



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail: Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA NR. 10 / 2017

privind soluționarea contestației depusă de

.X. SRL- în insolvență înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 2308/19.12.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X.AIF/15.12.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 2308/19.12.2016, asupra contestației formulată de .X. SRL – în insolvență, cu sediul în .X., str..X., înregistrată la ONRC sub nr..X./1993, CUI .X., prin Administrator Judiciar Agenția de Insolvență SPRL, conform Încheierii pronunțată de Tribunalul .X. Secția a VII a Civilă în data de 25.03.2016, în dosar nr..X./ 2016.

.X. SRL- în insolvență contestă integral Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.10.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată,
- .X. lei impozit pe profit.

Decizia de impunere nr.F-MC .X./18.10.2016 a fost comunicată societății prin remitere sub semnătură, în data de 21.10.2016, conform mențiunii olografe pe actul administrativ fiscal contestat, aflat în copie la dosarul cauzei. Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv **21.10.2016**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de **05.12.2016**, conform ștampilei Registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației, aflată în original la dosarul cauzei fiind înregistrată sub nr. .X./05.12.2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare

Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL – în insolvență.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice de inspecția fiscală, nr.F-MC .X./18.10.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.10.2016, societatea susține următoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit rezultat din retratarea unor cheltuieli aferente unor servicii efectuate în beneficiul societății ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

1.1. În perioada 2011-2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, reprezentând servicii prestate de către: .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

Aceste cheltuieli au fost retratate de către organele de inspecție fiscală, ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, pe motiv că societatea nu prezintă documente din care să reiasă că aceste servicii au fost prestate în beneficiul societății și în scopul obținerii de venituri impozabile.

Societatea susține că aceste tranzacții fac obiectul cercetării desfășurate de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. împreună cu I.X. în dosarul nr..X./2015.

.X. SRL precizează că a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative care cuprind informațiile prevăzute de prevederile legale, respectiv contracte încheiate, procese verbale de recepție semnate de ambele părți care confirmă îndeplinirea obligațiilor contractuale, fapt pentru care aceste cheltuieli sunt deductibile conform prevederilor pct.48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal dat în aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.2. În perioada 2010-2012, societatea a înregistrat și tratat la determinarea profitului impozabil cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, reprezentând servicii prestate de .X. SRL pentru activitatea de administrare, iar la data de 31.11.2015 a înregistrat în evidențele contabile un venit impozabil în sumă de .X. lei, reprezentând facturi neachitate de societate aceluiași furnizor.

Societatea susține că aceste cheltuieli au fost încadrate eronat de organele de inspecție fiscală pe motiv că au fost încălcate prevederile pct. 41 din HG nr.44/2004 din Normele de aplicare a Codului fiscal pentru art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că serviciile de administrare prestate de .X. SRL nu sunt realizate în calitate de asociat al societății pentru îndeplinirea intereselor de grup ca un tot unitar, ci sunt servicii aferente exclusiv activității și intereselor societății pentru îndeplinirea mandatului de administrator conform contractului de administrare nr..X./06.04.2011.

Contestara menționează că în perioada analizată societatea era administrată de .X. SRL împreună cu .X. SRL, prin urmare .X. SRL nu avea puteri depline de administrare și nu putea îndeplini anumite acte de administrare decât împreună cu celălalt administrator.

Societatea consideră că au fost respectate prevederile legale în materie, și implicit cheltuielile în sumă de .X. lei au fost tratate corect ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

1.3. În perioada 2010-2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli reprezentând servicii juridice prestate de Cabinet de avocat .X., în sumă de .X. lei, care au fost încadrate de organele de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor nedeductibile, pe motiv că .X. SRL nu poate justifica necesitatea efectuării acestora și prin urmare au calculat suplimentar impozit pe profit.

Societatea menționează că aceste cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de către Cabinetul de avocat .X., întocmite conform actelor adiționale încheiate la contractul de bază, reprezintă o creștere a tarifului perceput de furnizor pentru serviciile prestate și având în vedere că are contract încheiat cu prestatorul de servicii, deține documente din care rezultă prestarea efectivă a acestora, iar societatea nu are salariați cu astfel de pregătire profesională, consideră că sunt respectate prevederile art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

1.4. .X. SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, reprezentând servicii prestate de .X. SRL, iar organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât din documentele prezentate de societate nu rezultă că aceste servicii au fost prestate în beneficiul societății și că aceasta a obținut venituri impozabile și prin urmare a fost calculat suplimentar impozit pe profit.

Societatea menționează că .X. SRL este dizolvată și se fac demersuri pentru obținerea de documente justificative aferente prestării acestor servicii.

1.5. Contestara a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de implementare și dezvoltare software prestate de .X. LTD.- Cipru, iar organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât din documentele prezentate nu rezultă că serviciile au fost prestate în scopul obținerii de venituri impozabile de către societate.

Societatea susține că a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative și anume: facturi, procese verbale de acceptare a serviciilor, precum și corespondența între persoanele responsabile cu implementarea proiectului din cadrul societăților .X. Ltd, iar aceste servicii au fost efectuate pentru obținerea de venituri fiind astfel respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la TVA de plată rezultată din retratarea TVA deductibilă aferentă unor servicii efectuate în beneficiul societății ca fiind TVA pentru care societatea nu are drept de deducere.

2.1. .X. SRL a înregistrat și a dedus TVA aferentă facturilor de prestări servicii emise de .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă acestor operațiuni întrucât societatea nu a prezentat documente care să ateste natura serviciilor prestate de furnizori și că acestea au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile din perspectiva TVA.

Societatea susține că aceste tranzacții fac obiectul cercetării desfășurate de Parchetul de lângă Tribunalul .X. împreună cu I.X. în dosarul nr..X./2015.

Totuși, contestatara precizează că a prezentat organelor de inspecție fiscală facturi care conțin informațiile prevăzute de art.155 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și astfel sunt îndeplinite condițiile de deducere prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Societatea menționează că cele patru societăți au fost verificate prin accesarea Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați și Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal și la data achizițiilor acestea erau active din punct de vedere fiscal și înregistrate în scopuri de TVA.

Având în vedere susținerile prezentate, societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile de deducere a TVA, prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

2.2. Societatea a înregistrat și a dedus TVA aferentă facturilor de prestări servicii emise de .X. SRL pentru activitatea de administrare, în sumă totală de .X. lei.

TVA deductibilă aferentă acestor operațiuni a fost retrată de către organele de inspecție fiscală, ca fiind TVA pentru care societatea nu are drept de deducere pe motiv că aceste servicii nu au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile, încălcându-se astfel prevederile art.145 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală facturi care conțin elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și astfel au fost îndeplinite condițiile de deducere prevăzute la art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, societatea susține că aceste servicii au fost efectuate pentru administrarea activității societății și totodată pentru contractarea și facturarea cu TVA a serviciilor realizate pentru diverși clienți, deci în scopul realizării de operațiuni taxabile.

La data achizițiilor, societatea .X. SRL, a fost verificată și era activă din punct de vedere fiscal și înregistrată în scopuri de TVA.

2.3. În perioada 2010-2015, contestatara a înregistrat și a dedus TVA aferentă unor facturi de prestări servicii juridice emise de Cabinet de avocat .X., în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au rețutat TVA deductibilă aferentă acestor operațiuni, ca fiind TVA pentru care societatea nu are drept de deducere pe motiv că documentele prezentate nu conțin suficiente elemente pentru a demonstra prestarea efectivă a serviciilor în folosul societății și în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală facturi care conțin informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și astfel consideră că au fost îndeplinite condițiile de deducere a TVA prevăzute la art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Societatea menționează că la data efectuării tranzacțiilor, Cabinetul de avocat .X. a fost verificat și era activ din punct de vedere fiscal și înregistrat în scopuri de TVA.

2.4. În luna februarie 2012, societatea a înregistrat și a dedus TVA aferentă facturilor de prestări servicii emise de .X. SRL, în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere a TVA pe motiv că documentele prezentate de societate nu conțin suficiente elemente pentru a demonstra prestarea efectivă a serviciilor.

Societatea susține că a prezentat echipei de inspecție fiscală facturi care conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar facturile reprezintă un document justificativ, prin urmare au fost îndeplinite condițiile de deducere TVA prevăzute de art.146 alin. (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. SRL a fost verificată de societate la data tranzacțiilor și era activă din punct de vedere fiscal și înregistrată în scopuri de TVA.

Pentru argumentele prezentate, societatea solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./18.10.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016, constatându-se următoarele:

1. În perioada 2011-2012, societatea a înregistrat în contabilitate facturi în sumă de .X. și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor servicii prestate de către următoarele societăți: .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru operațiunile efectuate cu aceste societăți, întrucât documentele prezentate de societate nu conțin informații care pot dovedi că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri și de operațiuni taxabile din perspectiva TVA.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere al cheltuielilor și al TVA în baza prevederilor art.21 alin.1) și a art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, litera A pct.2 din Norma metodologică de întocmire a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3512/2008 cu modificările și completările ulterioare.

2. .X. SRL a înregistrat în perioada 2010-2012 cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor facturi emise de .X. S.R.L pentru activitatea de administrare a societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a fost administrator unic al societății în perioada 2010-2015 și prin urmare suma de .X. lei aferentă activității de administrare a societății de către asociatul unic este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, în speță fiind încălcate prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul IV al anului 2015 societatea a înregistrat venituri din exploatare provenite din neachitarea facturilor emise de .X. S.R.L., în sumă de .X. lei și drept urmare profitul impozabil a fost diminuat cu această sumă.

În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, nu a fost acordat drept de deducere în baza prevederilor art.145 alin. 2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a înregistrat în perioada 2010-2015 cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și a dedus TVA în sumă de .X. lei, reprezentând prestări servicii de asistență juridică și reprezentare, facturate de Cabinet de avocat .X..

Din analiza documentelor, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile facturate în baza actelor adiționale sunt aceleași din contractul inițial de asistență, prin urmare cheltuielile aferente activității de asistență juridică sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a faptului că societatea nu a prezentat documente justificative care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceasta nu beneficiază de dreptul de deducere al TVA în valoare de .X.lei, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și literei A pct.2 din Norma metodologică de întocmire a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3512/2008.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând prestări servicii, facturate de .X. S.R.L.

Întrucât, .X. S.R.L nu deține documente care să justifice prestarea serviciilor în beneficiul societății, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor și nu au acordat drept de deducere pentru TVA, deoarece au fost încălcate prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, litera A pct.2 din Norma metodologică de întocmire a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3512/2008 cu modificările și completările ulterioare și art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ.

5. Societatea a încheiat cu .X. LTD, cu sediul în Limasol, Cipru, contractul pentru serviciile de implementare și dezvoltare software de la distanță.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu a prezentat probe relevante din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate de către .X. LTD fiind încălcate prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat profitul impozabil aferent anului 2013 cu suma de .X. lei, fără să prezinte documente justificative. Acestea au reîntregit profitul impozabil în baza prevederilor art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

7. În anul 2012 societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea fără a diminua impozitul pe profit în limitele impuse de legea în vigoare, iar conform art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au diminuat impozitul pe profit cu suma de .X. lei.

Față de cele constatate organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Sesizarea penală nr..X. AIF/01.11.2016 ce a fost înaintată către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei,

precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care pentru aceasta suma societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat profitul impozabil aferent anului 2013 cu suma de .X. lei, fără să prezinte documente justificative, motiv pentru care au reîntregit profitul impozabil în baza prevederilor art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecție fiscală nr. F-MC .X./18.10.2016, societatea, deși contestă în întregime cuantumul obligațiilor fiscale stabilite, pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei **nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.**

În drept, sunt incidente dispozițiile **art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile **pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

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

„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.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 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 prevederile **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 expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de **art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 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, întrucât 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 aceluia 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”.*

Organul de soluționare a contestației reține că, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat și **impozit pe profit în sumă de.X. lei** ca urmare a diminuării bazei impozabile cu suma de .X. lei.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeieri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 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.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va **respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capat de cerere.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei TVA,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Procesul verbal nr..X./12.10.2016, aceleași cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.10.2016 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016, fac obiectul Sesizării penale nr. .X. AIF/01.11.2016, care a fost înaintată către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni prevăzute de legislația în vigoare.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constat că în perioada 2010-2015 .X. S.R.L., a înregistrat în conturile de cheltuieli sume reprezentând contravaloarea unor facturi emise de diverși parteneri pentru prestări de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente care să conțină informații relevante despre natura serviciului prestat, precum și dovezi că serviciile au fost realizate, respectiv efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constat că:

- societatea a înregistrat în contabilitate facturi, în valoare de .X. lei și a dedus TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor servicii prestate de către următoarele societăți: .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, servicii pentru care societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și operațiuni taxabile.

- .X. SRL a înregistrat în perioada 2010-2012 în conturile de cheltuieli contravaloarea unor facturi emise de .X. S.R.L, în sumă de .X. lei cu T.V.A. aferentă în sumă de .X. lei, pentru activitatea de administrare a societății, în situația în care aceasta era administrator unic. În trimestrul IV al anului 2015 a înregistrat în contul de venituri suma de .X. lei, reprezentând facturi neîncasate de la furnizor, sumă pentru care organele de inspecție fiscală au diminuat profitul impozabil.

-societatea a înregistrat în perioada 2010-2015 în conturile de cheltuieli, contravaloarea unor facturi reprezentând prestări servicii de asistență juridică și

reprezentare, în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X.lei, facturate de Cabinet de avocat .X., servicii care nu au fost justificate cu documente.

-X. S.R.L a înregistrat în contabilitate cheltuieli reprezentând prestări servicii facturate de .X. S.R.L, în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, fără a deține documente care să justifice prestarea serviciilor în beneficiul societății .

- societatea a încheiat cu .X. LTD, cu sediul în Limasol, Cipru, contractul pentru serviciile de implementare și dezvoltare software de la distanță, în sumă de .X. lei, pentru care nu a prezentat probe relevante din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate de către .X. LTD .

- în anul 2012 societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea în limitele impuse de lege, în sumă de .X. lei, fără a diminua impozitul pe profit.

Având în vedere cele constatate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit și TVA.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X.AIF/01.11.2016, însoțită de Procesul verbal nr..X./12.10.2016, având aceleași constatări cu cele din Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-MC .X./18.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței infracțiunilor prevăzute de legislația în vigoare.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni 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.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./18.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC .X./18.10.2016 contestată, și existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legea penală sau legi speciale, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în cauză se ridică problema prejudicierii bugetului de stat, în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA prin practicarea unor metode de evaziune fiscală care nesancționate încurajează

extinderea unor asemenea practici, conducând și la concurență neloială față de societățile comerciale care achită obligațiile fiscale potrivit prevederilor legale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate, operațiuni nereale, cu scopul creării de avantaje fiscale, constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale, provocând un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de .X. lei.

Mai mult, urmare controlului efectuat de inspectorii antifraudă, operațiunile reflectate de documentele privind tranzacțiile derulate de .X. SRL cu societățile .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, fac obiectul cercetărilor desfășurate de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. împreună cu .X. în dosarul nr..X./2015.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a încheiat tranzacții cu diverse societăți, fără ca aceasta să prezinte documente justificative care să demonstreze că, în urma tranzacțiilor s-a obținut o creștere a cheltuielilor, a diminuat profitul impozabil fără a prezenta motivele care au stat la baza acestei acțiuni, având ca scop minimizarea obligațiilor datorate bugetului de stat .

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

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CJUE –Cauza 255/02 Halifax & alții).

Prin adresa nr. .X.AIF/01.11.2016, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în Procesul verbal nr..X./12.10.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./18.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./18.10.2016, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legislația în vigoare.

Prin sesizarea penală mai sus menționată se precizează că societatea a înregistrat achiziții de servicii de la societățile comerciale amintite, în scopul obținerii unor avantaje, concretizate în diminuarea profitului impozabil și a TVA.

De asemenea, prin sesizarea penală anterior menționată se precizează că **prejudiciul adus bugetului de stat prin săvârșirea faptelor este estimat a fi în sumă de .X. lei, reprezentând TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, sumă stabilită în sarcina .X. S.R.L**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016, contestată.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni**, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Pentru a detalia concluzia mai sus enunțată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care :

“ constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele:” *atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv.(a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

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

avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.1 din Legea 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit căroră hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Sesizarea penală nr..X.AIF/01.11.2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., însoțită de Procesul verbal nr..X./12.10.2016, având aceleași constatări ca cele din Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-MC .X./18.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni, prevăzute de legislația în vigoare.

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.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că ”există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate, la existența unei fraude în care este implicată societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată a urmărit prin tranzacțiile încheiate cu societățile menționate prejudicierea bugetului de stat prin diminuarea profitului

impozabil și a TVA.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că *“contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.*

Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”**

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 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 [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea cauzei, pentru suma de **.X.** lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate se:

DECIDE

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. SRL- în insolvență, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale

aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./18.10.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de.X. lei, reprezentând impozit pe profit.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL –în insolvență, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F- MC .X./18.10.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.