

DECIZIA nr. 687 / 19.12.2017
privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**,
înregistrată la DGRFPB sub nr. x/26.09.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia sector 4 a Finantelor Publice, prin adresele nr. x/25.09.2017 si nr. x/20.09.2017, înregistrate la DGRFPB sub nr. x/26.09.2017 si sub nr. x/26.09.2017, completate cu adresa nr. x/18.10.2017, înregistrata la DGRFPB sub nr. x/20.10.2017 si cu adresa înregistrata la DGRFPB sub nr. x/LMU/11.12.2017, cu privire la contestația formulată de **SC X SRL**, cu sediul în București, str. CJ, sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal sub nr. x/14.09.2017, il constituie :

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x/21.07.2017 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/21.07.2017, comunicata sub semnatura in data de 01.08.2017, cu adresa nr. MBS4-AIF x/21.07.2017, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata in suma totala de y lei, reprezentand:

- impozit pe profit y lei
- taxa pe valoarea adaugata y lei

2. Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. x/09.08.2017 emisa de Activitatea de administrare a veniturilor statului din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, comunicata prin confirmare de primire in data de 28.08.2017, prin care s-au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma totala de y lei, reprezentand:

- accesorii aferente impozitului pe profit si accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite prin decizia de impunere nr. F-S4 x/21.07.2017, in suma totala de y lei;
- accesorii aferente comisionului ITM in baza declaratiilor depuse, in suma totala de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 268 alin.(1), art. 270 alin.(1) si art.272 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

I. Prin contestatia formulata societatea solicita revocarea obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa reprezentand TVA in suma de y lei, impozit pe profit in suma de y lei accesorii in suma de y lei, din urmatoarele motive :

In mod netemeinic si nelegal au fost stabilite obligatii de plata si accesorii in conditiile in care deciziile de declarare ca inactiv si de anulare a codului de TVA nu i-au fost comunicate conform art.44 si art.48 din Codul de procedura fiscala.

Pana in anul 2016 nu a avut cunostinta de declararea ca inactiv si de anularea codului de TVA din anul 2012 nefiind comunicata nicio decizie. Nedepunerea deconturilor de TVA in anul 2012 s-a datorat neindeplinirii obligatiilor de vechea contabila, aspect pe care ar fi putut sa-l remedieze daca i s-ar fi adus la cunostinta anularea codului de TVA. In aceasta perioada si-a desfasurat activitatea achizitionand bunuri si servicii, deducand, colectand si platind TVA.

In ceea ce priveste TVA au fost incalcate dispozitiile Directivei 2006/112/CE nefiind respectate principiile neutralitatii taxei si proportionalitatii si ale Codului de procedura fiscala privind dreptul la aparare, la informare, de a fi ascultat si de a fi consiliat nici dupa reinregistrarea ca platitor de TVA cand a fost emis aviz de inspectie fiscala precizandu-se ca nu a fost regularizata TVA aferenta marfurilor aflate in stoc si serviciilor neutilizate.

Legat de TVA colectata diferentele stabilite la control au fost generate de faptul ca a aflat in anul 2014 de la functionarii ANAF sector 4 ca este neplatitoare de TVA si la sfarsitul anului 2015 ca are codul de TVA anulat, fapt ce a determinat vanzari fara TVA .

In ceea ce priveste impozitul pe profit in cazul reinregistrarii ca platitor de TVA are dreptul sa isi deduca cheltuielile efectuate pe perioada anularii codului de TVA si sa le repuna pe 117 Rezultat reportat.

In legatura cu facturile declarate de AG in declaratia 394 catre X solicita sa se faca dovada comunicarii facturilor pe care nimeni din firma nu le-a semnat pentru ca nu au fost primite.

In legatura cu diferenta intre creditul contului 371-Marfuri si rulajul anual al contului 707-Venituri din vanzarea marfurilor au fost luate masuri pentru a obtine explicatii de la vechea contabila existand doua variante de balanta contabila la luna noiembrie 2013 diferenta reprezentand corectii si pe venituri si pe cheltuieli.

In ceea ce priveste accesoriile sumele sunt aferente obligatiilor de plata nedatorate iar sumele reprezentand comisioane ITM aferente declaratiilor depuse in 2009-2011 sunt prescise.

II. Prin :

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x/21.07.2017 s-au stabilit obligatii fiscale de plata in suma totala de y lei, din care:

- impozit pe profit y lei
- taxa pe valoarea adaugata y lei

2. Decizia de impunere referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. x/09.08.2017 s-au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma totala de y lei, din care:

- accesorii aferente impozitului pe profit si accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma totala de y lei;
- accesorii aferente comisionului ITM in baza declaratiilor depuse in suma totala de y lei.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

SC X SRL are ca principal obiect de activitate «Comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun» - cod 4711.

SC X SRL a fost inregistrata in scopuri de TVA in perioada 21.11.2008-01.08.2012.

In baza Deciziei privind anulara din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA nr. x/23.08.2012 a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA potrivit art.153 alin.9 lit.d din Codul fiscal, fiind declarata inactiva din data de 06.03.2013.

Incepand cu data de 05.05.2016 societatea a solicitat reinregistrarea ca platitor de TVA, iar in baza Deciziei nr. x/29.01.2016 a fost reactivata incepand cu data de 18.02.2016.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/21.07.2017 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AS4FP a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 si al TVA, pentru perioada 01.08.2012-31.12.2016.

In baza constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/21.07.2017 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/21.07.2017 prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata in suma totala de y lei, reprezentand impozit pe profit in suma de y lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

De asemenea, Activitatea de administrare a veniturilor statului din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. x/09.08.2017 prin care s-au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma totala de y lei, reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit si accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/21.07.2017 si accesorii aferente comisionului ITM in suma de y lei stabilit prin declaratiile depuse de societate.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum reiese din interpretarea respectivelor prevederi legale, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale. Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de

inspecție fiscală au procedat la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali folosind atât informații rezultate din evidența contabilă a societății cât și din baza de date a ANAF.

3.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de y lei, TVA în sumă de y lei și accesoriile aferente în suma de y lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Procesul verbal x/21.07.2017, aceleași cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-S4 x/21.07.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-S4 x/21.07.2017, contestată, au fost înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul municipiului București de către AS4FP cu adresa nr. x/17.08.2017, confirmată de primire de organul de cercetare penală în data de 30.08.2017, în vederea efectuării cercetărilor necesare pentru a stabili dacă există indicii cu privire la existența sau inexistența elementelor constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale .

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x/21.07.2017 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AS4FP a efectuat inspecție fiscală la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 și al TVA, pentru perioada 01.08.2012-31.12.2016.

Inspecția fiscală s-a efectuat în baza documentelor prezentate de societate și informațiilor existente în baza de date a ANAF.

Urmare verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate de societate în perioada verificată, inspecția fiscală a constatat următoarele:

1. În ceea ce privește TVA în sumă de y lei:

A. În perioada 01.08.2012-05.05.2016 societatea nu a avut cod valid de TVA și s-a aflat în perioada de inactivitate dar a desfășurat activitate economică, iar potrivit art.11 alin.1¹ și alin.1³ din Codul fiscal în această perioadă nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, fiind obligată la plata TVA colectată aferentă operațiunilor taxabile.

Intrucât în perioada 01.08.2012-05.05.2016 a realizat venituri din vânzarea de marfuri către persoane fizice în suma totală de v lei, organele de inspecție fiscală au calculat TVA în suma de y lei în conformitate cu art.137 alin.1 lit.a, respectiv art.286 alin.1 lit.a din Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare, aplicând cotele de TVA în vigoare pentru această perioadă (24% până la 31.12.2015, respectiv 19% de la 01.01.2016).

B. În perioada iunie 2015 – iunie 2016, din verificarea bazei de date ANAF s-au constatat neconcordanțe între datele declarate de societate și AG SRL.

Prin adresa înregistrată sub nr. MBS4/REG/x/31.10.2016, respectiv sub nr.MBS4_AIF x/02.11.2016, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală prin

adresa nr. MBS4_AIF x/25.10.2016 AG a transmis informatiile si documentele solicitate (fisa clientului, facturi de livrare, registre jurnal, jurnale de vanzari, contracte si orice document relevant) din analiza carora a rezultat ca X SRL nu a inregistrat in evidenta facturi in suma totala de v lei.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit adaos comercial pentru vanzare de marfa de 11,70% pentru anul 2015, respectiv de 11% pentru anul 2016 si au calculat valoarea de vanzare a achizitiilor in suma totala de v lei rezultand TVA colectata in suma de y lei.

C. La data de 31.12.2013, in balanta de verificare exista diferenta intre rulajele conturilor 371 „Marfuri” si 707 „Venituri din vanzarea de marfuri” in suma de v lei, pentru care nu au fost prezentate documente justificative conform reglementarilor contabile.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata in suma de y lei.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit în sumă de y lei: la determinarea bazei impozabile pentru stabilirea impozitului pe profit au fost stabilite urmatoarele diferente:

- valoarea de livrare privind achizitiile efectuate in perioada 2015-2016 de la AG pentru care nu au fost prezentate facturi privind inregistrarea in evidenta contabila in suma de v lei, prin aplicarea unui adaos comercial pentru vanzare de marfa de 11,70% pentru anul 2015, respectiv de 11% pentru anul 2016, in suma totala de v lei;

- diferenta intre rulajele conturilor 371 „Marfuri” si 707 „Venituri din vanzarea de marfuri” pentru care nu au fost prezentate documente justificative conform reglementarilor contabile, in suma totala de v lei.

Totodata, la determinarea bazei impozabile a impozitului pe profit organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea veniturilor aferente perioadei in care societatea a avut codul de inregistrare anulat cu TVA colectata in suma de y lei.

Urmare explicatiilor solicitate reprezentantului societatii referitor la scoaterea din evidenta ca platitor de TVA, neinregistrarea in evidenta contabila a facturilor emise de AG si la neconcordantele existente intre rulajele conturilor din balanta de verificare la data de 31.12.2013 acesta a raspuns: „Nu am luat cunostinta in anul 2012 ca soc. a fost scoasa din evidenta ca platitor de TVA (...) nu am stiut ca soc. a fost declarata inactiva” sau „Nu am cunostinte de contabilitate. Nu inteleg intrebarea.”

Avand in vedere constatările rezultate, urmare analizării documentelor prezentate si a informatiilor existente in baza de date a ANAF in cadrul inspectiei fiscale desfășurate, prin adresa nr.x/17.08.2017 organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației sector 4 a Finantelor Publice au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bucuresti Procesul Verbal nr. x/21.07.2017, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspectie fiscală nr.F-S4 x/21.07.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-S4 x/21.07.2017, contestată, în vederea efectuării cercetarilor necesare pentru a constata daca faptele prezentate contin elementele constitutive ale unor infractiuni prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura 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-S4 x/21.07.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S4 x/21.07.2017, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema realității operațiunilor efectuate urmare: desfasurarii activității în perioada în care societatea contestatoare a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și a fost declarată inactivă; neconcordanțelor constatate între datele declarate de furnizorul AG și cele din evidența contestatarii, respectiv neînregistrarea în evidența contabilă a X a facturilor emise în perioada iunie 2015 - iunie 2016; neconcordanțelor între rulajele conturilor „Marfuri” și „Venituri din vânzarea de marfuri” înregistrate în balanța contabilă la data de 31.12.2013 pentru care nu au fost prezentate documente justificative, ceea ce a condus la diminuarea obligațiilor sale față de bugetul statului.

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).

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

precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 4 a Finanțelor Publice au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București adresa nr. x/17.08.2017 împreună cu Procesul Verbal nr. x/21.07.2017, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-S4 x/21.07.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-S4 x/21.07.2017, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, reținând, aferent operațiunilor declarate de societate, impozit pe profit suplimentar și TVA în sumă totală de y lei, contestate.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cauza C-225/02 Halifax & 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.”*

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *“ pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

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.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții

favorabile contribuabilului, 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 contestatareii reflectă realitatea operațiunilor.

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, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

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 Administrației sector 4 a Finanțelor Publice au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București adresa nr. x/17.08.2017 împreună cu Procesul Verbal nr. x/21.07.2017, ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-S4 x/21.07.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-S4 x/21.07.2017, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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 în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că “aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției

ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”

Totodată, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: “că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.

Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit ca instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”

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, DGRFPB prin Serviciul soluționare contestații 2 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, 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 [...]”

Referitor la accesoriile în suma de y lei stabilite prin Decizia de impunere referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. x/09.08.2017 emisa de Activitatea de administrare a veniturilor statului din cadrul Administrației sector 4 a Finanțelor

Publice se retine faptul ca acestea sunt aferente debitului in suma de y lei reprezentand impozit pe profit si TVA pentru care au fost sesizate organele de cercetare penala.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, în conformitate cu prevederile art.277 alin.1 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit si TVA in suma de y lei si pentru accesoriile aferente in suma de y lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din același act normativ.

3.2. În ceea ce privește accesoriile aferente veniturilor din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010 in suma de y lei.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesorii in suma de y lei, in conditiile in care acestea sunt aferente debitelor reprezentand venituri din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010, pentru care competenta de administrare revine inspectoratelor teritoriale de munca pana la 31.12.2010, potrivit legislatiei specifice aplicabile fiecărei perioade.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/09.08.2017, Administratia Sector 4 a Finantelor Publice a stabilit accesorii aferente veniturilor din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010, calculat pentru perioada 01.07.2010–12.07.2016, debitele asupra carora s-au calculat accesoriile fiind individualizate prin declaratiile cod 961 depuse de societate in perioada iulie 2009 – decembrie 2010.

In drept, potrivit prevederilor art.110, art.119, art.120 si art.120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pe perioada de calcul a accesoriilor si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004:

Codul de procedura fiscala:

“Art. 110 - (3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

„Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Normele metodologice:

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

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;

b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de platitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către platitor, potrivit legii; (...).”

Se reține că prevederi legale similare au existat pe toată perioada de calcul a accesoriilor, inclusiv începând cu 01.01.2016 prin art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art.1 din Legea nr.170/2014 privind administrarea creanțelor bugetare reprezentând comisionul datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de muncă:

“Art. 1. - (1) Creanțele bugetare reprezentând comisionul datorat până la data de 31 decembrie 2010 de angajatori inspectoratelor teritoriale de muncă pentru păstrarea și completarea carnetelor de muncă, respectiv pentru certificarea legalității înregistrărilor efectuate în baza prevederilor Legii nr. 130/1999 privind unele măsuri de protecție a persoanelor încadrate în muncă, republicată, precum și obligațiile accesorii aferente, stabilite prin titluri de creanță și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi, se fac venit la bugetul de stat și au regim de creanță bugetară.

(2) Procedurile de administrare a creanțelor bugetare prevăzute la alin.

(1) vor fi continuate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate, care se subrogă în drepturile și obligațiile inspectoratelor teritoriale de muncă. Administrarea creanțelor prevăzute la alin. (1) se îndeplinește potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(3) Sumele reprezentând comisionul prevăzut la alin. (1), inclusiv dobânzile, penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere pentru care dreptul de a cere executarea silită s-a prescris până la data preluării în administrare a acestora de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, rămân în responsabilitatea inspectoratelor teritoriale de muncă.

(4) Pentru creanțele bugetare prevăzute la alin. (1), inspectoratele teritoriale de muncă vor preda organelor fiscale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competente în administrarea contribuabililor, în termen de 60 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi, următoarele:

a) înscrisurile, în original, în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data intrării în vigoare a prevederilor prezentei legi și care reprezintă titluri executorii, neatacate în termenul legal sau dispozitivul hotărârii judecătorești irevocabile prin care s-a soluționat contestația formulată împotriva acestora;

b) dosarele aflate pe rolul instanțelor de judecată pentru litigiile având ca obiect contestațiile la executarea silită sau contestațiile împotriva actelor prin care se

dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii, precum și în cazul litigiilor care privesc procedurile de insolvență, aferente creanțelor;

c) situația soldurilor creanțelor prevăzute la alin. (1);

d) situația sumelor plătite în plus față de obligația de plată;

e) orice alte informații/documente disponibile, necesare urmăririi și verificării sumelor datorate.

(5) Procedura de predare-primire a documentelor și a informațiilor prevăzute la alin. (4) va fi aprobată prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(6) Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei legi, comisioanele prevăzute la alin. (1), inclusiv obligațiile accesorii aferente acestora, se achită la unitățile Trezoreriei Statului din cadrul organelor fiscale în raza cărora sunt luați în administrare contribuabilii, într-un cont distinct de venituri al bugetului de stat, codificat cu codul de identificare fiscală a contribuabililor.”

Potrivit Protocolului - cadru de predare – primire a titlurilor executorii in care sunt individualizate creantele reprezentand comisionul datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de munca si a documentelor privind masurile de executare silita intreprinse de inspectoratele teritoriale de munca, aprobat prin Ordinul comun al Ministerului Finantelor Publice si al Ministerului Muncii, Familiei, Protectiei Sociale si Persoanelor Varstnice nr.830/542/2015:

“Capitolul I

1. Obiectul prezentei proceduri îl reprezintă predarea-primirea titlurilor executorii în care sunt individualizate creanțele reprezentând comisionul datorat până la data de 31 decembrie 2010 de angajatori inspectoratelor teritoriale de muncă pentru păstrarea și completarea carnetelor de muncă, respectiv pentru certificarea legalității înregistrărilor efectuate în baza prevederilor Legii nr. 130/1999 privind unele măsuri de protecție a persoanelor încadrate în muncă, republicată, a obligațiilor accesorii aferente, stabilite prin titluri de creanță și neachitate până la data intrării în vigoare a Legii nr. 170/2014 privind administrarea creanțelor bugetare reprezentând comisionul datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de muncă, denumită în continuare lege, precum și a documentelor privind măsurile de executare silită întreprinse de inspectoratul teritorial de muncă.

2. Procedurile de administrare a acestor creanțe bugetare vor fi continuate, după 60 de zile de la data publicării legii în Monitorul Oficial al României, Partea I, de către Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate, care se subrogă în drepturile și obligațiile inspectoratelor teritoriale de muncă. Administrarea creanțelor prevăzute la pct. 1 se îndeplinește potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

“Capitolul II

1. Obiectul predării-primirii îl constituie:

a) înscrisurile, în original, în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate și care reprezintă titluri executorii, neatacate în termenul legal, sau dispozitivul hotărârii judecătorești irevocabile prin care s-a soluționat contestația formulată împotriva acestora;

b) dosarele aflate pe rolul instanțelor de judecată pentru litigiile având ca obiect contestațiile la executarea silită sau contestațiile împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii, precum și în cazul litigiilor care privesc procedurile de insolvență, aferente creanțelor.

[...]

6. Inspectoratele teritoriale de muncă care efectuează predarea răspund de valabilitatea, realitatea și actualitatea datelor și documentelor care fac obiectul predării-primirii.”

Cu privire la obligația platii unui comision datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de munca, potrivit dispozițiilor art.2, art.3 și art.5 din Legea nr.130/1999 privind unele măsuri de protecție a persoanelor încadrate în munca, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 2. - (1) Carnetele de muncă ale salariaților încadrați la angajatorii prevăzuți la art. 1 se păstrează și se completează de către inspectoratele teritoriale de muncă în a căror rază teritorială își are sediul angajatorul.

(2) Angajatorii sunt obligați să depună la inspectoratele teritoriale de muncă la care se păstrează și se completează carnetele de muncă ale salariaților:

a) actele privind executarea, suspendarea, modificarea și încetarea contractelor individuale de muncă, în termen de 5 zile de la perfectarea acestora;

b) lunar, dovezile de calculare a drepturilor salariale, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se face plata acestora.

(3) Angajatorii care au înființat sedii secundare în alte județe decât în cel unde angajatorul își are sediul pot solicita ca păstrarea și completarea carnetelor de muncă ale salariaților care prestează munca în cadrul sediilor secundare să se facă de către inspectoratele teritoriale de muncă în a căror rază teritorială își desfășoară activitatea acestea. În acest caz, angajatorii au obligația de a înregistra contractele individuale de muncă ale salariaților și de a depune documentele menționate la alin. (2) la inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază teritorială își desfășoară activitatea sediul secundar și de a deține la sediul secundar o copie a acestor documente.

[...]

Art.3 - (2) Angajatorii prevăzuți la alin. (1) au următoarele obligații:

a) să depună lunar la inspectoratul teritorial de muncă dovezile de calculare a drepturilor salariale, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se face plata acestora;

b) să prezinte carnetele de muncă ale salariaților la inspectoratele teritoriale de muncă, la încetarea contractelor individuale de muncă ale acestora, în vederea certificării înscrierilor efectuate.

[...].

Art. 5. - (1) Pentru prestarea serviciilor prevăzute în prezenta lege, inspectoratele teritoriale de muncă vor percepe un comision stabilit după cum urmează:

a) 0,75% din fondul lunar de salarii, angajatorilor cărora le păstrează și le completează carnetele de muncă;

b) 0,25% din fondul lunar de salarii, angajatorilor cărora le prestează serviciile prevăzute la art. 3, constând în verificarea și certificarea legalității înregistrărilor efectuate de către aceștia.

(2) Angajatorii prevăzuți la art. 2 și 3 au obligația să calculeze comisionul și să depună lunar la inspectoratul teritorial de muncă o declarație fiscală privind stabilirea comisionului. Plata comisionului și depunerea declarației se vor efectua până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care este datorat.”

Incepand cu data de 01.02.2011 prin Ordonanta de urgenta nr.123/2011 au fost abrogate prevederile Legii nr.130/1999 privind unele masuri de protectie a persoanelor incadrate in munca, republicata.

Se retine ca, potrivit Legii nr. 170/2014, incepand cu data de 16.02.2015, competenta de administrare a comisionului datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de munca revine Agentiei Nationale de Administrare Fiscala (ANAF).

Competenta de administrare a titlurilor de creanta reprezentand comisionul datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de munca aferent perioadei fiscale anterioare datei de 31 decembrie 2010 si, totodata, pentru solutionarea contestatiilor impotriva actelor administrative prin care s-a facut stabilirea, revine inspectoratelor teritoriale de munca, potrivit legislatiei specifice aplicabile fiecarei perioade.

Incepand data de 16 februarie 2015, inspectoratele teritoriale de munca au obligatia de a preda organelor fiscale din subordinea ANAF, in vederea colectarii, creantele reprezentand comisionul datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de munca, stabilite si neachitate pana la 31.10.2010, predarea-preluarea efectuandu-se pe baza protocolului de predare-primire.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/09.08.2017, Administratia Sector 4 a Finantelor Publice a calculat pentru perioada 01.07.2010 – 12.07.2016, accesorii aferente veniturilor din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010, obligatiile de plata fiind individualizate prin declaratiile cod 961 depuse de societate in perioada iulie 2009 – decembrie 2010.

In baza situatiei soldurilor comisioanelor stabilite pana la data de 31 decembrie 2010 si neincasate pana la aceeasi data, transmisa de Inspectoratul Teritorial de Munca Bucuresti organul fiscal a calculat accesorii in suma totala de y lei, aferente veniturilor din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010, obligatiile de plata fiind individualizate prin declaratiile cod 961, intocmite pe propria raspundere si depuse de societate in perioada iulie 2009 – decembrie 2010, respectiv debitele au fost stabilite conform “Declaratiilor fiscale privind stabilirea comisionului datorat.”

Potrivit dispozitiilor Legii nr. 170/2014, coroborate cu prevederile Protocolului cadru aprobat prin Ordinul comun 830/542/2015, Ministerului Muncii, Familiei, Protectiei Sociale si Persoanelor Varstnice, prin organele competente ale acestuia care efectueaza predarea, raspunde de valabilitatea, realitatea, actualitatea datelor si documentelor si informatiilor care fac obiectul predarii.

Prin urmare, organele fiscale din cadrul ANAF, respectiv Administratia Sectorului 4 a Finantelor Publice, inclusiv organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P.B. nu sunt competente sa se pronunte cu privire la corectitudinea informatiilor furnizate de Ministerului Muncii, Familiei, Protectiei Sociale si Persoanelor Varstnice prin Inspectoratul Teritorial de Munca Bucuresti, referitoare la perioada anterioara datei de 16.02.2015, in conditiile in care art.1 alin.(3) din Legea nr.170/2014 prevede expres faptul ca pentru sumele reprezentand comision si accesorii pentru care dreptul de a cere executarea silita s-a prescrist pana la data preluarii in administrarea ANAF, raman in responsabilitatea inspectoratelor teritoriale de munca.

Trebuie subliniat ca in ceea ce priveste veniturile din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010, stabilite si neachitate pana la 16.02.2015, organelor fiscale din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala le revine numai rolul colectarii si nu al individualizarii acestora si nici al analizei prescriptiei in conditiile in care inspectoratele teritoriale de munca remit spre administrare numai acele obligatii pentru care nu s-a prescrist dreptul de a cere executarea silita.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de X SRL impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/09.08.2017 emisa de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice, cu privire la accesoriiile aferente veniturilor din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010 in suma de y lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art.110, art.119, art.120, art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 10.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, pct.107 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.1050/2004, art.1 din Legea nr.170/2014 privind administrarea creantelor bugetare reprezentand comisionul datorat de angajatori inspectoratelor teritoriale de munca, Ordinul comun al Ministerului Finantelor Publice si al Ministerului Muncii, Familiei, Protectiei Sociale si Persoanelor Varstnice nr.830/542/2015, art.2, art.3 si art.5 din Legea nr.130/1999 privind unele masuri de protectie a persoanelor incadrate in munca, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

1. Suspenda solutionarea contestatiei formulata pentru impozitul pe profit in suma de y lei si pentru TVA in suma de y lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-S4 x/21.07.2017 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice si, in parte, pentru accesoriiile aferente impozitului pe profit si TVA in suma de y lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/08.11.2016 emisa de Activitatea de administrare a veniturilor statului

din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata pentru accesoriile aferente veniturilor din comisionul perceput de catre inspectoratele teritoriale de munca, datorat pana la data de 31 decembrie 2010 in suma de y lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/08.11.2016 emisa de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.