

DECIZIE nr. 653/26.04.2017

privind soluționarea contestației formulate de X S.A. înregistrată la D.G.F.P a județului Arad sub nr./13.08.2010 și reînregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./13.11.2013 și respectiv sub nr...../17.11.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr./04.11.2013, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../13.11.2013 și ulterior cu adresa nr..../09.11.2016 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./07.11.2016 asupra contestației formulate de

X S.A.
cu sediul în ... , jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./06.08.2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./13.08.2013 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr...../13.11.2013 și respectiv nr..../17.11.2016; în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr...../15.09.2010 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, în condițiile legii, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 17 din O.U.G. nr. 74/2013 coroborat cu art. 13 din H.G. nr. 520/2013 și art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara fiind competentă în soluționarea contestației.

Având în vedere prevederile art. 352 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/... privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”, contestația urmează a fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data cand s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../09.07.2010 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.F.P. a jud. Arad si a Raportului de Inspecție fiscală înregistrat sub

nr.../09.07.2010 solicitând anularea acestora și exonerarea de la plata sumelor stabilite suplimentar precum și a accesoriilor acestora în cuantum total de ... lei reprezentând:

1.	Impozit pe profit	01.01.2007 - 31.03.2010	....
2.	Maj.imp profit	15.05.2008 – 09.07.2010	....
3.	TVA	01.07.2009 - 31.05.2010	...
4.	Maj. TVA	25.02.2010 - 09.07.2010	...
5.	Impozit salar	01.01.2007 - 31.05.2010	...
6.	Maj.impozit pe salar	25.03.2008 – 09.07.2010	...
7.	Fond accidente	01.01.2007 - 31.05.2010	...
8.	Maj.Fond accidente	25.03.2008 - 09.07.2010	...
9.	CCI	01.01.2007 - 31.05.2010	...
10	Maj CCI	25.03.2008 -09.07.2010	...
11	CAS angajator	01.01.2007 - 31.05.2010	...
12	Maj CAS angajator	25.03.2008 - 09.07.2010	....
13	CAS angajați	01.01.2007 - 31.05.2010	....
14	Maj CAS angajați	25.03.2008 -09.07.2010	...
15	Șomaj angajator	01.01.2007 - 31.05.2010	....
16	Maj.șomaj angajator	25.03.2008 - 30.06.2010	...
17	Șomaj angajați	01.01.2007 - 31.05.2010	...
18	Maj șomaj angajați	25.03.2008 - 09.07.2010	....
19	CASS angajator	01.01.2007 - 31.05.2010	....
20	Maj CASS angajator	25.03.2008 - 09.07.2010	...
21	CASS angajați	01.01.2007 - 31.05.2010	...
22	Maj CAS angajați	25.03.2008 -09.07.2010	...
23	Fond garantare	01.01.2007 - 31.05.2010	...
24	Maj. fond garantare	25.03.2008 -09.07.2010	...
25	Impozit dividende	01.01.2007 - 31.05.2010	...
26	Maj. Imp dividende	25.03.2008 -09.07.2010	....
Total			...

Prin Decizia nr. .../15.09.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de X SA, în temeiul art. 214 alin.(1) lit. a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit, majorari impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata, majorari TVA, impozit pe salar, maj. impozit pe salar, fond accidente maj.fond accidente, CCI, maj. CCI, CAS angajator, maj CAS angajator CAS angajați, maj CAS angajați,

somaj angajator, maj. șomaj angajator somaj angajați, maj șomaj angajați, CASS angajator, maj CASS, CASS angajați, Maj CAS angajați, fond garantare, maj. fond garantare, impozit dividende, maj. imp dividende, stabilită în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .../09.07.2010 emisă în baza Raportului de Inspectie Fiscala nr..../09.07.2010 până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Cu adresa nr. .../04.11.2013 a A.J.F.P Arad – AIF, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../13.11.2013, aceasta a transmis dosarul contestației formulată de X S.A. în scopul reluării procedurii de soluționare a acesteia, suspendată în baza Deciziei nr. .../15.09.2010 emisă de D.G.F.P a Jud. Arad, în considerarea Sentinței penale nr. ...din data de 25.04.2013 rămasă definitivă prin care s-a dispus, în baza art. 278 alin.8 lit. a Cod Procedura Penala respingerea ca nefondată a plângerii formulată de A.I.F Arad din cadrul D.G.F.P a Jud. Arad împotriva Ordonanței de neîncepere a urmăririi penale dată la data de 19.11.2012 în dosarul nr..../P/2010 al Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad și a Ordonanței din data de 05.02.2013 dată în dosarul nr..../2/2013 al Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad.

Având în vedere faptul că prin dispozitivul Ordonanței din 19.11.2012 din Dosar nr..../P/2010 al Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad s-au disjuns cercetările, iar conform Ordonanței de declinare din 25.09.2013 din Dosar nr..../P/2012 al Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad, a fost declinată competența de efectuare a cercetărilor penale față de ..., precum și față de ... și ..., către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, cu adresa nr..../20.01.2014, D.G.R.F.P Timișoara în calitate de organ competent în reluarea procedurii de soluționare a cauzei, a solicitat acestei unități de parchet comunicarea stadiului soluționării dosarului, deoarece organele administrativ - jurisdicționale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se poate pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

În considerarea răspunsului Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad conținut în adresa nr..../P/2013 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../10.02.2014 referitor la cauza penală privind pe ..., precum și pe ... și ..., în care s-au efectuat cercetări fiind începută urmărirea penală în cauză pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 9 lit. a din Legea nr.241/2005, D.G.R.F.P Timișoara, cu adresa nr..../25.02.2014 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, să transmită Activității de Inspecție Fiscală Arad, ulterior finalizării cauzei penale care a făcut obiectul Dosarului nr..../P/2013,

soluția pronunțată în această cauză, în condițiile în care, până la soluționarea definitivă a cauzei penale, în dosarul nr. .../P/2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost în imposibilitatea reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de X SA a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr..../2010, în condițiile legii.

În condițiile în care potrivit adresei Parchetului de pe lângă Tribunal Arad din Dosar nr..../P/2013 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../10.02.2014 a rezultat că Sesizarea Penală nr..../2010 formulata de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a făcut și obiectul Dosarului nr..../P/2013 al Parchetului de plângă Tribunal Arad soluționat conform Sentinței penale nr..../02.04...., pronunțată în Dosarul nr..../108/... de către Tribunalul Arad, rămasă definitivă prin Decizia penală nr..../24.06.... pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, soluții comunicate AJFP Arad - AIF Arad de către Serviciul Juridic din cadrul A.J.F.P Arad, cu adresa nr..../28.07.... existentă în fotocopie la dosarul cauzei, în vederea emiterii unei decizii motivate conform art. 213 coroborat cu art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicat și pct. 10.4 și 10.5 din OPANAF nr. 2906/2014, D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr..../26.11.... a solicitat A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu punctul său de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția instanțelor penale, având în vedere că prin Decizia nr. .../A/24.06.... pronunțată în Dosar nr. .../108/2014 de către Curtea de Apel Timișoara, Curtea a statuat că *„Obligă pe inculpată să plătească părții civile Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad suma de ...lei, cu titlu de despăgubiri civile, actualizată cu majorări, dobânzi și penalități conform Codului de procedură fiscală, până la data plății ”*.

La data de 17.11.2016, cu adresa nr. ARG-AIF .../09.11.2016 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../17.11.2016, Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad a transmis referatul cu propuneri de soluționare a contestației în raport cu soluția instanțelor penale, având în vedere Decizia nr..../A/24.06.... pronunțată în Dosarul nr..../108/2014 de către Curtea de Apel Timișoara privind pe ..., rămasă definitivă.

Pe cale de consecință, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara constatând că motivul pentru care s-a dispus suspendarea, prin soluționarea definitivă a procesului penal, a încetat definitiv latura penală va relua procedura administrativă conform prevederilor art.214 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei care a formulat contestația, arătăm următoarele:

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, D-na ... în calitate de administrator și poarta ștampila societății petente, așa cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În condițiile în care la data reluării procedurii de soluționare a contestației pentru X SA a fost deschisă procedura insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006, iar prin Sentința civilă nr...din data de 10.09.2012 pronunțată de judecătorul sindic în dosarul nr.../108/2011* aflat pe rolul Tribunalului Arad a fost desemnat ... SPRL ARAD în calitate de lichidator judiciar, D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat Casei de Insolvență ... SPRL, cu adresa nr. .../20.12.2013, ca în termen de 5 zile de la data primirii adresei să precizeze dacă menține contestația formulată de X S.A.

Solicitarea D.G.R.F.P. Timișoara din adresa nr. .../20.12.2013, a fost primită de către lichidatorul judiciar al X SA, ... SPRL, la data de 30.12.2013, conform originalului confirmării de primire existent la dosarul cauzei.

La data de 09.01.2014, Societatea Profesională de Lichidări ... SPRL a transmis adresa nr.../03.01.2014, prin fax, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../06.01.2014 și prin poștă înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../14.01.2014, prin care a precizat faptul că susține contestația formulată de debitoarea X S.A. împotriva Deciziei nr. F-AR .../09.07.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.../09.07.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Pe cale de consecință, se constată îndeplinite dispozițiile art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de forma s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestație reprezentanta petentei solicită anularea Deciziei de impunere nr. ...din 09.07.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală și a Raportului de Inspecție fiscală înregistrat sub nr.../09.07.2010, în susținerea cauzei arătând următoarele:

1. In ceea ce privește contribuțiile izvorând din calificarea sumelor din contul 542, „Avansuri de trezorerie” ca drepturi de natură salariala, petenta susține ca:

A. Nu există nici o motivare pentru aprecierea data de organele fiscale

- argumentarea actelor de control cu privire la contribuțiile aferente sumelor de natură salariala se referă exclusiv la modalitatea de procedare ulterioară calificării astfel a sumelor ce rezultă din soldurile analitice care nu au fost decontate din 2008.

- nici o componentă a considerentelor actelor contestate nu a fost destinată justificării calificării inițiale, nerezultând temeiul ce îndreptățește organul fiscal să considere sumele în discuție ca salarii, din punct de vedere factual și juridic.

- invoca nulitatea actului administrativ fiscal arătând ca, în măsura în care legea impune obligativitatea motivării, actul administrativ emis prin nerespectarea acestei obligații este lovit de nulitate. Chiar atunci când legiuitorul nu a stabilit expres nici o sancțiune, nerespectarea formelor și condițiilor stabilite de lege atrage nulitatea actului.

- lipsa motivării actului atrage automat imposibilitatea atacării acestuia în justiție în mod eficient, ceea ce contravine art.6 alin. 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, articol care garantează dreptul la un proces echitabil, și în lumina căruia sancțiunea nemotivării nu poate fi decât nulitatea.

- invoca Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului arătând ca, într-o decizie de speță, Curtea a statuat că „principiul egalității armelor include obligația de a nu plasa una dintre părți într-o situație net dezavantajoasă în raport cu adversarul.” De asemenea, Curtea a apreciat că în măsura în care procedura nu permite petentului să conteste poziția administrației și să-și apere propria teză, are loc o încălcare a art.6 alin. 1 din Convenție.

- mai mult arata ca Tratatul de Instituire a Comunității Economice Europene (CEE) reglementează, prin art.190 (actualul art.296) obligativitatea motivării oricărui act adoptat de Consiliu, Comisie sau Parlament (împreună cu Consiliul). Astfel, Curtea de Justiție a Comunităților Europene (CJCE), în mod constant și consecvent, a interpretat această obligație a instituțiilor comunitare astfel: „motivarea cerută de art. 190 trebuie să fie în concordanță cu natura actului, și trebuie să indice în mod clar și neechivoc temeiul care a condus la soluția adoptată de instituția în cauză, într-o asemenea manieră încât să permită persoanelor vizate să înțeleagă justificarea, și Curții să exercite controlul de legalitate ”

- invoca Decizia nr.../28.03.2005 pronunțată în dosar nr.../2005 a Inaltei Curți de Casație și Justiție care apreciaza că, actele administrative sunt „nelegale, întrucât nu cuprind motivele de fapt și de drept care au condus

organul fiscal la luarea măsurilor". De asemenea, arata ca, în aprecierea înaltei Curți, instanțele au „obligația să respecte garanțiile procesuale ale părților, sub aspectul general, astfel încât să li se ofere un proces echitabil în sensul Convenției" Europene a Drepturilor Omului.

B. Sumele în discuție nu sunt și nici nu au cum să fie în mod legal calificate ca drepturi de natură salarială

- deși organele fiscale au arătat ca nu s-au întocmit în toate cazurile documentele primare, acestea în mod complet nejustificat și neargumentat au omis diferențierea între cele două categorii de sume, calificându-le în totalitate ca drepturi de natură salarială.

- nici pentru sumele care nu au la bază documente primare, petenta apreciază ca, nu pot să fie din punct de vedere juridic tratate ca drepturi salariale din următoarele motive :

- definițiile din literatura de specialitate din dreptul muncii cuprind două elemente esențiale ale salariului: 1) calitatea sa de contraprestație a muncii depuse, pe de o parte, și 2) plata acestuia în baza unui contract individual de muncă, pe de altă parte.

- și celelalte definiții din dreptul internațional al muncii confirmă ambele elemente cumulativ cerute de legea internă și confirmate în literatura de specialitate

- nici prevederile cu caracter special din materie fiscală așa cum sunt prevăzute la art.55 alin. 1 din C.fisc și pct.67 din Normele metodologice de aplicare a acestui text legal (HG nr.44/2004) nu sunt de natură să înlăture cele două cerințe cumulative pentru a putea considera anumite plăți ca fiind salariale.

- societatea a constituit în conformitate cu prevederile art.57 și art.58 din Legea nr.571/2003 impozitul pe veniturile din salarii pentru perioada 2007-2009 astfel ca pentru toți salariații societății, în perioada 2007-2009, contractele individuale de muncă au fost respectate, salariile s-au plătit potrivit legii, împreună cu toate contribuțiile obligatorii.

În concluzie petenta subliniază ca, sumele care au fost calificate de către organele de control ca drepturi de natură salarială nu întrunesc niciuna dintre aceste cerințe cumulative, în sensul că nu constituie contraprestația muncii salariaților care se arată că le-au ridicat, și nu au fost acordate acestora în baza contractelor individuale de muncă.

2. În ceea ce privește impozitul pe dividende petenta susține ca:

- nici în cadrul impozitului pe dividende stabilit suplimentar nu există vreo motivare care să indice considerentul pentru care sumele ridicate ar putea

să fie calificate fiind dividende distribuite, sancțiunea pentru această omisiune fiind nulitatea actului administrativ-fiscal.

- potrivit art.7 alin. 1 pct.12 din Codul Fiscal constituie dividend „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 ”

- astfel ca, în ceea ce privește impozitul pe dividende nu sunt îndeplinite cele două condiții prevazute la art.7 alin.1 pct.12 din Codul Fiscal, deși absența uneia dintre ele ar fi fost suficientă pentru ca actele de impunere să fie nelegale din acest punct de vedere.

- raportul de inspecție fiscală și anexele sale nu indică faptul că sumele de bani ar fi fost ridicate de către sau pentru acționarii societății, situație în care ab initio organele fiscale nu erau îndreptățite să califice sumele de bani drept dividende.

- nu există nici o corelare între cuantumul sumelor asupra cărora a fost calculat impozitul pe dividende și cota de participare a beneficiarilor (dacă într-adevăr au calitatea de acționari), situație în care nu poate fi vorba despre respectarea nici a celei de-a doua condiții cumulativ cerute de lege.

Pentru toate aceste motive, societatea petenta solicita admiterea contestatiei.

II. Verificarea societății petente a avut ca obiectiv obligațiile datorate bugetului general consolidat al statului

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

In perioada verificata s-au ridicat din banca si din casieria petentei sume de bani. Pentru sumele ridicate in numerar si înregistrate in contabilitatea petentei in contul 542 “ Avansuri de trezorerie “ analitic distinct nu s-au întocmit in toate cazurile documente primare respectiv dispoziții de plata prin caserie. Astfel conform balanței analitice încheiate la 31.12.2009 , petenta a prezentat următoarele solduri analitice care nu au fost decontate din 2008 :

- ...- ... -in calitate de salariat (fratele asociatului majoritar ...) a ridicat si nedecontat la 31.12.2009 suma de ... lei

- - in calitate de salariat a ridicat si nedecontat la 31.12.2009 suma de ... lei .

Aceste sume au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca salarii ridicate si neînregistrate in contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au urmărit in evidenta contabilă data la care aceste sume au fost ridicate de către salariații petentei in acest sens s-au întocmit state de plata aferente lunilor februarie 2008,martie 2008,mai 2008,oct 2008,nov

2008, dec 2008 și octombrie 2009, rezultând o diferență de impozit pe veniturile din salarii neînregistrată în contabilitate în suma de ...lei. Odată cu încadrarea sumelor ridicate ca salarii, organele de inspecție au calculat toate contribuțiile aferente salariilor după cum urmează:

Fond accidente	01.01.2007 - 31.05.2010	...
CCI	01.01.2007 - 31.05.2010	....
CAS angajator	01.01.2007 - 31.05.2010	...
CAS angajați	01.01.2007 - 31.05.2010	...
Șomaj angajator	01.01.2007 - 31.05.2010	....
Șomaj angajați	01.01.2007 - 31.05.2010	....
CASS angajator	01.01.2007 - 31.05.2010	...
CASS angajați	01.01.2007 - 31.05.2010	....
Maj CAS angajați	25.03.2008 - 09.07.2010	...
Fond garantare	01.01.2007 - 31.05.2010	...

Pentru neplata la termenele legale organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru sumele stabilite suplimentar, conform art.119 și 120 din OG 92/2003 republicată.

Deasemenea organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată s-au ridicat din banca și din casieria petentei sume de bani, respectiv în registrul de casa încheiat în data de 30.06.2007 petenta figurează cu plăți prin caserie în suma de ...lei, fără ca petenta să prezinte un document justificativ de plată prin caserie, aceasta sumă a fost înregistrată inițial în contul 542 « Avansuri de trezorerie », iar la 31.12.2007 pe baza notei contabile .../31.12.2007 se transfera în contul 461 suma de ...lei, iar în contul 542 la 31.12.2007 apare înregistrată suma de ...lei. Deasemenea în registrul de casa la 31.12.2007 petenta figurează cu sume ridicate din casa fără a se întocmi document justificativ acestea fiind înregistrate cu nota contabilă în contul 461 "Debitori diverși", în suma de ...lei. Aceste sume au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca impozit pe dividende.

Organele de inspecție fiscală au urmărit în evidența contabilă data la care aceste sume au fost ridicate, (acestea fiind ridicate în cursul anului 2007 și 2008) stabilindu-se o diferență de impozit pe dividende în suma de ...lei, impozit calculat în procent de 16 % în conformitate cu prevederile art 67 alin (1) din Legea 571/2003 cu modificări și completări ulterioare.

Pentru neplata la termenele legale organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de ...lei conform art.119 și 120 din OG 92/2003 republicată.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au arătat “ în conformitate cu prevederile pct.3.7 din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, s-a făcut sesizare penala în cauza (...)” la dosarul cauzei fiind anexată copia sesizării penale nr. .../09.07.2010 adresata Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad, RIF nr..../09.07.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../09.07.2010, contestata, fiind unul din mijloacele de proba atașate sesizării penale.

La data de 15.09.2010, D.G.F.P. a jud. Arad a emis Decizia nr. .../15.09.2010 prin care s-a dispus suspendarea soluționării contestației depuse de către X SA până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Luând act de soluția pronunțată în legătură cu Sesizarea Penală nr..../2010 formulata de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad ce a făcut și obiectul Dosarului nr..../P/2013 al Parchetului de plângă Tribunal Arad, conform Sentinței penale nr..../02.04...., pronunțată în Dosarul nr..../108/... de către Tribunalul Arad, rămasă definitivă prin Decizia penală nr..../24.06.... pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, soluții comunicate AJFP Arad - AIF Arad de către Serviciul Juridic din cadrul A.J.F.P Arad, Activitatea de inspecție fiscala Arad, cu adresa ARG-AIF nr..../09.11.2016 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../17.11.2016, a retransmis dosarul contestației către D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționare, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației, completând referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu punctul său de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția instanțelor penale, având în vedere că prin Decizia nr. .../A/24.06.... pronunțată în Dosar nr. .../108/2014 de către Curtea de Apel Timișoara, a fost soluționată definitiv și constituirea de parte civilă a ANAF.

III. X S.A. cu sediul în ... , jud. Arad este înregistrata la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/84/1991, are cod unic de înregistrare RO 14942091 cont bancar deschis la BRD ARAD, RO50BRDE 020S V206 9399 0200, si are ca obiect principal de activitate „ Producția altor tipuri de mobilier ” – cod CAEN 3614.

Referitor la aspectele de procedura

Referitor la invocarea în cuprinsul contestației a nulității deciziei de impunere contestată atrasă de nemotivarea în fapt și în drept a acesteia, atât cu privire la contribuțiile izvorând din calificarea sumelor din contul 542 „Avansuri de trezorerie ” ca drepturi de natura salarială cât și din calificarea sumelor de bani analizate la pct.III 14 din Raportul de inspecție fiscală ca fiind dividende distribuite, se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă petenta poate invoca nulitatea deciziei de impunere în condițiile în care în actul administrativ fiscal contestat sunt înscrise elementele prevăzute la art.43 din Codul de procedura fiscala

In fapt, în urma inspecției fiscale generale care a avut ca obiectiv verificarea obligațiilor față de bugetul consolidat al statului la X S.A, organele fiscale din cadrul D.G.R.F.P Arad au emis raportul de inspecție fiscală nr. 10032/09.07.2010 și decizia de impunere nr. .../09.07.2010.

In drept, potrivit art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 43 - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) ștampila organului fiscal emitent; [...]”.*

“Art. 46 - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ

fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element in parte.

Așa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este incalcata o condiție de legalitate de mare importanta**, ce se stabilește in concret in funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ in discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles sa precizeze in mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsa este sancționata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vătămarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putând fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat privește lipsa ori înscrierea eronata a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. ...-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), având in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturata decât prin desființarea acestuia*".

In raport de conținutul si forma Raportului de inspecție fiscala nr. 10032/09.07.2010 si Deciziei de impunere nr. .../09.07.2010, se retine ca acestea conțin elementele prevăzute la art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, astfel încât nu sunt întrunite condițiile care sa atragă nulitatea acestora.

Neîntemeiata este si susținerea petentei privind vătămarea sa prin neînscriserea motivelor de fapt si a temeiurilor de drept acestea fiind înscrise la „*Motivul de fapt* „, si la „*Temeiul de drept* „, din decizia de impunere nr.

.../09.07.2010, cîta vreme Decizia de impunere nr. .../09.07.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 10032/09.07.2010, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, așa cum se prevede la art.43 alin.(2) lit.e) și f) din Legea nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probe.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere .../09.07.2010 cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vizînd o interpretare formalista a dispozițiilor legale aplicabile, in condițiile in care si-a motivat contestația formulata, drept pentru care contestația urmează a fi respinsa ca neîntemeiata cu privire la acest aspect.

Referitor la fondul cauzei

1. Referitor la capetele de cerere privind suma totala de 101.416 lei, reprezentînd:

- ...lei - contribuția la asigurările sociale datorată de angajator
- ...lei - dobânzi de întârziere aferente CAS angajator
- ...lei - penalități de întârziere aferente CAS angajator
- ...lei - contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- ...lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- ...lei - penalități de întârziere aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- 499 lei - contribuția la fondul de garantare
- 334 lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare
- 72 lei - penalități de întârziere aferente contribuției la fondul garantare
- 10.985 lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- 7.390 lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției la contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- 1.648 lei - penalități de întârziere aferente contribuției la contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- 1.689 lei - contribuția pentru concedii si indemnizații angajator
- 1.134 lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii
si indemnizații angajator

- 253 lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații angajator
- 1.640 lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- 1.122 lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- 247 lei - penalități de întârziere contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, *cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara mai poate analiza pe fond contestația privind aceste capete de cerere în condițiile în care instanța penală a reținut definitiv că pentru aceste sume, inculpata ... administrator al X SA, este obligată la plata, iar hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.*

În fapt, astfel cum rezultă din motivarea Sentinței Penale nr. .../02.04.... pronunțată de Tribunalul Arad în Dosar nr.../108/2014 rămasă definitivă prin Decizia penală nr.../A din data de 24.06...., instanța penală a admis acțiunea civilă și a obligat inculpata ... la plata sumei de ...lei despăgubiri civile către partea civilă Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

În vederea emiterii unei decizii motivate conform art. 213 coroborat cu art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicat și pct. 10.4 și 10.5 din OPANAF nr. 2906/2014, D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr.../26.11.... a solicitat A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu punctul său de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția instanțelor penale și având în vedere că prin Decizia nr. .../A/24.06.... pronunțată în Dosar nr. .../108/2014 de către Curtea de Apel Timișoara, instanța penală a statuat că „*Obligă pe inculpata să plătească părții civile Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad suma de ...lei, cu titlu de despăgubiri civile, actualizată cu majorări, dobânzi și penalități conform Codului de procedură fiscală, până la data plății*”.

La data de 17.11.2016, cu adresa nr. ARG-AIF .../09.11.2016 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.../17.11.2016, Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad a transmis completarea la referatul

cu propuneri de soluționare a contestației în raport cu soluția instanțelor penale, având în vedere Decizia nr.../A/24.06.... pronunțată în Dosarul nr.../108/2014 de către Curtea de Apel Timișoara privind pe ... rămasă definitivă determinând natura obligațiilor principale pentru care instanța penala s-a pronunțat în sensul datorării lor.

Astfel, obligația fiscală principală pentru care instanța penala s-a pronunțat în sensul datorării ei respectiv suma de ...lei este compusă din:

- contribuția la asigurările sociale datorată de angajator ...lei
- contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj angajator ...lei
- contribuția la fondul de garantare 499 lei
- contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator 10.985 lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații angajator 1.689 lei
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale 1.640 lei

D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr.../26.11.... a solicitat A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală identificarea naturii obligațiilor principale cu accesorii aferente pentru care instanța penală a soluționat definitiv latura civilă a cauzei din totalul obligațiilor fiscale stabilite în sarcina X SA prin Decizia de impunere nr.../09.07.2010.

La data de 17.11.2016, cu adresa nr. ARG-AIF .../09.11.2016 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.../17.11.2016, Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad a transmis completarea la referatul cu propuneri de soluționare a contestației în raport cu soluția instanțelor penale, având în vedere Decizia nr.../A/24.06.... pronunțată în Dosarul nr.../108/2014 de către Curtea de Apel Timișoara privind pe ... rămasă definitivă identificând natura obligațiilor principale pentru care instanța penala s-a pronunțat în sensul datorării lor.

Astfel, obligația fiscală principală pentru care instanța penala s-a pronunțat în sensul datorării ei respectiv suma de ...lei este compusă din:

- contribuția la asigurările sociale datorată de angajator ...lei
- contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj angajator ...lei
- contribuția la fondul de garantare 499 lei
- contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator 10.985 lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații angajator 1.689 lei
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale 1.640 lei.

Ulterior, urmare solicitării conținute în adresa nr.../19.01.2017 a D.G.R.F.P Timișoara, organul de inspecție fiscală, cu adresa nr.331/ad/02.02.2016 înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.6023/10.02.2014 a completat dosarul cauzei cu comunicarea cuantumului accesoriilor aferente

despăgubirilor civile în cuantum de ...lei, determinate pentru perioadele de timp aferente fiecărei categorii de obligații fiscale cuprinse în decizia de impunere contestată, respectiv pana la data de 09.07.2010

Însă, comparând fiecare categorie de obligație fiscală cuprinsă în decizia de impunere, contestată, cu cele transmise de organul de inspecție în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, organul de soluționare a contestației constată că obligațiile fiscale principale precum și accesoriilor aferente sunt următoarele:

	Debit principal		Dobânzi
Penalități			
CAS angajator	...	...	5.802
Șomaj angajator	...	...	318
Fd. Garantare		499	334
72			
Sănătate angajator		10.985	7.390
1.648			
Concedii și indemnizații	399		224
Fd. accidente		1.640	1.122
247			
TOTAL		54.307	36.569
8.087			

În drept, art.214 alin.(4) din Legea nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

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

Totodată conform pct.107.1 lit. g) din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:[...]

*g) ordonanța procurorului, încheierea sau **dispozitivul hotărârii instanței judecătorești** ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească”* decizia instanței judecătorești este titlu de creanță și poate fi pusă în executare.

Ordinul nr. 2.906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede

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

11.2. Soluțiile nu sunt prevăzute limitativ”

Având în vedere că instanța penală de control judiciar a statuat definitiv că: „Obligă pe inculpata să plătească părții civile Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad suma de ...lei, cu titlu de despăgubiri civile, actualizată cu majorări, dobânzi și penalități conform Codului de procedură fiscală, până la data plății ”, se constata că pentru suma totala de **... lei** compusă din **54.307 lei** reprezentând contribuția la asigurările sociale datorată de angajator în suma de ...lei, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj angajator în suma de ...lei, contribuția la fondul de garantare în suma de 499 lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator în suma de 10.985 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații angajator în suma 399 lei și contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în suma de 1.640 lei cuprinsa în Decizia de impunere nr. .../09.07.2010 și dobânzi și penalități de întârziere aferente în suma totala de **44.656 lei**, inculpata ... în calitate de administrator al X SA a fost obligată la plată în baza titlului de creanță reprezentată de hotărârea judecătorească, astfel, contestația pentru suma de 98.973 lei nu mai poate fi analizată în procedura prealabilă, organul de soluționare urmând să constate autoritatea de lucru judecat a acestei hotărâri, iar luându-se act de soluția pronunțată, să constate că cererea rămâne lipsită de obiect, pentru această sumă, debitul fiind datorat în baza sentinței penale nr. .../02.04.... pronunțată de Tribunalul Arad în Dosar nr.../108/2014 rămasă definitivă prin Decizia penală nr.../A din data de 24.06....

2. Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din dividende în sumă de ...lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende în sumă de ...lei; ***Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită***

să se pronunțe dacă X S.A. datorează impozit pe veniturile din dividende aferente sumelor ridicate de asociatul majoritar din casieria petentei fără ca acesta să facă dovada utilizării în scopul desfășurării activității sale economice.

În fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că, în perioada 01.01.2007 – 30.06.2007, din banca și din casieria petentei s-au ridicat sume de bani, respectiv în registrul de casa încheiat în data de 30.06.2007 petenta figura cu plăți prin caserie în suma de ...lei, fără ca în justificarea acestei plăți să fie prezentat vreun document justificativ de plată prin caserie, suma fiind înregistrată inițial în contul 542 “*Avansuri de trezorerie*”, iar la 31.12.2007 pe baza notei contabile nr..../31.12.2007 fiind transferată în contul 461 “*Debitori diverși*”, suma de ...lei, iar în contul 542 “*Avansuri de trezorerie*” figurând la data de 31.12.2007 cu suma de suma de ...lei.

Deasemenea s-a constatat că, în registrul de casa la 31.12.2007 petenta figura cu sume ridicate din casa fără a se întocmi document justificativ acestea fiind înregistrate cu nota contabilă în contul 461 “*Debitori diverși*”, în suma de ...lei, situația sumelor ridicate fiind prezentată în Anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală.

Pentru sumele ridicate în numerar nu s-au întocmit în toate cazurile documente primare respectiv dispoziții de plată prin caserie, iar pe dispozițiile de plată prin caserie întocmite s-a înscris ca și explicații „*restituire creditare firmă*” însă din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a rezultat că, asociatul majoritar ar fi creditat firma nefiind prezentat în acest sens niciun contract de creditare.

Având în vedere că petenta nu a prezentat documente prin care să facă dovada că disponibilitățile bănești ridicate în numerar au fost utilizate în scopul activității sale și au stat la baza unor cheltuieli efective, care au avut la bază documente justificative legal întocmite, în conformitate cu prevederile art. 67 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reconsiderat fenomenul economic, reîncadrând aceste operațiuni conform destinațiilor pe care le pot avea sumele înregistrate prin debitul contului 117 “*rezultatul reportat*”, respectiv ca și distribuire de dividende, și au stabilit în sarcina X S.A. obligații suplimentare de plată, respectiv impozit pe veniturile din dividende în sumă de ...lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din dividende în valoare de ...lei, în temeiul art. 119, art. 120 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei, accesorii în sumă totală de ...lei.

În drept, potrivit art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. dividend - 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: [...]

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende: [...]

- 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.”

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (1) și (1¹.1) din același act normativ:

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

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

Din analiza prevederilor legale mai sus enunțate se reține că orice sumă plătită de o societate comercială propriilor asociați în folosul acestora reprezintă dividend.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, pentru sumele ridicate, în numerar, petenta nu a întocmit în toate cazurile documente primare respectiv dispoziții de plată prin casierie, iar pe dispozițiile de plată prin casierie întocmite s-a înscris ca și explicații „*restituire creditare firmă*”, însă asociatul majoritar nu a figurat în evidența

contabilă a petentei că ar fi creditat firma nefiind prezentat în acest sens niciun contract de creditare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din conținutul actelor emise în cadrul etapelor de urmărire și cercetare penală, reiese că asociatul majoritar ... prin intermediul administratorului de drept ... precum și a angajatului ... (fratele asociatul majoritar) a ridicat din casieria X S.A sume de bani, fără a justifica cu documente că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a societății petente.

Deși acțiunea penală a fost stinsă prin hotărârea definitivă pronunțată în cadrul procesului penal, a rămas deschisă posibilitatea persoanei vătămate – autoritatea fiscală – de a face aplicațiunea legislației fiscale, ca parte a legislației civile, putând proceda la reîncadrarea formei tranzacției pentru a reflecta conținut economic al acesteia așa cum prevede art. 11 alin. 1 din Codul fiscal.

Deoarece, din constatările proprii și informațiile primite, **nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării**, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, procedând la reîncadrarea acestor operațiuni conform destinațiilor pe care le pot avea sumele înregistrate prin debitul contului 117 “*rezultatul reportat*”, respectiv ca și distribuire de dividende, în temeiul art. 11 alin.1 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se constata că, **în lipsa prezentării de către petenta a unor documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală din care să reiasă destinația sumelor ridicate din casierie respectiv ca acestea au fost folosite în scopul desfășurării activității economice a petentei**, în mod corect s-a considerat că operațiunile efectuate de petentă, reprezentau în fapt retrageri de numerar de către asociatul majoritar al petentei din disponibilul din casierie și din avansuri de trezorerie, sume de care acesta a beneficiat în această perioadă.

Se reține că, pentru a nu fi tratate drept dividende, **petenta trebuia să demonstreze cu documente** (chitanțe, facturi, contracte de creditare etc.) că sumele ridicate de asociatul majoritar ... prin intermediul administratorului de drept ... precum și a angajatului ... (fratele asociatul majoritar) au fost utilizate pentru nevoile societății petente și în scopul restituirii unor creditări angajate în beneficiul său. Ori, se reține că, nici în timpul desfășurării inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, **X SA nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală din care să reiasă că sumele ridicate din casierie și din avansuri de trezorerie de către împuterniciții asociatului**

majoritar ... au fost folosite în scopul desfășurării activității societății precum și cu scopul restituirii unor creditări angajate anterior în beneficiul său, deși sarcina dovedirii acestui aspect este sarcina contribuabilului, conform art.65 din Cod procedura fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat fenomenul economic în temeiul prevederilor art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reîncadrând aceste operațiuni conform destinațiilor pe care le pot avea sumele înregistrate prin debitul contului 117 “*rezultatul reportat*”, respectiv ca și distribuire de dividende.

Pe cale de consecință, sumele ridicate de asociatul majoritar al X SA reprezintă sume ridicate în scopul personal al persoanei fizice care din punct de vedere fiscal sunt tratate ca dividende, conform prevederilor art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X S.A pentru suma de ...lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende.

Referitor la accesoriile în suma totală de ...lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar deoarece în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe venituri din dividende în sumă de ...lei, contestația formulată de X S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. .../09.07.2010 a fost respinsă ca neîntemeiată iar prin contestație neprezentându-se alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de ...lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

3. Referitor la suma totală de ...lei reprezentând:

- ...lei impozit pe veniturile din salarii
- ...lei dobânzi de întârziere impozit pe salariu
- ...lei contribuție la asigurările sociale datorată de angajator (CAS)
- ...lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajator
- ...lei contribuție la asigurările sociale datorată de asigurați (CAS)
- ...lei dobânzi de întârziere aferente CAS asigurați
- ...lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- ...lei dobânzi de întârziere șomaj angajator

- ...lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj asigurați
- ...lei dobânzi de întârziere șomaj asigurați
- ...lei contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- ...lei dobânzi aferente contribuție sănătate angajator
- ...lei contribuția de asigurări sociale de sănătate asigurați
- ...lei dobânzi de întârziere contribuție sănătate asigurați
- ...lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ...lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției accidente muncă și boli profesionale
- ...lei contribuția la fondul de garantare
- ...lei dobânzi de întârziere contribuția la fondul de garantare, invederăm următoarele:

3.1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă X S.A. datorează impozit pe salarii aferente sumelor ridicate de salariații petentei, în condițiile în care avansurile de trezorerie acordate acestora au rămas nejustificate și nerestituite.

În fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că, în perioada verificată s-au ridicat din banca și din casieria petentei sume de bani.

Pentru sumele ridicate în numerar și înregistrate în contabilitatea petentei în contul 542 "Avansuri de trezorerie" analitic distinct nu s-au întocmit în toate cazurile documente primare respectiv dispoziții de plată prin casierie.

Astfel conform balanței analitice încheiate la 31.12.2009, petenta a prezentat următoarele solduri analitice care nu au fost decontate din 2008 :

- ...- ... - în calitate de salariat (fratele asociatului majoritar ...) a ridicat și nedecontat la 31.12.2009 suma de ... lei

- ...- ... - în calitate de salariat a ridicat și nedecontat la 31.12.2009 suma de ... lei .

Conform notei explicative data organelor de inspecție fiscală de către D-na ... în calitate de administrator cu privire la nedecontarea sumelor înregistrate în contul 542 " Avansuri de trezorerie" aceasta declara ca „ Aceste sume au fost ridicate de mine din banca dar nu am dispus asupra utilizării respectiv modul de distribuire a acestor sume. Sumele au fost preluate de domnul ... (în calitate de salariat – fratele acționarului majoritar ...) care uneori a semnat dispoziții de plată alteori nu. Plățile efectuate din aceste sume s-au efectuat cu cunoștința și acordul acționarului principal ...”

Astfel, urmărind în evidența contabilă data la care aceste sume au fost ridicate de către salariații petentei și având în vedere că au fost întocmite state de plată aferente lunilor februarie 2008, martie 2008, mai 2008, oct 2008, nov 2008, dec 2008 și octombrie 2009, organele de inspecție fiscală au tratat aceste sume ca salarii ridicate și neînregistrate în contabilitate, calculând diferențe de impozit pe veniturile din salarii neînregistrate în contabilitate.

In drept, potrivit art. 11 și art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

"Art. 55. - (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor".

În aplicarea acestor dispoziții, prin pct. 67 și pct. 68 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- partile care intra în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbracaminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- platitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de

delegare-detasare in tara si in strainatate, si alte cheltuieli de aceasta natura, precum si indemnizatia de concediu de odihna si indemnizatia pentru incapacitate temporara de munca suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activeaza lucreaza sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, precum si orice sume de natura salariala primite in baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din:

[...]

o) alte drepturi sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor".

In speță, din documentele existente la dosarul cauzei se constata că petenta a achitat diverse sume in favoarea propriilor salariați, înregistrate inițial drept avansuri in contul contabil corespunzător 542 „ Avansuri de trezorerie”

Deoarece sumele ridicate și nedecontate din contul contabil corespunzător 542 „ Avansuri de trezorerie” reprezintă plăți efectuate către salariații proprii, care nu au fost justificate cu documente si nici nu au fost restituite, organele de inspecție fiscala au procedat la asimilarea lor cu veniturile din salarii si au majorat baza impozabila aferenta.

Rezulta ca, in fapt, salariații petentei au primit diverse sume din partea petentei, care nu au mai fost restituite, nici justificate cu documente, astfel ca, in mod legal, organele de inspecție fiscala au tratat aceste sume drept sume de natura salariala si le-au impozitat ca atare.

Din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii, baza impozabila nu se constituie din sumele înregistrate de angajator in contabilitatea proprie in conturile de cheltuieli, nefiind condiționată in niciun fel de înregistrările contabile si de modul de afectare a contului de profit si pierdere, ci de sumele in bani si/sau in natura obținute de salariați "indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda", conform dispozițiilor exprese ale art. 55 alin. (1) din Codul fiscal.

Având in vedere ca organele fiscale sunt îndreptățite sa analizeze toate operațiunile derulate de petenta ținând cont de conținutul lor economic si sa stabilească consecințele fiscale in raport de acest conținut, se retine ca baza impozabila a fost majorata in mod justificat cu **sumele încasate de salariați sub formă de avansuri acordate și nejustificate**, iar impozitul pe salarii

suplimentar aferent acestor sume a fost stabilit in conformitate cu reglementările fiscale in materie.

3.2 Referitor la contribuțiile sociale aferente salariilor si accesoriile aferente, cauza supusa soluționării este daca organele de inspecție fiscala au stabilit in mod legal in sarcina X SA contribuțiile sociale si accesoriile aferente acestora, in condițiile in care conform celor mai sus prezentate s-a reținut ca baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii a fost legal majorata in urma inspecției fiscale, iar in cazul salariaților, contribuțiile sociale se calculează asupra veniturilor de natura salariala.

In fapt, urmare a majorării bazei impozabile a impozitului pe veniturile din salarii cu sumele acordate salariaților petentei sub forma de remunerații in diverse forme (avansuri acordate și nejustificate), organele de inspecție fiscala au stabilit suplimentar in sarcina X SA prin decizia de impunere nr. .../09.07.2010 si contribuțiile sociale aferente.

In drept, in ceea ce privește **contribuția de asigurări sociale (CAS)** datorata de angajator si reținuta de la asigurați, sunt incidente prevederile art. 18, art. 23 si art. 24 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările si completările ulterioare, care prevăd:

"Art. 18. - (1) In sistemul public sunt contribuabili, dupa caz:

a) asiguratii care datoreaza contributii individuale de asigurari sociale;

b) angajatorii; [..]"

"Art. 23. - (1) Baza lunara de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale in cazul asiguratilor o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, in situatia asiguratilor prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I si II;

[...]"

"Art. 24. - (1) Baza lunara de calcul a contributiei de asigurari sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1)."

In ceea ce privește **contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS)** datorata de angajator si reținuta de la asigurați, sunt incidente prevederile art. 257 si art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completările ulterioare, conform carora:

"Art. 257. - (1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1). (2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; [...]".

"Art. 258. - (1) Persoanele juridice sau fizice la care isi desfasoara activitatea asiguratii au obligatia sa calculeze si sa vireze la fond o contributie de 5,2% asupra fondului de salarii, datorata pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva.

(2) Prin fond de salarii realizat, in sensul prezentei legi, se intelege totalitatea sumelor utilizate de o persoana fizica si juridica pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor".

Referitor la **contribuția de asigurări pentru șomaj datorata de angajator si reținuta de la asigurați**, sunt aplicabile prevederile art. 19, art. 26 si art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj si stimularea ocupării forței de munca, cu modificările si completările ulterioare, conform căroră:

"Art. 19. - In sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca sau pe baza de contract de munca temporara, in condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari(...)".

"Art. 26. - Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cota se aplica asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj, conform art. 27 alin. (1)".

"Art. 27. - (1) Angajatorii au obligația de a retine si de a vira lunar contribuția individuala la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cota se aplica asupra bazei lunare de calcul, reprezentata de venitul brut realizat lunar, in situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19".

Cu privire la **contribuțiile angajatorilor pentru accidente de munca si boli profesionale, pentru concedii si indemnizații si la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, sunt incidente prevederile următoarelor acte normative:

Art. 85 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata:

"Art. 85. - (1) Baza lunara de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de munca si boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 si o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar".

si art. 4 si art. 7 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile si indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările si completările ulterioare:

"Art. 4. - (2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii si indemnizații, destinata exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanța de urgenta, este de 0,85%, aplicata la fondul de salarii [...]", respectiv art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale:

"Art. 7. - (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cota de 0,25%, aplicata asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de munca, potrivit legii".

Fata de prevederile legale de mai sus, având in vedere ca la punctul 3.1 din prezenta decizie s-a reținut ca sumele încasate de angajați cu titlu de avansuri spre decontare, nerestituite sau nejustificate si ramase la dispoziția acestora reprezintă remunerații de natura salariala, precum si faptul ca petenta nu aduce argumente cu privire la cota de contribuții si modul de calcul a acestora, contestația va fi respinsa ca neîntemeiata si pentru capătul de cerere privind contribuțiile sociale.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge** contestația formulată de X SA pentru suma totala de **...lei** reprezentând impozit pe salar, fond accidente, contribuția pentru concedii si indemnizații, contribuția de asigurări sociale angajator, contribuția de asigurări sociale asigurați, contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator, contribuția de asigurări sociale de sănătate angajați, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj angajator, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj angajați, fond garantare, în condițiile în care alegațiile petentei din contestația formulată se constituie în simple afirmații pro cauza, atâta vreme cât aceasta nu a probat cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscala, în virtutea normelor legale invocate în cuprinsul prezentei, care a fost destinația sumelor de bani, cu care a

fost diminuată masa impozabilă în cazul său și în legătură cu care organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă remunerații de natură salarială.

Referitor la accesoriile în suma totală de ...lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii, fond accidente, contribuției pentru concedii și indemnizații, contribuției de asigurări sociale angajator, contribuției de asigurări sociale asigurați, contribuției de asigurări sociale de sănătate angajator, contribuției de asigurări sociale de sănătate angajați, contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj angajator, contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj angajați, fond garantare, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar deoarece în ceea ce privește debitele principale în sumă totală de ...lei, contestația formulată de X S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. .../09.07.2010 a fost respinsă ca neîntemeiată iar prin contestație reprezentându-se alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de ...lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ...lei cu majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei cu majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr..../09.07.2010 cauza supusa soluționării este dacă Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu aduce nicio motivație în susținerea propriei cauze cu privire la aceste sume.

În fapt, prin contestația formulată, petenta contestă obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, dar în motivarea acesteia a prezentat argumente doar în ceea ce privește contribuțiile izvorând din calificarea sumelor din contul 542, „Avansuri de trezorerie” ca drepturi de natură salarială (pct.1 din contestație) și a impozitului pe dividende izvorât din calificarea sumelor de bani analizate la pct.III 14 din Raportul de inspecție fiscală ca fiind dividende distribuite (pct.2 din contestație), pentru celelalte aspecte ale stării de fapt constatată de organele de control, aspecte care au generat obligații suplimentare de plată în sarcina petentei și cuprinse în cuantumul total al sumei contestate de ... lei descrise în Raportul de inspecție fiscală nr. .../09.07.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../09.07.2010.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ”;

Totodată în speță sunt incidente și prevederile 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, republicată, potrivit căroră:

„11.1. Constația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

„2.5. 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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 213

Soluționarea contestației

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

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 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin ... iză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65 alin.(1) din Legea nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, deoarece contestatara este cea 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 considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Din textele mai-sus citate se reține faptul că, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de

soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Se reține că X S.A. deși contestă suma de ... lei reprezentând obligații fiscale stabilite prin actul administrativ atacat, aducând argumente doar în ceea ce privește contribuțiile izvorând din calificarea sumelor din contul 542, „ Avansuri de trezorerie ” ca drepturi de natură salarială (pct.1 din contestație), în sumă totală de ... lei, și a impozitului pe dividende izvorât din calificarea sumelor de bani analizate la pct. III 14 din Raportul de inspecție fiscală ca fiind dividende distribuite (pct.2 din contestație), în sumă totală de ...lei, cu accesoriile aferente, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept pentru suma totală de ...lei reprezentând impozitul pe profit în sumă de ...lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr.../09.07.2010.

Astfel, deoarece X S.A. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să inlature constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în temeiul art.217 alin.(1) din Legea nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma totală de ...lei reprezentând impozitul pe profit în sumă de ...lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr.../09.07.2010.

Referitor la accesoriile în sumă totală de **...lei** (...lei accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ...lei și ...lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei), având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația pentru debitele principale, având în vedere principiul de drept conform căruia *accesoriul urmează principalul*, precum și pentru faptul că prin contestație nu sunt aduse argumente privind modul de calcul al acestora, se va respinge contestația ca nemotivată și pentru suma de ...lei.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../09.07.2010, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat potrivit căroră:

„ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale;”

coroborat cu prevederile art. 85 alin.(1) din același act normativ, care stipulează:

ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidate

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);***
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației

îl reprezintă Decizia de impunere nr. .../09.07.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../09.07.2010.

Pentru considerentele arătate și temeiul art. 214 alin.(4), art. 216, art. 217 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat 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, republicată și Sentința penală nr. .../... pronunțată de Tribunalul Arad, rămasă definitivă prin Decizia penală nr. .../A/24.06.... a Curții de Apel Timișoara, se

D E C I D E

- **constatarea autorității de lucru judecat și rămânerea ca fiind fără obiect** a contestației formulate de X S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../09.07.2010 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.F.P. a jud. Arad, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ...lei - contribuția la asigurările sociale datorată de angajator
- ...lei - dobânzi de întârziere aferente CAS angajator
- ...lei - penalități de întârziere aferente CAS angajator
- ...lei - contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- ...lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- ...lei - penalități de întârziere aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- ... lei - contribuția la fondul de garantare
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare
- lei - penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare
- lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției la contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- lei - penalități de întârziere aferente contribuției la

angajator contribuția de asigurări sociale de sănătate

- ... lei - contribuția pentru concedii și indemnizații angajator
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații angajat
- ... lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă

și boli profesionale,

- ... lei - dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei - penalități de întârziere contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale,

luându-se act de Sentința penală nr. .../... pronunțată de Tribunalul Arad, rămasă definitivă prin Decizia penală nr. .../A/24.06... a Curții de Apel Timișoara – Secția Penală în dosarul nr. .../108/2017, prin care au fost menținute definitiv în sarcina inculpatei ... administrator al X SA aceste obligații bugetare, hotărâre care reprezintă titlu de creanță.

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../09.07.2010 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.F.P. a jud. Arad, pentru suma totală de lei reprezentând:

- ...lei impozit pe veniturile din dividende în sumă de;
- ...lei majorări de întârziere aferente impozit dividende
- ...lei impozit pe veniturile din salarii
- ...lei dobânzi de întârziere impozit pe salarii
- ...lei contribuție la asigurările sociale datorată de angajator (CAS)
- ...lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajator
- ...lei contribuție la asigurările sociale datorată de asigurați (CAS)
- ...lei dobânzi de întârziere aferente CAS asigurați
- ...lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- ...lei dobânzi de întârziere șomaj angajator
- ...lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj asigurați
- ...lei dobânzi de întârziere șomaj asigurați
- ...lei contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- ...lei dobânzi aferente contribuție sănătate angajator
- ...lei contribuția de asigurări sociale de sănătate asigurați
- ...lei dobânzi de întârziere contribuție sănătate asigurați

- ...lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției accidente muncă și boli profesionale
- ... lei contribuția la fondul de garantare
- ...lei dobânzi de întârziere contribuția la fondul de garantare

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulata de X S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../09.07.2010 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.F.P. a jud. Arad pentru suma totală de...**lei** reprezentând:

- ...lei impozit pe profit;
- ...lei taxa pe valoarea adăugată;
- ...lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit
- ...lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA

- prezenta decizie se comunică la:

- ... SPRL
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,