



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr.295/2014

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.R.L

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală sub nr. 921003/11.07.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația județeană a finanțelor publice .X. prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/11.07.2014, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** cu sediul în .X., str. .X., nr..X., județul .X..

S.C. .X. S.R.L. este persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J.X., CUI RO .X. și are ca obiect de activitate principal – „Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice” – cod .X..

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că

Decizia de impunere nr..X./2014 - a fost comunicată societății în data de .X./2014 conform ștampilei și a semnăturii olografe a asociatului .X. pe adresa de comunicare nr. .X./2014 emisa de Administrația județeană a finanțelor publice .X., iar contestația a fost înregistrată sub nr. .X./2014 la Administrația județeană a finanțelor publice .X., conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației aflat la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, S.C. .X. S.R.L. prezintă următoarele argumente:

1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei:

a. În ceea ce privește cheltuiala în sumă de .X. lei, societatea susține că aceasta reprezintă plată către S.C. .X. S.R.L. ca „avans marfă”, prin urmare, în opinia contestatoarei, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal că nu e deductibilă fiscal, pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

b. Referitor la suma de .X. lei, considerată cheltuială nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală și pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, societatea susține că această măsură este nelegală deoarece, pentru creanțele datorate de S.C. .X. S.R.L. s-a constituit provizion pentru creanțe incerte. Societatea contestatară susține că această cheltuială este deductibilă deoarece clientul, deși este persoană afiliată, se află încă din .X.2010 în procedura insolvenței așa cum reiese din dosarul nr. .X./2010 înregistrat pe rolul Tribunalului .X., prin urmare administratorii statutari nu mai au nici un control asupra societății.

c. Referitor la impozitul pe profit suplimentar de .X. lei, S.C. .X. S.R.L. susține prin contestație că măsura este contradictorie cu constatarea organului fiscal de la pagina 4 a deciziei de impunere unde arata că sunt îndeplinite condițiile de deducere prevăzute de art. 21 alin. 4 lit.p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea.

d. Referitor la modul de determinare a impozitului pe profit în perioada .X./2013 – .X./2013, S.C. .X. S.R.L. susține că în balanța de verificare întocmită la .X./2013 s-a înregistrat o pierdere contabilă de .X. lei,

„ceea ce face să nu mai prezinte nicio relevanță faptul că (...) au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile în cuantum de .X. lei”, iar în balanța de verificare întocmită la .X./2013 societatea a înregistrat un profit de .X. lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară, în cuantum de .X. lei, societatea contestatoare susține că această sumă a fost stabilită de către organele de inspecție fiscală urmare reconsiderării tranzacțiilor efectuate de S.C. .X. S.R.L. cu anumiți furnizori.

În contestație, S.C. .X. reiterează motivele de fapt și temeiul de drept care au îndreptățit organele de inspecție fiscală să considere ca fiind fictive, anumite tranzacții desfășurate cu societățile partenere: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

În susținerea situației de fapt, S.C. .X. invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție din .X./2012, în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, “în care se arată foarte clar faptul că, administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte (...)”.

Mai mult, S.C. .X. precizează că din întreaga documentație pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală reiese faptul că a înregistrat în evidențele contabile facturi de achiziții conform prevederilor art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar conform anexei 3 din Ordinul 2226/2006 “factura este un document justificativ”.

Referitor la invocarea art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare de către organele de inspecție fiscală, societatea contestatară consideră că a îndeplinit toate obligațiile legale ce îi revenea iar “singurele motive pertinente invocate de organele de control în neacordarea dreptului de deducere se referă la comportamentul societăților partenere (...)”.

S.C. .X. își întemeiază contestația pe prevederile art. 1 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, și susține că la data depunerii contestației se afla în imposibilitatea unei motivări mai ample “având în vedere că întreaga documentație a societății a fost ridicată de DIICOT în vederea soluționării dosarului penal nr. .X..”

În data de .X./2014, S.C. .X. a depus la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., o completare la contestație, înregistrată sub nr. .X., prin care aduce următoarele precizări:

1. referitor la taxa pe valoarea adugată:

S.C. .X. prezintă detaliat modul în care se realizează circuitul de aprovizionare cu mărfuri, pentru a demonstra că tranzacțiile s-au desfășurat în mod real:

a. S.C. .X. S.R.L.: S.C. .X. S.R.L. a achiziționat mărfuri în valoare de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei în baza a .X. facturi fiscale. Taxa pe valoarea adăugată dedusă de societatea contestatară a fost declarată atât în declarația .X., cât și în declarația informativă .X..

Furnizorii S.C. .X. S.R.L. sunt S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., care nu au răspuns la solicitările de control încrucișat efectuate de către organele de inspecție fiscală deoarece, în urma cercetărilor efectuate nu au avut un comportament fiscal corect deoarece nu și-au îndeplinit obligațiile declarative referitoare la T.V.A. Totodată, societatea contestatatoare susține că, din cercetările efectuate, a rezultat că și furnizorii S.C. .X. S.R.L. .X. respectiv, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu au avut un comportament fiscal corect, nedeclarând tranzacțiile cu S.C. .X. S.R.L. .X..

S.C. .X. S.R.L. consideră că nu se face vinovată de faptul că furnizorii furnizorului său nu și-au declarat tranzacțiile în decontul de TVA și în declarația informativă .X., societatea acționând de bună credință, iar furnizorii care nu și-au declarat tranzacțiile derulate cu partenerii se află la nivelul 2 și 3 al circuitului marfurilor. Societatea contestatoare concluzionează că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat în mod clar participarea directă la fraudă și că nu a fost respectat principiul prezumției de nevinovăție în acest caz.

În apărarea sa, S.C. .X. S.R.L. invocă prevederile art. 5 din O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, normele de aplicare ale acesteia, precum și prevederile legislației comunitare în materie de TVA respectiv, Hotărârea Curții din 6 septembrie 2012, cauza C-324/11, Gabor Toth, Hotărârea Curții din 6 septembrie 2012, cauza C-285/11, Bonik(Eood), Hotărârea Curții de Justiție Europene, Cauza C-354/03 Optigen și Hotărârea Curții din 21 .X. 2012, C-80/11 și C-142/11, Mahagenben kft, societatea contestatară susținând că aceste prevederi se referă tocmai la situația în care partenerii din amonte nu justifică achizițiile de mărfuri pe care le-au livrat partenerilor cu un comportament fiscal corect.

Având în vedere argumentele prezentate, coroborate cu reglementările fiscale naționale și ale Curții Europene de Justiție, S.C. .X. S.R.L. apreciază

ca nelegală și neîntemeiată suma stabilită suplimentar la plată, în valoare de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată motiv pentru care solicită anularea deciziei de impunere, atât pentru această sumă, cât și pentru accesoriile aferente.

2. S.C. .X. S.R.L. solicită anularea sumei de .X. lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, stabilit de organele de inspecție fiscală în urma constatărilor că toate tranzacțiile de aprovizionare cu mărfuri derulate cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu sunt reale, existând suspiciuni în ceea ce privește existența mărfurilor. Societatea contestatoare solicită și anularea accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

3. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de .X. lei calculat suplimentar, S.C. .X. S.R.L. invocă prevederile art. 67 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sume primite efectiv de asociat sau avantaje de care beneficiază asociatul, considerate asimilate dividendelor.

În acest sens, societatea contestatoare susține că suma de .X. lei nu poate fi considerată dividend deoarece doamna .X., asociatul firmei, a ridicat sume cu titlu de avansuri de trezorerie (cont .X.), sume care, conform normelor contabile au fost înregistrate în contul .X. „Creditori diverși”.

S.C. .X. S.R.L. argumentează în completarea contestației, că doamna .X. a restituit o parte din sumele primite, urmând a justifica diferența în termenul prevăzut de lege, motiv pentru care solicită anularea sumei de .X. lei reprezentând impozit pe dividende și accesoriile aferente.

În concluzie, S.C. .X. S.R.L. consideră că nu datorează suma totală de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./2014 și solicită admiterea contestației pentru această sumă și desființarea actelor administrative fiscale contestate.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .X./2014.

Din verificările efectuate pentru perioada .X./2010-.X./2013 asupra documentelor din evidența operativă și contabilă a S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit calculat suplimentar în sumă de .X. lei:

a. organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. 2010 societatea a achitat către societatea .X. S.R.L. suma de .X. lei pe care a înregistrat-o în contabilitate ca plată în avans – comision bancar. În vederea determinării stării de fapt fiscale care a stat la înregistrarea acestei sume în contabilitate, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele justificative, însă împuternicitul administratorului societății a răspuns că “(...)acte au fost ridicate de DIICOT(...)”.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că, ulterior, dna .X., în calitate de împuternicit al administratorului societății contestatoare, a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente: factura nr..X./2010 în sumă de .X. USD emisă de persoana fizică .X., cu sediul în .X., reprezentând comision de .X.% din valoarea scrisorii de garanție bancară, contractul încheiat între S.C. .X. S.R.L. și persoana fizică .X. și dispoziția de plată externă pentru factura nr..X./2010 în valoare de .X. U.S.D.

Organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr..X./2010 nu este înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L., iar suma de .X. lei achitată către societatea .X. S.R.L. a reprezentat, conform extrasului de cont emis de .X. sucursala .X., “avans marfă” și a fost înregistrată în registrul jurnal în contul .X.

În temeiul prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat suma de .X. lei cheltuială nedeductibilă, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

b. Conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală, în luna .X. 2010 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul de cheltuieli cu provizioanele constituite pentru clienți incerți suma de .X. lei, din care suma de .X. lei a considerat-o cheltuială deductibilă conform prevederilor art. 22 alin.1 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție au constatat că societatea nu s-a încadrat în prevederile legale mai sus menționate deoarece creanțele sunt datorate de S.C. .X. S.R.L., societate afiliată conform prevederilor art.7 alin.1 pct 21 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin urmare au stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent unei baze impozabile de .X. lei.

c. Din verificarea modului de calcul al impozitului pe profit constituit de societate pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a calculat impozitul pe profit fără a ține cont de suma de .X. lei reprezentând contravaloare amendă conform proces verbal de contravenție nr. .X., cheltuială nedeductibilă fiscal. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de .X. lei, cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. p din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Avându-se în vedere că suma de .X. lei îndeplinește cumulativ condițiile de deducere prevăzute de lege, suma de dedus din impozitul pe profit a fost reținută de organele de inspecție fiscală ca fiind de .X. lei.

d. Cu privire la modul de calcul al impozitului pe profit pentru perioada .X./2013-.X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat că:

1. S.C. .X. S.R.L. a efectuat sponsorizări conform balanței de verificare întocmită la .X./2013, în sumă de .X. lei, sumă considerată cheltuială nedeductibilă conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. p din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar suma de .X. lei reprezentând penalități calculate de furnizori a fost dedusă din baza de impozitare a impozitului pe profit conform prevederilor art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. În perioada .X. 2012- .X. 2013 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziția unei cantități de .X. kg feroaliaje în valoare de .X. lei de la următoarele societăți: S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.).

Întrucât din verificările efectuate a reieșit faptul că între aceste firme și furnizorii lor au fost întocmite în lanț documente fără a exista operațiuni reale, pentru care nu există date cu privire la proveniența bunurilor, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu cheltuielile aferente costului mărfii pentru care S.C. .X. S.R.L. nu a demonstrat proveniența legală de la furnizorii înscriși pe facturi, majorând impozitul pe profit cu .X. lei.

Deoarece, din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că lanțul de tranzacționare dintre aceste societăți și furnizorii lor a fost unul juridic (de întocmire facturi) fără a avea și un conținut

economic a fost înaintată sesizarea penală nr. .X. din .X./2014 către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

Prin această sesizare, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că facturile în baza cărora S.C. .X. S.R.L. .X. a înregistrat în evidența contabilă achizițiile de bunuri nu reflectă operațiuni reale deoarece nu s-a dovedit cu documente justificative efectuarea livrărilor de către furnizori astfel că acestea nu au calitatea de document justificativ. Totodată, există suspiciunea constituirii unui grup infracțional în vederea prejudicierii bugetului de stat conform prevederilor art. 367 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 286/2009 privind Codul Penal, iar fapta contribuabilului de a evidenția în documentele legale operațiuni nereale având drept rezultat diminuarea bazei impozabile, poate întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni potrivit prevederilor art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală, au fost calculate de către organele de inspecție fiscală dobanzi întârziere/majorări în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei:

a. cu privire la taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. .X. a efectuat tranzacții cu următoarele societăți: S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.). Întrucât din verificările efectuate a reieșit faptul că între aceste firme și furnizorii lor au fost întocmite în lanț documente fără a exista operațiuni reale, pentru care nu există date cu privire la proveniența bunurilor, organele de inspecție fiscală au reținut că facturile în baza cărora S.C. .X. S.R.L. .X. a înregistrat în evidența contabilă achizițiile de bunuri nu reflectă operațiuni reale deoarece nu s-a dovedit cu documente justificative efectuarea livrărilor de către furnizori. Întrucât, există suspiciunea constituirii unui grup infracțional în vederea prejudicierii bugetului de stat conform prevederilor art.367 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 286/2009 privind Codul Penal, iar fapta contribuabilului de a evidenția în documentele legale operațiuni nereale având drept rezultat diminuarea bazei impozabile poate întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni potrivit prevederilor art. 9 lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție fiscală au întocmit Sesizarea penală nr. .X. din .X./2014 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, de la data de .X./2010 până la data de .X./2014, obligații fiscale accesorii de natura majorărilor de întârziere și a penalităților în sumă totală de .X. lei.

b. referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livrării intracomunitare de bunuri efectuată către operatorul intracomunitar .X., societate care nu deține un cod valid de tva;

- taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livrării intracomunitare de servicii efectuată către societatea .X., societate care nu deținea un cod valid de TVA.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate (de la data de .X./2010 până la data de .X./2014) obligații accesorii fiscale în sumă totală de .X. lei din care majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, calculat suplimentar, în sumă de .X. lei și obligații accesorii în sumă de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, societatea nu a declarat și nu a constituit impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice. În fapt, în perioada verificată acționarul societății dna. .X. a ridicat din caseria societății suma de .X. lei, din care suma de .X. lei nu poate fi justificată ca fiind utilizată în interesul societății.

De asemenea, pentru suma de .X. lei, reprezentând soldul scriptic înscris în Registrul de casă la data de .X./2013, reprezintă ridicări de numerar din conturile bancare, operațiuni pentru care persoana împuternicită de către administratorul societății este dnul. .X. care are și calitatea de asociat. Deoarece în timpul inspecției fiscale, S.C. .X. S.R.L. nu a putut justifica ridicările de numerar în sumă totală de .X. lei efectuate în perioada .X. 2012-.X. 2013, organele de inspecție fiscală au considerat aceste sume ca fiind de natura dividendelor, așa cum sunt definite de art.7 alin. 1 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și, prin urmare, au calculat o diferență suplimentară privind impozitul pe dividende în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

De asemenea, în ceea ce privește impozitul pe venitul din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și

obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au întocmit sesizarea penală nr. .X. din .X./2014 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

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

.X. lei - impozit pe profit suplimentar,

.X. lei – obligații accesorii aferente impozitului pe profit

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

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

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

.X. lei - obligații accesorii aferente impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

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

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziția unei cantități de .X. kg feroaliaje în valoare de .X. lei de la următoarele societăți: S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.).

Întrucât din verificările efectuate au rezultat indicii că între aceste firme și furnizorii lor au fost întocmite în lanț documente fără a exista operațiuni reale, pentru care nu există date cu privire la proveniența bunurilor, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu cheltuielile aferente costului mărfii pentru care S.C. .X. S.R.L. nu a demonstrat proveniența legală de la furnizorii înscriși pe facturi.

Totodată, organele de inspecție fiscală suspectează constituirea unui grup infracțional în vederea prejudicierii bugetului de stat conform prevederilor art.367 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 286/2009 privind Codul Penal, iar fapta

contribuabilului de a evidenția în documentele legale operațiuni nerezale având drept rezultat diminuarea bazei impozabile, poate întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni potrivit prevederilor art. 6 și art.9 alin.1 lit. c) și alin (3) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, societatea nu a declarat și nu a constituit impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice. În fapt, în perioada verificată acționarul societății, dna. .X. a ridicat din caseria societății suma de .X. lei, din care suma de .X. lei nu poate fi justificată ca fiind utilizată în interesul societății.

De asemenea, suma de .X. lei, reprezentând soldul scriptic înscris în Registrul de casă la data de .X./2013, reprezintă ridicări de numerar din conturile bancare, operațiuni pentru care persoana împuternicită de către administratorul societății este dnul. .X. care are și calitatea de asociat. Deoarece în timpul inspecției fiscale, S.C. .X. S.R.L. nu a putut justifica ridicările de numerar în sumă totală de .X. lei efectuate în perioada .X. 2012-.X. 2013, organele de inspecție fiscală au considerat aceste sume ca fiind de natura dividendelor, așa cum sunt definite de art.7 alin. 1 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, prin urmare, au calculat o diferență suplimentară privind impozitul pe dividende în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

Luând în considerare aceste aspecte, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. au înaintat sesizarea penală nr. .X./X./2014 către Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Biroul Teritorial .X., sesizând sustragerea de la plată a obligațiilor față de bugetul statului în suma totală de .X. lei, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

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

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei

constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

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

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță **se pune problema realității operațiunilor desfășurate**, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la consultarea dosarului fiscal din baza de date ANAF a societăților cu care S.C. .X. S.R.L. au avut relații partenieriale și au stabilit că există suspiciuni cu privire la realitatea înregistrărilor întrucât societățile S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), S.C. .X. S.R.L. (CIF .X.), precum și furnizorii acestora nu și-au mai îndeplinit obligațiile legale declarative și nu au fost identificați la sediile sociale declarate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală pentru o parte din furnizori, urmare unor solicitări de controale încrucișate, au întocmit sesizări penale privind sustragerea de la efectuarea verificărilor, în conformitate cu prevederile Legii nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că nu s-au putut identifica furnizorii reali de feroaliaje achiziționate de către S.C. .X. S.R.L., întrucât aceștia s-au sustras verificărilor fiscale pentru a nu putea fi verificată realitatea și legalitatea tranzacțiilor înscrise în documente și mai mult decât atât, reprezentanții societăților menționate mai sus au recunoscut că nu au desfășurat activități comerciale, organele de inspecție fiscală au concluzionat că între aceste firme au fost întocmite în lanț documente fără a exista operațiuni reale, pentru care nu există date cu privire la proveniența bunurilor și care au fost înregistrate în

evidența contabilă în scopul diminuării bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, deoarece în timpul inspecției fiscale, S.C. .X. S.R.L. nu a putut justifica ridicările de numerer în sumă totală de .X. lei efectuate în perioada .X. 2012- .X. 2013, organele de inspecție fiscală au considerat aceste sume ca fiind de natura dividendelor, așa cum sunt definite de art.7 alin. 1 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, prin urmare, au calculat o diferență suplimentară privind impozitul pe dividende în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. au înaintat sesizarea penală nr. .X./X./2014 către Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Biroul Teritorial .X., pentru sustragerea de la plată a obligațiilor față de bugetul statului în suma totală de .X. lei, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, considerând că există elementele constitutive ale unei infracțiuni potrivit prevederilor art. 6 și art.9 alin.1 lit. c) și alin (3) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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 artificului respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să 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 Decizia nr. .X. din .X./ 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care **se ridică problema realității operațiunilor economice declarate**, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de 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 [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația finanțelor publice .X. a înaintat Parchetului de pe Înalta Curte de Casație și Justiție, Biroul Teritorial .X. Sesizarea penală din data de .X./2014,

ce cuprinde constatările efectuate la S.C. .X. S.R.L., unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și accesorii aferente, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr..X./2014, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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

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

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#), alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

*.X. lei - impozit pe profit suplimentar,
.X. lei – obligații accesorii aferente impozitului pe profit
.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
.X. lei – obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
.X. lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
.X. lei - obligații accesorii aferente impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.*

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

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată suplimentară
- .X. lei impozit pe profit suplimentar,

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă livrării intracomunitare de bunuri și dacă datorează impozitul pe profit în cunatum de .X. lei, în condițiile în care nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livrării intracomunitare de bunuri efectuată către operatorul intracomunitar .X., societate care nu deține un cod valid de tva;

- taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livrării intracomunitare de servicii efectuată către societatea .X., societate care nu deținea un cod valid de TVA.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate (de la data de .X./2010 până la data de .X./2014) obligații accesorii fiscale în sumă totală de .X. lei din care majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază documente justificative, respectiv cheltuieli cu comisioane bancare în sumă de .X. lei, astfel că au calculat în sarcina S.C. .X. S.R.L. impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. 2010 societatea a achitat către societatea .X. S.R.L. suma de .X. lei pe care a înregistrat-o în contabilitate ca plată în avans – comision bancar. Ulterior, dna .X., în calitate de împuternicit al administratorului societății contestatoare, a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente: factura nr..X./2010 în sumă de .X. USD emisă de persoana fizică .X., cu sediul în .X., reprezentând comision de .X.% din valoarea scrisorii de garanție bancară, contractul încheiat între S.C. .X. S.R.L. și persoana fizică .X. și dispoziția de plată externă pentru factura nr..X./2010 în valoare de .X. U.S.D.

Organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr..X./2010 nu este înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L., suma de .X. lei achitată către societatea .X. S.R.L. a reprezentat, conform extrasului de cont emis de .X. sucursala .X., “avans marfă” și a fost înregistrată în registrul jurnal în contul .X. „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”.

Pentru trimestrul II 2013 s-a stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, aferent unei baze impozabile în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit nedeclarat de societate.

Deși, prin contestație, S.C. .X. S.R.L. contestă întregul quantum al taxei pe valoarea adăugată și al impozitului pe profit, stabilit suplimentar de plată, pentru sumele de .X. lei și .X. lei nu aduce argumente și nu invocă în susținerea propriei cauze motive pentru a combate constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 contestația ”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

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

„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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 expertiză, 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 OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul 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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./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 nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit stabilite suplimentar, având în vedere faptul că S.C. .X. S.R.L. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia “*în mod nelegal s-a stabilit de către organul de inspecție fiscală faptul că această cheltuială este nedeductibilă fiscal din moment ce se arată că s-a făcut plată către S.C. .X. SRL ca “având marfă”, stabilindu-se în mod nelegal un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că din constatările organelor de inspecție

fiscală reiese că dna .X., în calitate de împuternicit al administratorului societății contestatoare, a prezentat organelor de inspecție fiscală factura nr..X./2010 în sumă de .X. USD emisă de persoana fizică .X., cu sediul în .X., reprezentând comision de .X.% din valoarea scrisorii de garanție bancară, contractul încheiat între S.C. .X. S.R.L. și persoana fizică .X. și dispoziția de plată externă pentru factura nr..X./2010 în valoare de .X. U.S.D. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr..X./2010 nu este înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L., suma de .X. lei fiind înregistrată în registrul jurnal în contul .X. „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”.

De asemenea, în ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia:

„În balanța de verificare întocmită la .X./2013 s-a înregistrat o pierdere contabilă de .X. lei ceea ce face să nu mai prezinte nicio relevanță faptul că au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile în cuantum de .X. lei.

În balanța de verificare întocmită la .X./2013 s-a înregistrat un impozit pe profit în cuantum de .X. lei. La profitul realizat s-a considerat că s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în cuantum de .X. lei”, organul de soluționare a contestației reține că urmare în specției fiscale efectuate s-a majorat profitul impozabil după cum urmează:

- pentru perioada .X./2013 – .X./2013 cu suma de .X. lei;
- pentru perioada .X./2013 – .X./2013 cu suma de .X. lei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei astfel:

- pentru trim. I 2013, impozit pe profit în sumă de .X. lei, calculat după cum urmează: la pierderea contabilă în sumă de .X. lei au fost adăugate cheltuieli nedeductibile cu dobânzi și penalități în sumă de .X. lei, cheltuieli nedeductibile aferente descărcării gestiunii de feroaliaje în sumă de .X. lei, cheltuieli cu diurna nedeductibilă în sumă de .X. lei, cheltuieli cu prestări servicii nedeductibile în sumă de .X. lei, alte cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, cheltuieli cu alte materiale în sumă de .X. lei, rezultând profit impozabil în sumă de .X. lei;

- pentru trim. II 2013, impozit pe profit în sumă de .X. lei, calculat după cum urmează: la profitul contabil în sumă de .X. lei au fost adăugate cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cheltuieli nedeductibile cu dobânzi și penalități în sumă de .X. lei, cheltuieli nedeductibile aferente descărcării gestiunii de feroaliaje în sumă de .X. lei, cheltuieli cu diurna nedeductibilă în sumă de .X. lei, cheltuieli cu prestări servicii nedeductibile în sumă de .X. lei, cheltuielă nedeductibilă în sumă de .X. lei reprezentând sponsorizări, alte

cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, rezultând profit impozabil în sumă de .X. lei;

De asemenea, potrivit adresei nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală precizează faptul că pentru trimestrul II 2013 s-a stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, aferent unei baze impozabile în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit nedeclarat.

Totodată, pentru trimestrele I și II 2013 S.C. .X. S.R.L. a întocmit și depus Declarația privind obligațiile la bugetul de stat – cod .X. și nu a declarat prin acestea impozit pe profit, această obligație bugetară fiind declarată cu suma de 0 (zero) lei.

Astfel, susținerea societății precum că *„în bilanțul de verificare întocmit la .X./2013 s-a înregistrat o pierdere contabilă de .X. lei, ceea ce face să nu mai prezinte nicio relevanță faptul că (...) au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile în cuantum de .X. lei, iar în bilanțul de verificare întocmit la .X./2013 societatea a înregistrat un profit de .X. lei”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu provizioanele în condițiile în care creanțele pentru care s-a constituit provizion sunt datorate de o societate afiliată, așa cum este definită de art. 7 alin.1 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în luna .X. 2010 cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, suma de .X. lei reprezentând provizioane constituie pentru clienți incerti. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară în mod eronat a determinat baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2010, prin includerea cheltuielilor cu provizioanele ca și cheltuieli deductibile fiscal, societatea neîncadrându-se în prevederile art. 22 alin. 1 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare deoarece creanțele pentru care s-a constituit provizion sunt datorate de S.C. .X. S.R.L. societate afiliată S.C. .X. S.R.L., așa cum este definită de art. 7 alin.1 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, conform prevederilor art. 22 alin. 1 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

(...) c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;(…)”*

Potrivit prevederilor legale invocate, S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de dreptul la deducerea provizioanelor, în limitele impuse de lege, respectiv în cuantum de 20% pentru provizioane constituite începând cu 1 ianuarie 2004, 25% începând cu 1 ianuarie 2005 și 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, în condițiile în care îndeplinesc cumulativ cerințele impuse de lege.

În consecință, provizioanele constituite în .X. 2010 de către S.C. .X. S.R.L., pentru clientul incert S.C. .X. S.R.L., ar fi putut fi deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, în cuantum de 30%, dacă ar fi îndeplinit cumulativ cerințele referitoare la deductibilitate. Însă, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că S.C. .X. S.R.L. prezintă relații de afiliere conform prevederilor art. 7 alin. 1 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv contravine cerinței enunțate la punctul 4 al art. 22 alin. 1 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare nu se poate atribui drept de deducere a cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți incerti, constituite în raport cu creanțele neîncasate de la o persoană afiliată.

Referitor la susținerea societății contestată conform căreia apreciază ca nelegală măsura dispusă de organul fiscal în contextul în care față de S.C. .X. S.R.L. s-a declanșat procedura insolvenței încă din 17 .X. 2010 în dosarul nr..X./2010 înregistrat pe rolul Tribunalului .X., iar respectiva societate este administrată de un administrator judiciar și nu de unul statutar, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece la data constituirii creanțelor societatea era afiliată S.C. .X. S.R.L., așa cum este definită

afilierea de art. 7 alin.1 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar legea prevede în mod clar condițiile cumulative ce trebuie îndeplinite pentru deducerea cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți incerti. Totodată, susținerea că S.C. .X. S.R.L. „nu mai poate fi considerată o societate afiliată” deoarece „administratorii statutari nu mai au niciun control în ceea ce privește administrarea societății” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece conform actului de numire a administratorului judiciar, administratorii statutari au pierdut doar calitatea de administrare a bunurilor societății, însă calitatea de societate afiliată conform prevederilor legale în vigoare a rămas neschimbată.

Prin urmare, în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile .X. nr. .X./2014 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei.

4. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au determinat în mod corect cuantumul acestuia după scăderea cheltuielilor cu sponsorizarea.

În fapt, din verificarea modului de calcul al impozitului pe profit constituit de societate pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a calculat impozitul pe profit fără a ține cont de suma de .X. lei reprezentând contravaloare amendă conform proces verbal de contravenție nr. .X., cheltuială nedeductibilă fiscal. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de .X. lei, cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. p din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, din verificarea modului de declarare a impozitului pe profit constituit de societate pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit nedeclarată prin formularul .X. de .X. lei. Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de

inspecție fiscală au procedat la determinarea rezultatului financiar stabilit ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor dintr-un an fiscal la care a adunat cheltuielile nedeductibile fiscal, stabilind o diferență de impozit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că impozitul pe profit pentru anul 2012 a fost stabilit astfel:

- rezultatul exercițiului	.X. lei
- rezerva legală deductibilă	.X. lei
- cheltuieli nedeductibile fiscal declarate de societate	.X. lei
- chelt. neded. fiscal suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale	.X. lei
din care .X. lei chelt. cu sponsorizarea	
Total profit impozabil	.X. lei
- impozit pe profit în cota de 16%	.X. lei
- sume reprezentând sponsorizarea	- .X. lei
- impozit pe profit anual	.X. lei
- impozit pe profit declarat	.X. lei
- impozit pe profit stabilit suplimentar	.X. lei

Modul de calcul este stabilit prin declarația .X., rectificativă, aferenta anului 2012.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia „măsura este contradictorie cu constatarea organului fiscal de la pagina 4 a deciziei de impunere”, argumentând faptul că nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor cu sponsorizarea, prin adresa nr. .X./2014 și adresa nr. .X./2014 s-a solicitat punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală.

Conform informațiilor transmise prin adresele nr. .X./2014 și nr. .X./2014 reiese că la calculul profitului impozabil pentru anul 2012, contribuabilul prezintă următoarele date financiare:

Venituri din vânzarea mărfurilorX. lei
Venituri din prestări de servicii.....	.X. lei
Total cifră de afaceriX. lei

Cheltuieli privind mărfurile..... .X. lei

Cheltuielile cu personalulX. lei

Alte cheltuieli de exploatareX. lei

Din care .X. lei sponsorizare

Total cheltuieli..... .X. lei

Profit impozabil (activitatea de exploatare)

.X. – .X. + .X. = .X. lei

Impozitul pe profit folosit ca bază pentru determinarea cuantumului cheltuielilor cu sponsorizarea deductibile în exercițiul curent:

.X. x .X.% = .X. lei

Avându-se în vedere condițiile de deducere prevăzute la art. 21 alin. 4 lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea limitelor, valorile sunt:

- .X. la mie din cifra de afaceri reprezintă .X. lei

- .X.% din impozitul pe profit înainte de deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea reprezintă .X. lei.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus, sponsorizarea în sumă de .X. lei este total deductibilă din impozitul pe profit având în vedere că se încadrează în limitele impuse de art. 21 alin. 4 lit. p din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt avut în vedere de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Decizia de impunere privind obligațiile .X. nr. .X./2014 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent anului fiscal 2012.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând obligații accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și obligații accesorii taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctele 3 și 4 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere .X. nr. .X./2014 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, iar la punctul 2 din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, S.C. .X. S.R.L. datorează și obligații accesorii aferente în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Se reține, totodată, că S.C. .X. S.R.L. nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor aferente TVA și impozitului pe profit, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile și pct.11.1 lit.a) și lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei – obligații accesorii aferente impozitului pe profit
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei – obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei - obligații accesorii aferente impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a

determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere .X. nr. .X./2014 emisă de Administrația finanțelor publice a județului .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - impozit pe profit suplimentar.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere .X. nr. .X./2014 emisă de Administrația finanțelor publice a județului .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit suplimentar.

4. Respingerea ca nemotivată și neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere .X. nr. .X./2014 emisă de Administrația finanțelor publice a județului .X. în ceea ce privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar.

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

DIRECTOR GENERAL