor efectuate cu cumpărarea acestora ar fi trebuit să determine în mod corelativ organele de inspecție fiscală să aprecieze drept fictive și operațiunile de vânzare a acelorași materiale, respectiv prin scoaterea din gestiune ca urmare a dării în consum dacă a fost cazul, urmând a diminua și veniturile echivalente valorilor sumelor astfel obținute și dispunând restituirea TVA –ului colectat raportat la revânzarea produselor.

Cu privire la trim.IV al anului 2007, societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au identificat achizițiile efectuate de la furnizorul S.C. .X. S.R.L. stabilind aferent acestora o cheltuială nedeductibilă în sumă de .X. lei din care .X. lei reprezentând TVA -ul dedus.

Societatea susține că în realitate operațiunile economice prin care s-a efectuat stingerea obligațiilor între părți nu sunt interzise prin niciun act normativ, sumele echivalente valorii mărfurilor achiziționate fiind eliberate cash prin casierie în baza unor dispoziții de plată semnate de administratorul societății, iar pentru stingerea datoriei astfel confecționată față de noi de către dl. .X. au fost încheiate contracte de cesiune de creanță în contul sumelor datorate de noi partenerului S.C. .X. S.R.L. aceasta preluând creanța la valoare echivalentă asupra dl.-ului .X. pe care acesta urma să o stingă prin plata în numerar cu sumele ridicate din casierie.

S.C. .X. S.R.L. susține că pretinsa fictivitate a fost constatată ca urmare a superficialității organelor de inspecție fiscală ce deși au constatat împrejurarea că mărfurile ar fi fost revândute nu și-au continuat investigația și în aval limitându-se a cerceta doar proveniența în amonte a produselor cumpărate de ea.

Anul 2008

Societatea susține că pentru trim.IV al anului 2008 organele de inspecție fiscală au identificat un număr de .X. de facturi de achiziție a unor produse recepționate de ea de la S.C. .X. S.R.L. operațiuni comerciale ce au fost declarate în mod nejustificat ca fiind fictive cu consecința stabilirii unei cheltuieli nedeductibile reprezentând costul mărfii în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au încercat să justifice fictivitatea operațiunilor prin materializarea unui așa zis scop pe care și l-ar fi impus administratorul ei de a scoate din caseria societății sume importante însă în realitate decontarea parțială a mărfurilor s-a efectuat prin cesiuni de creanță, menținerea prețurilor preferențiale de către S.C. .X. S.R.L. fiind condiționată de achitarea în numerar a produselor.

Societatea susține că măsurile luate de organele de inspecție fiscală sunt greșite referitor la exercițiul financiar 2008 fiind necesar a fi înlăturate atât cu privire la TVA, cât și cu privire la impozitul pe profit.

Anul 2009

Societatea susține că pentru perioada trim.I-III 2009 organele de inspecție fiscală au considerat că a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. .X. S.R.L. în condițiile în care operațiunile comerciale au fost declarate în mod nejustificat ca fiind fictive cu consecința stabilirii unei cheltuieli nedeductibile reprezentând costul mărfii în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, invocând faptul că numai o verificare completă a circuitului mărfurilor prezumate ca fictive ar fi putut rezolva ecuația realității sau fictivității operațiunilor comerciale, cercetarea incompletă fiind irelevantă pentru a putea atrage consecințe de genul celor adoptate.

Cu privire la trim.II și III anul 2009, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au identificat un număr de .X. de facturi emise de S.C. .X. S.R.L. pe care le-au apreciat ca fiind fictive stabilind cheltuiala societății cu valoarea acestora nedeductibilă și înlăturând astfel o sumă de .X. lei din care .X. lei reprezentând TVA.

Anul 2011

Societatea susține că pentru perioada trim.III 2011 organele de inspecție fiscală au identificat facturi aferente unor achiziții de bunuri emise de S.C. .X. S.R.L. pe care le-au apreciat ca fiind fictive stabilind cheltuiala societății cu valoarea acestora nedeductibilă și înlăturând astfel o sumă de .X. lei din care .X. lei reprezentând TVA. Marfa evidențiată în facturile recepționate de la acest furnizor a fost revândută de către S.C. .X. S.R.L. fiind mai apoi dată în consum de către societățile care o comandaseră prin intermediul ei.

Pentru trim.IV 2011, societatea susține că organele de inspecție fiscală au identificat .X. facturi de achiziție de la S.C. ..X. S.R.L. pe care le-au apreciat ca fiind fictive stabilind cheltuiala societății cu valoarea acestora nedeductibilă și înlăturând astfel o sumă de .X. lei din care .X. lei reprezentând TVA.

Societatea susține că la aprecierea fictivității relațiilor economice cu S.C. ..X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au avut în vedere împrejurarea că în cadrul anchetei penale desfășurate în Dosarul .X. la sediul declarat al societății nu au fost identificați reprezentanții acestei firme constatându-se că proprietarul apartamentului unde societatea funcționa scriptic era o persoană ce se mutase în imobil cu circa .X. săptămâni anterior efectuării verificării fiind imposibil de contactat asociații companiei.

S.C. .X. S.R.L. susține că persistând în greșeala de abordare manifestată și în analizarea relațiilor ei cu ceilalți parteneri organele de inspecție fiscală au omis să dispună restituirea TVA –ului colectat de la ea ca urmare a revânzărilor bunurilor a căror achiziționare a fost apreciată ca fictivă.

Anul 2012

În anul financiar 2012, organele de inspecție fiscală au identificat drept cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei din care .X. lei reprezentând TVA urmare aprecierii ca fictive a relațiilor economice desfășurate cu S.C. ..X. S.R.L.

Societatea susține că în același an organele de inspecție fiscală au constatat pretinsa calculare eronată a bazei impozabile privind stabilirea profitului impozabil fără a evidenția în ce a constat așa zisă greșeală a ei și care să fi fost elementele similare veniturilor și cheltuielilor la care au făcut referire citând un text de lege pretins incident, fapt ce ne determină să apreciem și această constatare ca fiind nesusținută, drept pentru care solicităm înlăturarea ei.

4. Refeitor la veniturile din dividende persoane fizice societatea invocă faptul că urmare a inspecției fiscale s-au constatat pretinse nereguli și cu privire la neplata impozitului pe dividende omitând că acestea nu au fost ridicate de asociați aferent perioadei care a fost verificată.

5. Referitor la dobânzile/majorările de întârziere și penalități de întârziere stabilite ca urmare a impunerii în mod abuziv societatea invocă faptul că prin caracterul lor accesoriu urmează a fi înlăturate ca urmare a constatării neregularității sumelor cu privire la care acestea au fost calculate.

Față de cele de mai sus, contestatara solicită anulare actului administrativ atacat cu consecința exonerării de la plata debitelor contestate, reprezentând impozit pe profit, TVA și venituri din dividende persoane fizice, precum și accesoriile aferente acestora, în virtutea principiului de drept conform căruia “*accessorium sequitur principale*”.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul D.G. .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014, constatându-se următoarele:

Impozit pe profit – perioada verificată .X./2006-.X./2012

Taxa pe valoarea adăugată – perioada verificată .X./2007-.X./2012

Cu privire la *exercițiul financiar al anului 2006*, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe:

Din Declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat depuse trimestrial și din Declarația privind impozitul pe profit nr..X./2007 depusă pentru anul financiar 2006 rezultă că S.C. .X. S.R.L. a declarat impozit pe profit în sumă de .X. lei față de impozitul pe profit calculat de societate în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență nedeclarată în sumă de .X..

Cu privire la *exercițiul financiar al anului 2007*, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe:

a) în perioada trim.II –trim.III 2007 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. .X. SRL, respectiv teavă de diferite dimensiuni, în valoare de .X. lei (inclusiv TVA în sumă de .X. lei). Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Notele de constatare întocmite de Garda .X. – Secția .X. și Garda .X. – Secția .X. rezultă că au fost înregistrate în evidența operativă și contabilă a S.C. .X. S.R.L. facturi ce reflectă operațiuni economice pentru care în fapt nu au existat, scopul tranzacțiilor derulate între S.C. .X. SRL și S.C. .X. S.R.L. fiind acela de a da drept de deducere a TVA și de diminuare a bazei impozabile asupra căreia se aplică impozit pe profit la beneficiarul S.C. .X. S.R.L. Totodată, nu există documente legale din care să rezulte realitatea operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, respectiv facturi de achiziție de la anumiți furnizori la S.C. .X. SRL, respectiv documente de

transport rutier și transport feroviar care să justifice transportul bunurilor – teavă de diferite dimensiuni – de la S.C. .X. S.R.L. la locul de recepționare a acestor bunuri – depozitele S.C. .X. S.R.L. din .X..

Organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

b) în trim.IV 2007 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. .X. S.R.L. respectiv ciment, piatră concasată, teavă zincată, teavă de diferite dimensiuni, în valoare de .X. lei (inclusiv TVA în sumă de .X. lei).

Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Notele de constatare întocmite de Garda .X. – Secția .X. și Garda .X. – Secția .X. rezultă că S.C. .X. S.R.L. nu deține mijloace fixe sau obiecte de inventar care să justifice livrarea/prestarea produselor și serviciilor înscrise în facturi. Totodată, nu există documente legale din care să rezulte realitatea operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, respectiv dovada realității transportului de bunuri de la furnizorii enumerați la S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

Cu privire la *exercițiul financiar al anului 2008*, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe:

În trim.IV 2008 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. .X. S.R.L. respectiv geotextil, electrozi sudură, teavă zincată, teavă de diferite dimensiuni,etc., în valoare de .X. lei (inclusiv TVA în sumă de .X. lei).

Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Notele de constatare întocmite de Garda .X. – Secția .X. rezultă că S.C. .X. S.R.L. nu are puncte de lucru, spații de depozitare, nu deține mijloace fixe sau obiecte de inventar care să justifice livrarea/prestarea produselor și serviciilor înscrise în facturi.

Totodată, nu există documente legale din care să rezulte realitatea operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, respectiv dovada realității transportului de bunuri de la furnizorii enumerați la S.C. .X. S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei.

Cu privire la *exercițiul financiar al anului 2009*, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe:

a) în perioada trim.I 2009 - trim.III 2009 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. .X. S.R.L. respectiv ciment, piatră concasată, teavă zincată, teavă de diferite dimensiuni, în valoare de .X. lei și TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Notele de constatare întocmite de Garda .X. – Secția .X. rezultă că S.C. .X. S.R.L. nu deține mijloace fixe sau obiecte de inventar care să justifice livrarea/prestarea produselor și serviciilor înscrise în facturi. Totodată, nu există documente legale din care să rezulte realitatea operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, respectiv dovada realității transportului de bunuri de la furnizorii enumerați la S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

b) în trim.II și trim.III 2009 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. .X. S.R.L., respectiv geotextil, electrozi sudură, teavă zincată, teavă de diferite dimensiuni,etc., în valoare de .X. lei (inclusiv TVA în sumă de .X. lei).

Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Notele de constatare întocmite de Garda .X. – Secția .X. rezultă că S.C. .X. S.R.L. nu are puncte de lucru, spații de depozitare, nu deține mijloace fixe sau obiecte de inventar care să justifice livrarea/prestarea produselor și serviciilor înscrise în facturi.

Totodată, nu există documente legale din care să rezulte realitatea operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, respectiv dovada realității transportului de bunuri de la furnizorii enumerați la S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și TVA nedeductibilă în cuantum de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei.

Cu privire la *exercițiul financiar al anului 2011*, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe:

a) În trim.III 2011 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. .X. S.R.L. respectiv distribuitor presiune, pompa hidraulică, cutie viteze, punte completă față, etc., în valoare de .X. lei (inclusiv TVA în sumă de .X. lei).

Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Notele de constatare întocmite de Garda .X. – Secția .X. rezultă că furnizorii S.C. .X. S.R.L. au înregistrat în evidența contabilă aprovizionările de bunuri în baza unor facturi care nu reflectă operațiuni reale, ca urmare s-a creat aparența existenței unor operațiuni comerciale care în fapt nu au existat. Totodată, nu există documente legale din care să rezulte realitatea operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, respectiv dovada realității transportului de bunuri de la furnizorii enumerați la S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și au calculat TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

b) În trim.IV 2011 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. ..X. S.R.L., respectiv electromotoare, compresoare, radiatoare, anvelope, rulmenți, alternatoare, etc., în valoare de .X. lei (inclusiv TVA în sumă de .X. lei).

Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Procesul verbal întocmit de organele de poliție judiciară din cadrul IPJ .X. – Serviciul de Investigații Criminale a rezultat faptul că în vederea soluționării dosarului nr..X., în care se efectuează cercetări față de mai multe persoane, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de constituire de grup infracțional organizat și evaziune fiscală, DIICOT – Serviciul Teritorial .X. a solicitat prin adresa nr..X. din .X./2013 Gărzii .X. – Secția .X. verificarea realității, astfel implicit asupra legalității documentelor întocmite, în relațiile comerciale derulate între S.C. .X. S.R.L. – punct de lucru .X. și S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere că societatea verificată nu poate dovedi realitatea operațiunilor permitând S.C. .X. S.R.L. să-și diminueze fără temei legal baza impozabilă luată în calculul determinării impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și au calculat TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și TVA nedeductibilă în cuantum de .X. lei.

Cu privire la perioada .X./2012-.X./2012 din *exercițiul financiar al anului 2012*, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe:

a) În trim.I 2012 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat facturi de achiziție de la S.C. ..X. S.R.L., respectiv electromotoare, compresoare, radiatoare, anvelope, rulmenți, alternatoare, etc., în valoare de .X. lei (inclusiv TVA în sumă de .X. lei).

Din aspectele prezentate în Procesul verbal nr..X./2014 și din Procesul verbal întocmit de organele de poliție judiciară din cadrul IPJ .X. – Serviciul de Investigații Criminale a rezultat faptul că în vederea soluționării dosarului nr..X., în care se efectuează cercetări față de mai multe persoane, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de constituire de grup infracțional organizat și evaziune fiscală, DIICOT – Serviciul Teritorial .X. a solicitat prin adresa nr..X. din .X./2013 Gărzii .X. – Secția .X. verificarea realității, astfel implicit asupra legalității documentelor întocmite, în relațiile comerciale derulare între S.C. .X. S.R.L. – punct de lucru .X. și S.C. ..X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă ce reprezintă costul mărfii, în sumă de .X. lei și au calculat TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

b) Din registrul de evidență fiscală privind impozitul pe profit întocmit de societate rezultă că în trim.I și II 2012, societatea a calculat eronat baza impozabilă privind stabilirea profitului impozabil pentru această perioadă rezultând o diferență în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost influențat profitul impozabil calculat de societate în sumă de .X. lei aferent anului 2012 cu cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei rezultând un profit impozabil recalculat la .X./2012 în sumă de .X. lei și un impozit pe profit recalculat în sumă de .X. lei din care s-a declarat de societate suma de .X. lei, rezultând **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.**

Organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil din perioada **2006-2012** rezultând o diferență de bază impozabilă în sumă de .X. lei la care au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei.**

Pentru diferența de impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește TVA colectată în perioada .X./2007-.X./2012 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei peste limita prevăzută de art.21 alin.3 lit.a) din Codul fiscal, pentru care a dedus TVA în sumă de **.X. lei.**

Din Registrul de evidență fiscală și din declarațiile privind impozitul pe profit întocmite pentru perioada .X./2007-.X./2012 și respectiv pentru anii 2007-

2011 rezultă că societatea a considerat nedeductibile cheltuielile de protocol care depășesc limita prevăzută de lege, acestea fiind înscrise la rândul .X. din declarația privind impozitul pe profit, dar nu a colectat TVA aferentă cheltuielilor de protocol peste plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au recalculat TVA din perioada **2007-2012** rezultând TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**.

Pentru diferența de TVA suplimentară în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe dividende din actele și documentele puse la dispoziție de S.C. .X. S.R.L. pentru perioada .X./2007-.X./2012, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a distribuit asociaților dividende în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) din care a achitat asociaților în cursul anului 2007 suma de .X. lei, rezultând la .X./2007 dividende distribuite și neachitate în sumă de .X. lei, sumă ce se regăsește în balanța de verificare întocmită pentru luna .X./2007, în soldul creditor al contului .X. "*dividende de plată*".

Ca o consecință a celor constatate organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe dividende astfel:

- pentru soldul creditor al contului .X. "*dividende de plată*", ce reprezintă dividende distribuite asociaților dar neplătite până la sfârșitul anului fiscal 2007 în sumă de .X. lei, s-a calculat impozit pe dividende în sumă de *.X. lei* ;

- pentru dividendele achitate asociaților în cursul anului 2007 în sumă de .X. lei, au calculat impozit pe dividende în sumă de *.X. lei*.

Organele de inspecție fiscală au recalculat impozit pe dividende în sumă de .X. lei (.X. lei +.X. lei), din care a declarat la bugetul de stat în lunile .X. și .X. 2007 suma de .X. lei, rezultând astfel diferența de impozit pe dividende de plată în sumă de **.X. lei**.

Pentru diferența suplimentară de impozit pe dividende în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

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

.X. lei - impozit pe profit suplimentar;

.X. lei - obligații accesorii aferente impozitului pe profit;

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

.X. lei – obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Procesul verbal nr..X./2014 și din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./2014 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-DIICOT-Serviciul Teritorial .X..

În fapt, în vederea soluționării dosarului nr..X. în care se efectuează cercetări față de mai multe persoane sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de constituire de grup infracțional organizat și evaziune fiscală, prin adresa nr..X. din .X./2011 înregistrată la D.G. .X. sub nr..X./2011, s-a solicitat efectuarea unei inspecții fiscale la S.C. .X. S.R.L. prin care să fie analizate operațiunile comerciale derulate de societate cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că au fost organizate circuite complexe prin mai multe societăți și unități bancare, implicând pe lângă societățile menționate mai sus și alte societăți comerciale cu sediul în .X., județul .X. și .X. și anume: S.C..X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și furnizorii acestora : S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă diverse operațiuni comerciale prin care a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat și baza impozabilă a impozitului pe profit, urmare a înregistrării operațiunilor având la bază documente emise în numele unor societăți de tip fantomă și în care este consemnat că s-au livrat o serie de bunuri care însă nu au putut fi identificate.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul S.C. .X. S.R.L. de a diminua baza impozabilă privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu

costul marfii (cont .X. „*cheltuieli privind mărfurile*”) în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., în perioada 2007-2012, pentru această sumă fiind calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 2007-2012 tinând cont de prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și de jurisprudența existentă la nivelul Curții Europene de Justiție, organele de inspecție fiscală au efectuat regularizarea TVA deductibilă prin respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., și au calculat accesorii aferente acesteia în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prin înregistrarea în contabilitate a facturilor fiscale fără a avea la bază operațiuni reale a fost prejudiciat bugetul de stat cu suma de .X. lei din care: **.X. lei impozit pe profit, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, .X. lei TVA și .X. lei accesorii aferente TVA.**

Ca urmare a inspecției fiscale efectuată la S.C. .X. S.R.L., întrucât organele de inspecție fiscală au avut suspiciuni cu privire la caracterul real al operațiunilor înregistrate de aceasta în relațiile comerciale derulate cu anumite societăți comerciale din județele .X., .X. și .X., în perioada 2007-2012 a fost întocmit Procesul verbal nr..X./2014 cuprinzând fapte ce pot întruni elemente constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, care a fost anexat la Sesizarea penală nr..X./2014 și au fost transmise organelor de urmărire penală din cadrul D.I.I.C.O.T. – Serviciul Teritorial .X..

În drept, potrivit prevederilor **art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală,** republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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 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 unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor desfășurate de societatea contestatoare, organele de inspecție fiscală constatând că S.C. .X. S.R.L. s-a folosit de documente justificative ce nu reflectă operațiuni reale, întocmind facturi și contracte fără suport economic, respectiv dovada realității transportului de bunuri de la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., o parte a societăților menționate nu au personal angajat de la înființare, nu dețin mijloace fixe sau obiecte de inventar care să justifice livrarea produselor/prestarea serviciilor înscrise în facturi, ceea ce a dus la diminuarea taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat.

De asemenea, decontarea facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. aferente operațiunilor comerciale derulate între societăți s-a efectuat prin cesiune de creanță pentru justificarea sumelor în numerar ridicate din casieria S.C. .X. S.R.L. în perioada 2007-2009 de către d-ul .X. – în calitate de administrator, în fapt din documentele puse la dispoziție de societate nu se pot justifica aceste sume cu chitanțe întocmite pe numele administratorului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu se probează realitatea tranzacțiilor declarate de societate, în fapt majorându-se nejustificat cheltuielile deductibile, cât și TVA deductibilă, cu consecința diminuării impozitului pe profit și deducerea TVA necuvenită.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. au înaintat Sesizarea penală nr..X./2014 către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – DIICOT – Serviciul Teritorial .X., întrucât au constatat sustragerea de la plată a obligațiilor față de bugetul statului în suma totală de .X. lei, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, pentru a analiza dacă sunt îndeplinite elementele

constitutive ale unei infracțiuni potrivit prevederilor art.8 alin.1 raportat la alin.3 și art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către DIICOT – Serviciul Teritorial .X. prin adresa nr..X. a rezultat că au fost organizate circuite complexe prin mai multe societăți și unități bancare, implicând pe lângă societățile menționate mai sus și alte societăți comerciale cu sediul în .X., județul .X. și .X. și anume: S.C..X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și furnizorii acestora : S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. .X./2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au

implicații fiscale pentru care **se ridică problema realității operațiunilor economice declarate**, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatului reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră: *„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”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – D.I.I.C.O.T. – Serviciul Teritorial .X. Sesizarea penală nr..X./2014, ce cuprinde constatările efectuate la S.C. .X. S.R.L., unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr..X./2014, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

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 cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Totodată, potrivit Sentinței civile nr..X. pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția .X. în dosarul nr..X., **„la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției”.**

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, se va suspenda soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că: **“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda, până la finalizarea**

laturii penale, soluționarea contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Direcția Generală .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit suplimentar;

.X. lei - obligații accesorii aferente impozitului pe profit;

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

.X. lei - obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei:

a) Referitor la suma de .X. reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2006, *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care societatea invocă prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit aferent anului 2006.*

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală .X., organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei pentru perioada .X./2006-.X./2012, din care .X. pentru anul fiscal 2006, având în vedere că societatea a calculat impozitul pe profit în sumă de .X. lei și a declarat suma de .X. lei, rezultând o diferență de .X..

Prin contestația formulată, societatea susține că obligațiile suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. aferent anului 2006, au fost stabilite nelegal ca fiind datorate, după împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv prin încălcarea termenului de prescripție stabilit de reglementările legale.

În drept, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a nascut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2005:

„ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

“(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34 alin.(3), (4) și (7), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv.[...]”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", 120 "*Decont privind accizele*" și 130 "*Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă*" prevazute în O.M.F.P. nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", 120 "*Decont privind accizele*" și 130 "*Decont privind impozitul la țigetele*

și la gazele naturale din producția internă", referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2006.

" I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna .X. a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a)."

Având în vedere dispozițiile art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că termenul de depunere a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat la organul fiscal pentru anul 2006 este .X./ 2007, coroborate cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedură fiscală, republicat, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2006, .X./2007, iar termenul de prescripție curge de la data de **.X./2008.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că inspecția fiscală a început la data de .X./2012, dată la care organele de inspecție fiscală s-au înregistrat în registrul unic de control la poziția nr..X.

Raportat la cele anterior prezentate se reține că nu este prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pentru anul 2006, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de .X..

b) Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în perioada 2007-2009, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investita să se pronunte dacă organele de inspecție fiscală au constituit în mod legal prin decizie de impunere diferite suplimentare de impozit pe profit și au calculat accesorii în condițiile în care în perioada verificată societatea nu a declarat integral impozitul pe profit datorat, iar prin contestație nu aduce argumente cu privire la aceste obligații fiscale suplimentare, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 2007 - 2009 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă impozit pe profit datorat la bugetul de stat în sumă de .X. lei și a declarat impozit pe profit în sumă de .X. lei, rezultând o diferență nedeclarată în sumă de .X. lei.

Prin contestație, S.C. .X. S.R.L. deși contestă impozitul pe profit în cuantum de .X. lei, pentru suma de .X. lei nu a adus niciun argument în susținere.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.206 (1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara 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.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit și TVA, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri nefiind suficiente.

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

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

Totodată, prin Decizia nr..X. în dosarul nr..X. Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă*”, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile **pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, care prevăd:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu

documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:(..)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

c) Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în trim.I și trim.II 2012, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă contestatara datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care societatea a calculat eronat baza impozabilă privind stabilirea profitului impozabil.

În fapt, din registrul de evidență fiscală privind impozitul pe profit organele de inspecție fiscală au stabilit că în trim.I și II 2012, societatea a calculat eronat baza impozabilă privind stabilirea profitului impozabil pentru această perioadă rezultând o diferență în sumă de .X. lei.

În argumentarea cauzei societatea susține că: *„inspectorii fiscali au constatat pretinsa calculare eronată a bazei impozabile privind stabilirea profitului impozabil fără a evidenția în ce a constat așa zisă greșeală a subscrisei și care să fi fost elementele similare veniturilor și cheltuielilor la care au făcut referire citând un text de lege pretins incident, fapt ce ne determină să apreciem și această constatare ca fiind nesusținută, drept pentru care solicităm înlăturarea ei.”*

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință, prevede că:

“(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.[...]”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus 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, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea a calculat eronat baza impozabilă privind impozitul pe profit aferent trim.I și II 2012, rezultând o diferență în sumă de .X. lei.

Se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *„inspectorii fiscali au constatat pretinsa calculare eronată a bazei impozabile privind stabilirea profitului impozabil fără a evidenția în ce a constat așa zisă greșeală a subscrisei și care să fi fost elementele similare veniturilor și cheltuielilor la care au făcut referire citând un text de lege pretins incident”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că din constatările din raportul de inspecție fiscală reiese că din evidențele fiscale ale contestatarii organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a aplicat prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a fost calculată corect baza impozabilă a impozitului pe profit.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de

Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit în suma de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..**X./2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru persoane juridice, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. **.X. S.R.L.** pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu analiza pe fond a acestui capăt de cerere în condițiile în care prin contestație nu sunt aduse argumente și documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada **.X./2007-.X./2012** S.C. **.X. S.R.L.** a înregistrat cheltuieli de protocol în sumă de **.X. lei** peste limitele prevăzute de art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care a dedus TVA în sumă de **.X. lei**.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de protocol ce au depășit cota 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, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada 2007-2012, coroborat cu pct.33 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare, pentru această diferență au calculat TVA colectată în sumă de .X. lei.

Prin contestație, S.C. .X. S.R.L. deși contestă taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, pentru suma de .X. lei nu a adus niciun argument în susținere.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.206 (1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate la cap. III pct. 2.b) din prezenta decizie.

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

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit și TVA, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri nefiind suficiente.

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

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

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile **pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.**

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie

justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, calculate prin Decizia de impunere .X./2014, se reține că stabilirea accesoriilor aferente impozitului pe dividende în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de .X. lei, se va respinge contestația ca nemotivată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA, stabilite în baza prevederilor art.119, art.120 și art.122¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilite suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care dividendele distribuite asociatului unic în anul 2007 nu au fost plătite până la sfârșitul anului respectiv.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a distribuit asociaților dividende în sumă totală de .X. lei din care a achitat asociaților în cursul anului 2007 suma de .X. lei, rezultând la .X./2007 dividende distribuite și neachitate în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datora impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei, sumă din care a declarat la bugetul de stat în lunile .X. și .X. 2007 suma de .X. lei, rezultând diferența de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice nedeclarat în sumă de .X. lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ (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 31 decembrie a anului respectiv.”

Potrivit prevederilor legale sus citate, societatea avea obligația de a calcula, declara și vira impozitul pe veniturile din dividendele distribuite din profitul net realizat în perioada verificată, până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, chiar dacă nu au fost plătite asociaților sau acționarilor.

La pct.144 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, este prevăzut:

Norme metodologice:

“ 144. Impozitul pe veniturile sub formă de dividende, inclusiv asupra sumelor primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, distribuite începând cu anul fiscal 2006, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei acestora.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că impozitul pe veniturile sub formă de dividende, distribuite începând cu anul fiscal 2006, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei dividendelor.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că S.C. .X. S.R.L. a distribuit asociaților dividende în sumă totală de .X. lei din care a achitat asociaților în cursul anului 2007 suma de .X. lei, rezultând la .X./2007 dividende distribuite și neachitate în sumă de .X. lei, iar ca urmare organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datora impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei, sumă din care a declarat la bugetul de stat în lunile .X. și .X. 2007 suma de .X. lei, rezultând diferența de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice de plată în sumă de .X. lei.

Argumentul invocat de societate și anume că: *“urmare a inspecției fiscale s-au constatat pretinse nereguli și cu privire la neplata impozitului pe dividende omitând că acestea nu au fost ridicate de asociați aferent perioadei care a fost*

verificată”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Pe cale de consecință, având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale în vigoare, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe dividende în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei, calculate prin Decizia de impunere .X./2014, se reține că stabilirea accesoriilor aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins capătul de cerere pentru impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice de plată în suma de **.X. lei**, urmează să se respingă și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice, stabilite în baza prevederilor art.119, art.120 și art.122¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.214, alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct.11.1 lit.a) și pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G. .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G. .X., pentru suma de **.X. lei**, din care:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de D.G. .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei - obligații accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul 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 prezentate în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL