



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice X
Serviciul Soluționare Contestatii 2
Nr. înreg. ANSPDCP 20008



Str. Mihail Kogalniceanu, nr. 7,
Brasov
Tel: 0268.308.476
Fax: 0268.547.730

Decizia nr. 65/19.04.2018
privind soluționarea contestațiilor depuse de
S.C. X S.R.L.
loc. X, str. X, nr. X, jud. X
înregistrate la D.G.R.F.P. X sub nr. X

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr. A_SLP X, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X, cu privire la faptul că, în baza prevederilor art. 4 alin. (2) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, i-a fost delegată competența de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. cu sediul în localitatea X, str. X, nr. X, jud. X, CIF X.**

Contestația **S.C. X S.R.L.** înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X (și la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. X) a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-X** emise în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. F-X** de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X – Activitatea de Inspecție Fiscală, comunicate petentului la data de 09.10.2017, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Suma contestată este în cuantum total de **X lei**, având următoarea componență:

X lei, impozit pe profit;

X lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X prin Serviciul Soluționare Contestații 2,

este legal investită să soluționeze cauza.

A). Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X și, respectiv X, petenta se îndreaptă împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-X**, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X – Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea actelor administrativ fiscale atacate și exonerarea contestatoarei de la plata creanței fiscale în valoarea totală de X lei.

În susținerea contestației formulate, petenta precizează următoarele:

Organul fiscal a imputat societății o pretinsă deficiență majoră, constând în neevidențierea corectă în contabilitate a veniturilor obținute din activitatea de jocuri de noroc.

Astfel, în vederea stabilirii corecte a veniturilor aferente anilor fiscali 2013-2016 organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea încasărilor de numerar din activitatea de jocuri de noroc prin înmulțirea intrărilor din coloana diferența dintre indexurile coloanelor cu prețul pe impuls și factorul de multiplicare înscrise în Situația încasărilor lunare/zilnice obținute din activitatea de exploatare a mașinilor electronice cu câștiguri (fila 2 alin. 6 din decizia de impunere contestată).

În opinia petentei actele administrativ fiscale atacate sunt **nelegale și netemeinice**, pentru motivele expuse în continuare.

1. Organul fiscal a ignorat prezumția de nevinovăție consacrată la nivel european prin art. 6 alin. (2) CEDO, conform căruia: „*Orice persoană acuzată de o infracțiune este prezumată nevinovată până ce vinovăția sa va fi legal stabilită*” și reglementată la nivel național prin dispozițiile art. 23 alin. (11) din Constituția României, potrivit căroră: „*Până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești de condamnare, persoana este considerată nevinovată*”.

Aspectul este reglementat și prin dispozițiile art. 4 din Codul de procedură penală, conform căroră: „*(1) Orice persoană este considerată nevinovată până la stabilirea vinovăției sale printr-o hotărâre penală definitivă*”.

Încălcarea normelor juridice anterior evocate rezultă din faptul că organul fiscal de control și-a întemeiat constatările și concluziile pe un comunicat de presă emis la data de 10.11.2016 de către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, mărginindu-se să afirme că: „*cele consemnate în comunicatul de presă conduc la concluzia că datele din evidențele financiar-contabile puse la dispoziție sunt incorecte, acestea fiind întocmite în baza unor rapoarte extrase din aparatele de joc, aparate asupra cărora s-a intervenit conform datelor din comunicatul de presă redat anterior ...*” (fila 2 alin. 4 din decizia de impunere contestată).

Organele de inspecție fiscală au invocat și Dosarul penal nr. X al Parchetului de pe lângă Î.C.C.J. precum și o adresă emisă de D.I.I.C.O.T. București, unitate de parchet în competența căreia s-a transferat dosarul penal în care este cercetată societatea X S.R.L., fără a se arăta în concret vreo conduită culpabilă

imputabilă contestatoarei, respectiv reprezentanților legali ai acesteia, conduită care să fi fost stabilită printr-o hotărâre penală definitivă.

În susținerea punctului de vedere, petenta precizează că prin Adresa din data de 20.10.2016 procurorul de caz de la Parchetul de pe lângă Î.C.C.J. arată că „*cele două societăți X SRL și X SRL nu au calitatea procesuală de persoane suspecte*”.

În contestație se reclamă inspectorilor fiscali că nu au administrat toate probele prevăzute de lege și au invocat norme juridice care însă nu materializează în vreun fel pretinsa culpă fiscală atribuită pe nedrept contestatoarei.

2. Petenta contestă stabilirea prin estimare a veniturilor aferente anilor fiscali 2013 – 2016, respectiv metoda de estimare utilizată de inspectorii, care au considerat că: „*cea mai adecvată în speță*” ar fi „*metoda marjei*”.

Astfel, organul fiscal a procedat la determinarea profiturilor din exploatare obținute de societatea contestatoare, având în vedere rata medie a profitului operațional, înregistrată de operatori economici care activează în România, având același obiect de activitate.

2.1. Petenta susține că prevederile Ordinului ANAF nr. 3389/2011 nu sunt aplicabile în speță, dovadă fiind și faptul că organul fiscal de control nu justifică în niciun fel motivul pentru care cea mai adecvată metodă pentru determinarea acestor venituri ar fi metoda marjei și cu atât mai puțin incidența indicatorului financiar EBIT, care nu este prevăzut de acest ordin.

În acest sens, petenta apreciază că organele fiscale trebuiau să respecte dispozițiile art. 4 din același act normativ, pe care le citează și în legătură cu care solicită organelor de soluționare a contestației să analizeze „*nota de fundamentare*” prevăzută a fi întocmită în cazul stabilirii bazei de impunere prin estimare.

2.2. Un alt argument invocat de petentă ce infirmă incidența în speță a Ordinului ANAF 3389/2011 este art. 1 al acestui Ordin, care prevede:

„*Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:*

- *documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;*

- *documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*”

Petenta susține că societatea nu se află în prezența nici uneia dintre cele două ipoteze enunțate de norma juridică de mai sus, în condițiile în care, în SIZ (situația încasărilor zilnice) și în SIL (situația încasărilor lunare) sunt cuprinse date corecte, iar faptul că documentele conținând informațiile relevante au fost ridicate de Parchet, nu echivalează nicidecum cu refuzul de punere a acestora la dispoziția organelor fiscale.

Pe de alta parte, în ceea ce privește corectitudinea datelor/informațiilor, respectiv a factorului de multiplicare și a valorii/prețului impulsurilor, aceasta rezultă cu exactitate din următoarele elemente concrete:

- aprobările tip acordate aparatelor respective;
- verificările inițiale ale acestor aspecte;

- verificările periodice ale fiecărui aparat de joc aparținând contestatoarei, efectuate de Biroul Regional de Metrologie Legală (BMRL).

Ca atare, petenta concluzionează că, în speță nu este aplicabil Ordinul ANAF 3389/2011, baza de impunere putând și trebuind să fie stabilită altfel decât prin estimare, existând toate datele necesare și opinează că o simplă expertiză contabilă ar fi relevant în mod concret aceste venituri, probă pe care organul fiscal de control a ignorat-o cu desăvârșire.

2.3. Pe de alta parte, petenta apreciază că, de vreme ce organul fiscal a apreciat în mod expres că în perioada 2011-2012 contestatoarea a evidențiat în mod corect veniturile din activitatea de jocuri de noroc, în mod evident, era mult mai elocvent să stabilească veniturile aferente perioadei 2013-2016 prin raportare la cele dintâi menționate (aferente anilor 2011-2012).

În opinia petentei cel mai corect termen de comparație îl constituie rezultatele financiar contabile ale aceluiași agent economic dintr-o perioada despre care organul de control a afirmat că societatea a evidențiat corect în evidența contabilă veniturile din activitatea de jocuri de noroc, rulajul creditor al contului 708 „*Venituri din activități diverse*” reflectând totalitatea încasărilor din activitatea de jocuri de noroc, preluate din situațiile încasărilor zilnice/lunare.

2.4. Organul de control a preferat să preia un procent fix în vederea determinării veniturilor și a omis să verifice încasărilor zilnice și respectiv situațiile încasărilor lunare ale contestatoarei (SIZ și SIL), doar acestea din urmă fiind în măsură să conducă, în mod concret, la determinarea veniturilor supuse analizei.

Având în vedere dispozițiile art. 55 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta susține că se impunea ca organele fiscale să solicite Parchetului General situațiile încasărilor zilnice și lunare (SIZ și SIL) cu atât mai mult cu cât reprezentantul contestatoarei a arătat relevanța acestora.

2.5. Organele fiscale au omis să își exercite rolul activ conform dispozițiilor art. 7 alin. (2) – (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care stipulează în mod expres că organul fiscal are obligația să examineze stare de fapt în mod obiectiv, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.

2.6. Organele de control au ignorat dispozițiile art. 73 „Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” alin. (2) din Codul de procedură fiscală: „*Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe ...*”.

Contrar acestor prevederi legale, organul fiscal și-a fundamentat concluziile pe anumite probe și împrejurări lipsite de relevanța probatorie pe care tinde să o acrediteze, fără a depune minime diligențe pentru a verifica realitatea susținerilor contestatoarei.

De asemenea, nelegalitatea actelor administrativ-fiscale contestate, rezultă și din faptul că la control nu s-a ținut cont de prevederile exprese ale dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora, organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă prin indicarea

elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Concluzia petentei este aceea că organele de inspecție fiscală au preferat să administreze probe și să le interpreteze exclusiv în defavoarea contestatoarei și nu au afectuat demersuri pentru a obține toate informațiile menită să conducă la stabilirea exactă a situației fiscale a acesteia.

2.7. În contestație se reclamă inspectorilor fiscali că nu au solicitat ONJN informații cu privire la detectarea eventualelor modificări ale aparatelor de jocuri de noroc aflate în sălile de joc ale contestatoarei X S.R.L., în condițiile în care astfel de informație era absolut necesară pentru conturarea eventualei culpe a contestatoarei.

La control s-au ignorat dispozițiile art. 15 pct. b alin. (2) lit. f) din O.U.G. nr. 77/2009 care impunea conecatarea tuturor aparatelor de joc la ONJN, nefiind astfel posibilă, în mod obiectiv, efectuarea vreunei intervenții la aceste aparate fără ca ONJN să o detecteze.

Practic, pentru a concretiza pretinsa conduită culpabilă atribuită atât de ușor contestatoarei, era suficient ca organele de inspecție fiscală să solicite ONJN informațiile privitoare la eventualele intervenții la aparatele de joc, o atare omisiune fiind de natura a se circumscrie lipsei de rol activ manifestate constant de organul fiscal de control.

2.8. Organul fiscal a ignorat cu desăvârșire statutul contestatoarei de contribuabil de bună credință, încălcând astfel dispozițiile art. 12 alin.(1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală,

Ca atare, prezumția de bună-credință, ca o aplicație a prezumției de nevinovăție operează ope legis în favoarea contestatoarei, aceasta fiind reglementată expres în legislația fiscală.

3. Un alt argument de ordin legal care contrazice raționamentul și interpretarea organelor de inspecție fiscală, derivă din prevederile art. 3 pct. D din Anexa 2 a Ordinului Președintelui ONJN nr. 135/13.06.2016, norma juridică prin care se prevede în mod expres faptul că înregistrarea în contabilitate a veniturilor din activitatea de jocuri de noroc se realizează întocmai ca diferență între Total IN și Total OUT minus eventualele Jack-pot-uri acordate de organizator.

4. O altă eroare imputabilă organelor de inspecție fiscală este dată de faptul că, în mod absolut nelegal, acestea au procedat la estimarea veniturilor atribuite contestatoarei, făcând abstracție de contextul economic și de modificările legislative intervenite în domeniul jocurilor de noroc. Practic, estimarea veniturilor aferente perioadei 2013 - 2016 ignoră un aspect esențial dat de fiscalizarea excesivă operată ca efect al modificării OUG nr. 77/2009 prin OUG nr. 92/2014, act normativ în vigoare începând cu anul 2014 (13.02.2014).

În opinia petentei, organul fiscal a utilizat marje exagerate în vederea identificării veniturilor, ignorând faptul că era normal ca veniturile obținute din jocuri de noroc să se reducă considerabil ulterior anului 2013, în lumina modificării legislative menționate cu titlu de exemplu, în privința cheltuielilor organizatorilor de jocuri de noroc (implicit ale contestatoarei) care au crescut excesiv.

Se reține că anterior modificării legislative contravaloarea licenței de organizator era de X lei, iar ulterior modificării aceasta a ajuns la X Euro, a fost reglementată o taxă pe viciu, care anterior nu exista, în cuantum de X Euro/aparat de joc/an, rezultând o taxă totală/aparat/an de X Euro în condițiile în care autorizația de funcționare pentru o sală de jocuri se emite doar condiționat de existența a cel puțin X aparate de joc în respectiva sală și condiționat de deținerea, de către organizatorul de jocuri de noroc solicitant al autorizației, a cel puțin X de aparate de joc (rezultând așadar o taxă anuală/aparate de X Euro, la care se adaugă și taxa de licență în valoare de X Euro/an. Separat de caracterul deosebit de oneros al obligațiilor pecuniare menționate, organizatorii de jocuri de noroc au și obligația de a constitui o garanție a riscului de neplată în valoare de X Euro/aparat/ an, care trebuie depusă la dispoziția bugetului de stat prin Trezorerie.

5. Criticile aduse Deciziei de impunere emise în baza Raportului de inspecție fiscală vizează atât problematica impozitului pe profit cât și cea a impozitului pe dividende.

Legat de problematica impozitului pe dividende petenta subliniază faptul că, în mod surprinzător, organul fiscal de control a apreciat că societatea contestatoare datorează și suma de X lei, cu titlu de impozit pe dividende, ignorând faptul că repartizarea dividendelor nu poate fi tratată ca o certitudine.

Petenta susține că în speță au fost ignorate prevederile exprese ale Legii 31/1990, act normativ care nu instituie nicidecum obligația distribuirii dividendelor; o atare manifestare de voință societara depinzând de voința Adunării Generale a Asociațiilor, care poate aproba sau poate refuza acordarea acestora.

De asemenea, doctrina de drept societar este unanimă în a aprecia că societatea nu este obligată, în principiu, să distribuie dividende chiar dacă întrunește condițiile legii pentru a face acest lucru.

Societatea poate să păstreze profitul distribuibil în beneficiul său (de obicei reinvestindu-l, având ca efect capitalizarea acestuia (în condițiile în care distribuirea de dividende are ca efectul opus, necapitalizarea) și să decidă, ulterior și eventual, plata dividendelor (inclusiv) pe mai multi ani cumulat.

Se poate, spune că dreptul la dividende nu este condiționat doar de existența profitului și de prelevările obligatorii ci și de voința societara de a distribui dividende.

B). Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X la S.C. X S.R.L., cu sediul în loc. X, str. X, nr. X, jud. X, având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând impozitul pe profit și impozitul pe dividende, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. F-X și Decizia de impunere nr. F-X, în cuprinsul cărora au fost redată constatările următoare, contestate de petentă.

1. Constatarea redată la Cap. III „, Obligații fiscale – Impozit pe profit” din raportul de inspecție fiscală.

În vederea efectuării inspecției fiscale s-a emis avizul de inspecție fiscală nr. X comunicat reprezentanților legali ai contribuabilului la data de X.

Anterior începerii inspecției fiscale cu ocazia controalelor inopinate efectuate la S.C. X S.R.L., finalizate prin procesele verbale de control nr. X și nr. X, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al contribuabilului punerea la dispoziție a documentelor financiar-contabile aferente perioadei supusă verificării, o parte a acestora, respectiv documentele aferente perioadei ianuarie 2013 - noiembrie 2016 neputând fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, întrucât acestea au fost ridicate de către reprezentanții Inspectoratului General al Poliției Române, potrivit Procesului-verbal din data de 10.11.2016.

Prin adresa nr. X emisă către Inspectoratul General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Criminalității Economice s-a solicitat punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală a documentelor financiar-contabile ridicate de la S.C. X S.R.L.

Prin adresa de răspuns nr. X a Inspectoratului General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Criminalității Economice, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X – Inspecție Fiscală sub nr. X s-a comunicat că adresa de solicitare a fost înaintată pentru a dispune procurorului de caz din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție care efectuează cercetări în dosarul penal nr. X.

De asemenea prin adresa nr. X, emisă către Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București (unitate de parchet în competența căreia s-a transferat dosarul penal în care este cercetată S.C. X S.R.L.), s-a solicitat punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală a documentelor financiar-contabile ridicate, acestea fiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în data de 07.08.2017, conform procesului verbal nr. X din data de 03.08.2017.

În data de 10.11.2016 (data la care au fost ridicate documentele financiar-contabile ale societății urmare perchezițiilor efectuate la domiciliul fiscal și la punctele de lucru ale acesteia), Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a emis un comunicat de presa.

Cele consemnate în comunicatul de presă conduc la concluzia că datele din evidențele financiar-contabile puse la dispoziție sunt incorecte, acestea fiind întocmite în baza unor rapoarte extrase din aparatele de joc, aparate asupra cărora s-a intervenit conform datelor din comunicatul de presa redat anterior, în speța fiind aplicabile prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate asupra documentelor financiar-contabile puse la dispoziție s-a constatat că în perioada 2013-2016 societatea a evidențiat eronat în contabilitate veniturile din activitatea de jocuri de noroc organizate (aparate de joc tip slot-machine și rulete electronice), acestea fiind reflectate ca diferență între valoarea taxei de participare colectată de la jucători (evidențiată de contoarele de intrări de numerar IN) și valoarea totală a plăților efectuate către jucători

(evidențiată de contoarele de ieșiri de numerar OUT).

Din verificări a rezultat faptul că, în perioada 2011-2012 societatea a evidențiat corect în evidența contabilă veniturile din activitatea de jocuri de noroc, rulajul creditor al contului 708 „*Venituri din activități diverse*” reflectând totalitatea încasărilor din activitatea de jocuri de noroc, preluate din situațiile încasărilor zilnice/lunare.

În vederea stabilirii corecte a veniturilor din activitatea de jocuri de noroc organizate cu aparate de joc tip slot-machine și rulete electronice aferente anilor fiscali 2013-2016, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea încasărilor de numerar din activitatea de jocuri de noroc prin înmulțirea „*intrărilor*”, din coloana „*Diferența dintre indexurile coloanelor*” cu prețul pe impuls și factorul de multiplicare înscrise în „*Situația încasărilor lunare/ zilnice obținute din activitatea de exploatare a mașinilor electronice cu câștiguri*”.

Pentru determinarea prin estimare a bazei impozabile, urmare analizei efectuate în conformitate cu datele și informațiile obținute de către echipa de inspecție a rezultat concluzia că dintre metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere prevăzute de Ordinul ANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, cea mai adecvată, în speță, este metoda marjei.

Astfel, cu ocazia inspecției fiscale, în baza prevederilor legale de reglementare în materie, s-a procedat la determinarea profiturilor din exploatare obținute de societatea supusă verificării având în vedere rata medie a profitului operațional (EBIT) înregistrată de operatorii economici care activează în România, având același obiect de activitate (Activități de jocuri de noroc și pariuri - cod CAEN 9200) și un nivel al cifrei de afaceri comparabil, prin consultarea bazei de date ORBIS, rezultând următoarele rate medii ale profitului operațional (EBIT):

- pentru anul 2011 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 1,15%;
- pentru anul 2012 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 1,55%;
- pentru anul 2013 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 0,71%;
- pentru anul 2014 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 1,53%;
- pentru anul 2015 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 2,80%;
- pentru anul 2016 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 5,06%.

Astfel, s-a procedat la stabilirea profitului impozabil recalculat prin estimare, prin aplicarea ratelor medii anuale ale profitului operațional asupra valorii veniturilor realizate de societate, rezultând un profit impozabil suplimentar în quantum total de X lei.

În baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal s-a procedat la determinarea impozitului pe profit suplimentar aferent deficiențelor constate, prin aplicarea cotei de impozit pe profit 16% asupra profitului impozabil recalculat prin estimare, rezultând un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei**.

2. Constatarea redată la Cap. III „, Obligații fiscale – Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din raportul de inspecție fiscală.

Deficiența prezentată la capitolul „Impozit pe profit” are influență și asupra impozitului pe dividende.

Ținând cont de cele prevăzute în comunicatul de presă al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție emis în data de 10.11.2016, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru sumele de bani însușite de acționari conform comunicatului de presa anterior și pentru care nu există o justificare legală a cheltuirii lor în interesul societății, se impune a se proceda la stabilirea influenței fiscale și asupra impozitului pe veniturile din dividende datorat bugetului general consolidat al statului.

La stabilirea cuantumului obligației fiscale reprezentând impozit pe veniturile din dividende s-a avut în vedere profitul operațional determinat prin aplicarea ratelor medii anuale ale marjelor de profit rezultate din aplicația Orbis asupra veniturilor realizate de unitate, apreciat ca fiind însușit de către reprezentanții legali ai contribuabilului, conform comunicatului de presa emis de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție în data de 10.11.2016.

Astfel, în timpul controlului s-a stabilit un impozit pe dividende suplimentar în cuantum de **X lei** calculat în baza art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (cu aplicabilitate până în data de 31.12.2015) și în baza art. 43 alin. (1) și (2), din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2016).

Întrucât faptele prezentate la Cap. III „Constatări fiscale - Impozit pe profit” (X lei) și „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” (X lei) din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 privind combaterea și prevenirea evaziunii fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X – Activitatea de Inspecție Fiscală au sesizat Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București (în vederea conexării la Dosarul penal nr. X) solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat. **În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr. X și prin adresa nr. X a fost transmisă Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București sesizarea penală.**

C). Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Cap. III „Constatări fiscale – Impozit pe profit și Impozit pe

veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din raportul de inspecție fiscală.

Cauza supusă soluționării este dacă, D.G.R.F.P. X, prin Serviciul Soluționare Contestatăii, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările redată la Cap. III „Constatări fiscale – Impozit pe profit (X lei) și Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (X lei)” din Raportul de inspecție fiscală nr. X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X, fac obiectul Sesizării penale nr. X înaintate Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București.

În fapt, - Cap. III „Constatări fiscale – Impozit pe profit” din Raportul de Inspecție fiscală nr. X

Acțiunea de inspecție fiscală a fost inițiată având în vedere prevederile art. 102, alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, față de S.C. X S.R.L. dispunându-se deschiderea procedurii simplificate a falimentului, conform Sentinței nr. X, pronunțată de Tribunalul Specializat X în dosarul nr. X.

În vederea efectuării inspecției fiscale s-a emis avizul de inspecție fiscală nr. X comunicat reprezentanților legali ai contribuabilului la data de 18.08.2017.

Anterior începerii inspecției fiscale cu ocazia controalelor inopinate efectuate la S.C. X S.R.L., finalizate prin procesele verbale de control nr. X și nr. X, organele de inspecție au solicitat reprezentantului legal al contribuabilului punerea la dispoziție a documentelor financiar-contabile aferente perioadei supusă verificării însă, o parte a acestora, respectiv documentele aferente perioadei ianuarie 2013 - noiembrie 2016 nu au putut fi prezentate întrucât au fost ridicate de către reprezentanții Inspectoratului General al Poliției Române, potrivit Procesului-verbal din data de X.

Prin adresa nr. X transmisă către Inspectoratul General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Criminalității Economice s-a solicitat punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală a documentelor financiar-contabile ridicate de la S.C. X S.R.L.

Prin adresa de răspuns nr. X a Inspectoratului General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Criminalității Economice, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la Nivelul Regiunii X – Inspecție Fiscală sub nr. X s-a comunicat că adresa de solicitare a fost înaintată pentru a dispune, procurorului de caz din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție care efectuează cercetări în dosarul penal nr. X.

De asemenea prin adresa nr. X, emisă către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București (unitate de parchet în competența căreia s-a transferat dosarul penal în care este cercetată S.C. X S.R.L.), s-

a solicitat punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală a documentelor financiar-contabile ridicate, acestea fiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în data de 07.08.2017, conform procesului verbal nr. X din data de 03.08.2017.

În data de 10.11.2016 (dată la care au fost ridicate documentele financiar-contabile ale societății urmare perchezițiilor efectuate la domiciliul fiscal și la punctele de lucru ale acesteia), Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a emis un comunicat de presa conform caruia:

„ ... X, în calitate de coordonator direct sau prin interpuși a activității mai multor societăți comerciale din domeniul jocurilor de noroc la care deținea calitatea de asociat, a derulat activități concretizate în fraudarea obligațiilor fiscale prin modificarea mecanică sau electronică a indexului/contorului aparatelor de joc pe care le exploatează, demersuri urmate de activități de reintroducere a fondurilor astfel obținute în circuitul legal.

Împreună cu un asociat, acesta a creat o rețea de săli de jocuri de noroc la nivel național, cele mai reprezentative locații fiind în municipiile X, București, Galați, Iași, Mediaș, Ploiești și Târgu Jiu.

Modul de operare pus în practică de X constă, într-o primă etapă, în efectuarea de către inculpații X și X, administratori a două societăți și persoane de încredere, de intervenții directe neautorizate asupra mecanismelor/sistemelor de contorizare ale aparatelor de joc în scopul diminuării sumelor declarate, înregistrate și impozitate ca venituri și colectarea fondurilor nesupuse fiscalizării.

În această operațiune erau ajutați de managerii de săli, care predau sumele lui Marton Antal Attila, la domiciliul acestuia din X. Etapa finală presupunea distribuirea lunară a fondurilor către ceilalți parteneri.

Principalele modalități concrete utilizate pentru falsificarea mecanismelor/sistemelor de contorizare ale terminalelor de jocuri de noroc electronice utilizate de persoanele sus menționate constau în:

1. Scăderea ratei în care se generează posibilitatea de câștig — prin instalarea unor dispozitive artizanale numite „frâne”, care încetinesc acumularea procentajului la care este generată posibilitatea de câștiguri mari (jackpot mare).

2. Modificarea parametrilor tehnici ai aparatelor prin resoftarea memoriilor de tip EEPROM, amplasate pe plăcile de bază ale terminalelor de jocuri de noroc.

3. Modificarea contorului mecanic de ieșire, metodă ce nu necesita intervenția fizică în aparat. Prin intermediul unei chei electronice, special concepută pentru a facilita modificarea indexului de ieșire al contorului mecanic al aparatului (master-key) erau generate situații de câștiguri fictive cu multiplul sumei de 1.000 de lei. Pentru a nu rămâne înregistrată intervenția asupra aparatelor se efectua ulterior operațiunea de „RAM CLEAR” și se reseta placa de bază, această operațiune ducând toate valorile înregistrate, contabilitatea aparatului de joc, la valoarea zero. Indicii mecanici ai contoarelor ce fac obiectul verificărilor specifice derulate de instituțiile abilitate în vederea stabilirii cuantumului debitelor către bugetul general consolidat al statului, cât și sigiliile rămâneau intacte, aparatul menținându-și atât rata

de acordare a câștigurilor, cât și celelalte valori presetate... ”.

Cele consemnate în comunicatul de presă redat anterior au determinat organele de inspecție fiscală să concluzioneze că datele din evidențele financiar contabile puse la dispoziție sunt incorecte, acestea fiind întocmite în baza unor rapoarte extrase din aparatele de joc, aparate asupra cărora s-a intervenit conform datelor din comunicatul de presă redat anterior, în speța fiind aplicabile prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare care reglementează aspecte privind dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare în situații cum ar fi cea redată anterior când se constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate de contribuabil sunt incorecte.

În urma verificărilor efectuate asupra documentelor financiar-contabile puse la dispoziție s-a constatat ca în perioada 2013-2016 societatea a evidențiat eronat în contabilitate veniturile din activitatea de jocuri de noroc organizate (aparate de joc tip slot-machine și rulete electronice), acestea fiind reflectate ca diferență între valoarea taxei de participare colectata de la jucători (evidențiată de contoarele de intrări de numerar IN) și valoarea totală a plăților efectuate către jucători (evidențiată de contoarele de ieșiri de numerar OUT).

Din verificări a rezultat faptul că, în perioada 2011-2012 societatea a evidențiat corect în evidența contabilă veniturile din activitatea de jocuri de noroc, rulajul creditor al contului 708 „Venituri din activități diverse” reflectând totalitatea încasărilor din activitatea de jocuri de noroc, preluate din situațiile încasărilor zilnice/lunare.

În vederea stabilirii corecte a veniturilor din activitatea de jocuri de noroc organizate cu aparate de joc tip slot-machine și rulete electronice aferente anilor fiscali 2013-2016, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea încasărilor de numerar din activitatea de jocuri de noroc prin înmulțirea „*intrărilor*”, din coloana „*diferența dintre indexurile coloanelor*” cu prețul pe impuls și factorul de multiplicare înscrise în „*Situația încasărilor lunare/ zilnice obținute din activitatea de exploatare a mașinilor electronice cu câștiguri*” care reprezintă de fapt anexele nr. 9 a) și nr. 8 a) prevăzute de H.G. nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

Potrivit art. 12 alin. (3) din H.G. nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc „*Organizatorii de jocuri de noroc sunt obligați să conducă evidența contabilă cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.*”, iar art. 23 alin. (7) din același act normativ prevede că:

„(7) *Evidența contabilă va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiunilor de exploatare.*”

iar prevederile art. 74 alin. (1) lit. c), stipulează că:

„(1) *Organizatorii de jocuri de noroc au, în funcție de specificul*

activității de jocuri de noroc desfășurate, următoarele obligații: (...)

c) să țină zilnic la fiecare sală de joc o evidență completă, clară și detaliată a încasărilor realizate de fiecare mijloc de joc în parte, precum și a premiilor sau câștigurilor acordate, în conformitate cu prevederile prezentei hotărâri, în limba română.”

Astfel, organizatorii de jocuri de noroc trebuie să țină evidență contabilă zilnic pe baza evidențelor tuturor operațiunilor de exploatare.

Potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, profitul impozabil (rezultatul fiscal) 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 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 categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse, iar organizatorii de jocuri de noroc sunt obligați să conducă evidența contabilă cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, respectiv aceasta va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiunilor de exploatare.

În condițiile prezentate mai sus, pentru determinarea prin estimare a bazei impozabile, urmare analizei efectuate în conformitate cu datele și informațiile obținute de către echipa de inspecție a rezultat că, dintre metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere prevăzute de Ordinul ANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, cea mai adecvată, în speță, este metoda marjei.

Astfel, cu ocazia inspecției fiscale, în baza prevederilor legale sus-menționate, s-a procedat la determinarea profiturilor din exploatare obținute de societatea supusă verificării având în vedere rata medie a profitului operațional (EBIT) înregistrată de operatorii economici care activează în România, având același obiect de activitate (Activități de jocuri de noroc și pariuri - cod CAEN 9200) și un nivel al cifrei de afaceri comparabil, prin consultarea bazei de date ORBIS, rezultând următoarele rate medii ale profitului operațional (EBIT) (anexa nr. 2):

- pentru anul 2011 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 1,15%;
- pentru anul 2012 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 1,55%;
- pentru anul 2013 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 0,71%;
- pentru anul 2014 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 1,53%;
- pentru anul 2015 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 2,80%;
- pentru anul 2016 rata medie a profitului operațional (EBIT) = 5,06%.

Având în vedere prevederile de reglementare în materie - art. 6, art. 14 alin (2) și (3), art. 55 alin. (1), din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura

fiscala, pct. 46 din OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 57 din OMFP nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal -, la control, s-a procedat la stabilirea profitului impozabil recalculat prin estimare, prin aplicarea ratelor medii anuale ale profitului operațional asupra valorii veniturilor realizate de societate, rezultând un profit impozabil suplimentar în cuantum total de X lei, iar prin aplicarea cotei de impozit pe profit 16% a rezultat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei.

Cap. III „Constatări fiscale – Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din Raportul de Inspecție fiscală nr. X

Organele de inspecție fiscală au reținut că, deficiența prezentată la capitolul vizând „Impozitul pe profit” din raportul de inspecție fiscală are influență și asupra impozitului pe dividende.

Ținând cont de cele prezentate în comunicatul de presă redat anterior la dediciența privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru sumele de bani însușite de acționari, pentru care nu există o justificare legală a cheltuirii lor în interesul societății, se impune a se proceda la stabilirea influenței fiscale și în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende datorat bugetului general consolidat al statului.

La art. 7 „Definiții ale termenilor comuni” alin. (1) pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este definită noțiunea de dividend, ca fiind: „... o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

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

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

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

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

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

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

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

În spetă sunt aplicabile și prevederile pct. 46 din OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene "(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existen t..."

De asemenea, la control, au fost avute în vedere prevederile pct. 57 din OMFP nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, art. (6), art. 14 alin. (2) și (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, profitul operațional determinat prin aplicarea ratelor medii anuale ale marjelor de profit rezultate din aplicația Orbis asupra veniturilor realizate de unitate, apreciat ca fiind însușit de către reprezentanții legali ai contribuabilului, conform comunicatului de presa emis de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție în data de 10.11.2016.

Astfel, în timpul controlului s-a stabilit un impozit pe dividende suplimentar în cuantum de **X lei** calculat în baza art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (cu aplicabilitate până în data de 31.12.2015) și în baza art. 43 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2016).

Întrucât faptele prezentate la Cap. III „Constatări fiscale - Impozit pe profit” (X lei) și „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” (X lei) din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X, ar putea întruni elementele constitutive

ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 privind combaterea și prevenirea evaziunii fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X – Activitatea de Inspecție Fiscală au sesizat Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București (în vederea conexării la Dosarul penal nr. X) solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat. **În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr. X și prin adresa nr. X a fost transmisă Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București sesizarea penală.**

În drept, la art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, se stipulează următoarele:

„, 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, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate; [...]”.

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

„ (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;

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

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Potrivit prevederilor legale anterioare, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei, atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de către organele de inspecție fiscală potrivit cărora S.C. X S.R.L. nu a înregistrat în totalitate în

evidența contabilă veniturile realizate din activitatea desfășurată – jocuri de noroc.

La control, organele de inspecție fiscală au stabilit quantumul veniturilor neînregistrate de contribuabil de X lei, aferent căruia a stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei** și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **X lei**.

În consecință, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul de control atacat. Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectuează în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei, înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*Penalul ține în loc civilul*”, respectiv art. 28 din Codul de procedură penală, republicat, cu modificările și completările ulterioare care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

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

(2) Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor judiciare penale cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de alta parte soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

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

Prin Decizia nr.X, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art. 28 alin. (1) teza 1 din Legea nr. 135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

De asemenea, se reține că prin Decizia nr. X, 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 prin procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X a înaintat **Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București sesizarea penală, Sesizarea penală nr. X, pentru conexare la dosarul penal nr. X**, pentru a se pronunța asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii, având în vedere că, în urma inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X – Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. X S.R.L., cu sediul în loc. X, str. X, nr. X, jud. X a rezultat că aceasta nu a înregistrat în totalitate veniturile realizate din activitatea de jocuri de noroc desfășurată, astfel, obligațiile fiscale datorate bugetului de stat au fost diminuate cu sumă totală de **X lei**, reprezentând impozit pe profit (X lei) și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (X lei), sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X cât și al contestației formulate de S.C. X S.R.L. 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 înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

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

A proceda astfel, **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. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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, iar aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției cu urmează a fi dată în procedura administrativă.

Referitor la sesizarea penală la care s-a făcut referire anterior, prin adresa din 05.04.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X (răspuns la adresa D.G.R.F.P. X – Serviciul Soluționare Contestații 2, nr. X), Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism București a precizat că în cauză dosarele de cercetare penală au fost conexe prin Ordonanța din data de 09.01.2018, dosarul penal având în prezent numărul X și se află în curs de soluționare, nefiind emisă o soluție pe fondul cauzei.

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept „penalul tine în loc civilul”, consacrat prin art. 28 Codul de Procedură Penală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. X prin Serviciul Soluționare Contestații 2 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care ***se va suspenda soluționarea cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în cuantum de X lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei***

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.2. din Instrucțiunile 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, se stipulează: „10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a

procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 272, art. 273 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. cu sediul în loc. X, str. X, nr. X, jud. X, pentru suma totală de X lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, compusă din:

X lei, reprezentând impozit pe profit;

X lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

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 deciziei.

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

DIRECTOR GENERAL,