



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice X**  
**Serviciul Soluționare Contestatii 2**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7

Brasov

Tel: 0268.308.476

Fax: 0268.547.730

e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

**Decizia nr. 1196/18.05.2017**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. XXX S.R.L.**  
Loc. X, nr. X, jud. X,  
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Structura de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X (înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X), cu privire la contestația depusă de către **S.C. XXX S.R.L. cu sediul în loc. X, nr. 408G, jud. X, CUI ROX**, formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice**, emise de A.J.F.P. X – Structura de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X, comunicate petentei la data de 14.03.2017, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. X și la D.G.R.F.P. X sub nr. X, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

**X lei**, reprezentând impozit pe profit;

**X lei**, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X prin Serviciul Soluționare Contestatii 2, este legal investită să soluționeze cauza.

**A).** Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. X și la D.G.R.F.P. X sub nr. X, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X și a Raportului de

inspecție fiscală nr. F-X, solicitând admiterea contestației, anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală și exonerarea societății de plata sumei totale de X lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor (X lei) și taxa pe valoarea adăugată în cunatum de (X lei).

În susținerea contestației, petenta invocă următoarele:

### ***I. Aspecte de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală :***

1. Petenta susține că informațiile furnizate de societate (la solicitarea organelor de control) pe parcursul controlului au fost apreciate de inspectorii fiscali ca fiind nerelevante; de asemenea, petenta consideră că inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunii de control încrucișat, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretând - după bunul plac și în defavoarea contribuabilului - documentele ce au fost puse la dispoziție de către societatea verificată. Situația dată reflectă (în opinia contestatoarei) lipsa de interes a inspectorilor fiscali de a solicita și obține din partea persoanelor îndreptățite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspecției fiscale prin identificarea în mod corect și concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere.

Astfel, greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă a avut drept efect reținerea unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

Petenta concluzionează că actele atacate au fost emise fără respectarea prevederilor art. 118 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu au fost respectate drepturile și obligațiile contribuabilului prevăzute în CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabililor, ceea ce a condus la emiterea unei decizii de impunere nule absolut, iar mijloacele de probă puse la dispoziția inspectorilor au fost administrate și apreciate în mod eronat.

2. Petenta citează prevederile art. 118 alin. (5) din Codul de procedură fiscală și analizează conținutul acestora, concluzionând că inspectorii fiscali nu au luat în considerare faptul că societatea și-a exprimat disponibilitatea de a acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale.

Astfel, petenta precizează că s-a solicitat organelor de inspecție respectarea dreptului de a le pune la dispoziție înscrisuri doveditoare pentru dovedirea bunei credințe, însă aceștia nu au luat în considerare solicitările contribuabilului.

Petenta subliniază nelegalitatea actelor atacate și prin prisma faptului că inspecția fiscală s-a realizat fără verificarea tuturor documentelor care ar fi justificat cuantumul veniturilor realizate de aceasta în domeniul său de activitate, înregistrate în evidența contabilă.

Petenta consideră că aspectele de nelegalitate invocate la acest punct din contestație au determinat reținerea unei stări de fapt contrare realității, concretizată prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, fără ca acestea să aibă corespondent în situația economică a societății verificate.

### ***II. Aspecte de netemeinicie ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului***

## *de inspecție fiscală :*

### ***1. Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor***

a) În ceea ce privește impozitul pe venitul microîntreprinderilor, organele de control fiscal au constatat faptul că la data de 31.12.2016, societatea a înregistrat un sold debitor al contului 371 „Marfuri”, în valoare de X lei, conform balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2016. De asemenea, s-a mai reținut faptul că societatea nu a fost în măsură să prezinte stocul factual de marfa.

Astfel, la control s-a considerat că acestea au fost înstrăinate, procedându-se la calcularea prețului de vânzare al acestora inclusiv cu adaosul comercial, adaos comercial care a fost calculat prin estimare în conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, din care a rezultat o bază impozabilă aferentă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în cuantum de X lei.

În opinia petentei concluzia organelor de inspecție fiscală este eronată, întrucât soldul reflectat în balanță nu reprezintă contravaloarea unor mărfuri aflate în proprietatea societății, ci reprezintă un rest rămas în evidențele contabile ca urmare a unor erori vizând modul de descărcare din contabilitate a operațiunilor de leasing derulate.

Practic, suma de X lei regăsită în contul 371 nu a fost descarcată în mod corect din contabilitate la momentul înregistrării operațiunilor de leasing; de altfel, această eroare de contabilitate a fost remediată în cursul lunii ianuarie 2017.

Mai mult decât atât, petenta consideră că modul în care s-a ajuns la calcularea adaosului comercial ca fiind de 4,5% fără a se preciza niciun indicator în baza căruia s-a ajuns la acest procentaj, menționându-se doar temeiul de drept care permite calcularea prin estimare a bazei impozabile - art. 106 din Codul de procedura fiscală – este total eronat, în speță nerealizându-se o estimare rezonabilă a bazei de impozitare.

b) Referitor la impozitul pe venitul microîntreprinderilor aferent venitului obținut din vânzarea SHOWROOM-ului în valoare de X lei, petenta face următoarele precizări:

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2016 s-a înregistrat un sold debitor al contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în sumă de X de lei, în condițiile în care, la data efectuării controlului, din punct de vedere factual aceste nu au putut fi identificate.

Astfel, s-a concluzionat că SHOWROOM-ul a fost vândut și s-au calculat obligații fiscale aferente acestei operațiuni.

Petenta susține că aprecierile organelor de control sunt nefondate și nelegale, întrucât:

- în primul rând, SHOWROOM-ul vândut nu se afla în proprietatea societății, ci în proprietatea personală a administratorului, dl. X.

În situația dată nu se puteau calcula obligații fiscale pentru venituri obținute din vânzarea unui bun care s-a aflat în proprietatea altei persoane, decât cea verificată, astfel că operațiune de vânzare nu are nicio legătură cu societatea, neputându-se astfel stabili obligații fiscale în sarcina acesteia.

- în al doilea rând, în mod nelegal a fost asimilată suma evidențiată în contul 231 cu venituri realizate de societate, întreaga investiție realizată de societate, în sumă de X lei, nu a fost înregistrată pe cheltuieli din punct de vedere contabil ci în contul 231, fapt ce nu a generat vreun efect fiscal asupra veniturilor.

Din aceste motive, petenta consideră că suma de X lei stabilită cu titlu de obligație fiscală suplimentară este nelegală.

## **2. Referitor la taxa pe valoare adăugată**

Petenta susține că organele de control fiscal au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în cuantum total de X lei. Instituirea acestei obligații fiscale suplimentare de plată este, în opinia petentei, nelegală pentru următoarele motive:

a) La punctul 1 din capitolul "Taxa pe valoare adăugată" din RIF s-a constatat faptul că societatea a înscris în declarațiile 394 depuse pentru anul 2011, achiziții în valoare totală de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, de la societatea X S.R.L. după cum urmează:

- semestrul I 2011 = X lei, cu TVA aferentă X de lei;
- semestrul II 2011 = X lei, cu TVA aferentă X lei.

Relațiile comerciale dintre societatea verificată și societatea MAX CONSTRUCT INDUSTRIALE S.R.L. au constat în lucrări de amenajare/consolidare gard, curte, nivelare teren, lucrări efectuate la sediul societății, respectiv la adresa X, nr. 408/G, conform explicațiilor date de administratorul S.C. XXX S.R.L.

Cu toate acestea organele de inspecție fiscală, au concluzionat, fără temei că aceste operațiuni nu au avut loc în realitate, fiind întocmite documente fictive pentru a crea avantaje de natură fiscală.

Pentru a justifica fictivitatea acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au reținut în principal comportamentul fiscal inadecvat al societății X S.R.L., aceasta fiind furnizoare de documente justificative pentru clienți, taxele și impozitele generate de aceste documente fiind anulate prin achiziții fictive de la alte societăți cu comportament fiscal inadecvat. Datorită acestui fapt, s-a tras concluzia că operațiunile desfășurate între S.C. XXX S.R.L. și S.C. X S.R.L sunt fictive, stabilindu-se TVA suplimentară în valoare de X lei.

În opinia petentei concluziile organelor de inspecție fiscală sunt nefondate, tranzacția derulată cu această societate a fost reală, a constat în investiția efectuată la imobilul situat în X, nr. 408/G, dar din cauza faptului că actele contabile ale S.C. XXX S.R.L au fost distruse, societatea se află în imposibilitatea de a demonstra cu documente justificative acest fapt.

b) La punctul 2 din capitolul "Taxa pe valoare adăugată" din RIF, organele de control fiscal au constatat faptul că la data de 31.12.2016, societatea a înregistrat un sold debitor al contului 371 "Marfuri", în valoare de X lei, conform bilanței de verificare încheiată la data de 31.12.2016. De asemenea, s-a mai reținut faptul că societatea nu a fost în măsură să prezinte stocul factual de marfa. Astfel, s-a considerat

că mărfurile au fost înstrăinate și, ca atare, s-a procedat la estimarea valorii de vânzare în conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilindu-se TVA suplimentară de plată în valoarea de X lei (baza de impozitare stabilită a fost de X lei).

Petenta își menține criticile prezentate la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

c) La punctul 3 din capitolul "Taxa pe valoare adăugată" din RIF, s-a procedat la calcularea TVA aferentă sumei de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2016 s-a înregistrat un sold debitor al contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în sumă de X de lei, în condițiile în care, la data efectuării controlului, din punct de vedere factual acestea nu au putut fi identificate. Susținerile prezentate în legătură cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se mențin și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

În plus, petenta precizează că pentru o parte din această sumă a fost calculată deja TVA la punctul 1 din RIF, suma de X lei este compusă și din operațiunile derulate cu S.C. X S.R.L., în valoarea de X lei pentru care s-a calculat TVA suplimentară de plată în cuantum de X lei.

În consecință, petenta susține că actele contestate sunt nelegale având în vedere faptul că în sarcina societății au fost stabilite obligații de plată de două ori pentru aceleași constatări, iar în cursul lunii ianuarie 2012 a fost regularizată întreaga sumă.

**B).** Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul A.J.F.P. X – Structura de Inspecție Fiscală la **S.C. XXX S.R.L.** loc. X, nr. 408G, jud. X, au fost întocmite **Raportul de inspecție fiscală nr. F-X și Decizia de impunere nr. F-X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice** în cuprinsul cărora au fost redată următoarele constatări, contestate de petentă.

**1. Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1 din raportul de inspecție fiscală.**

Societatea XXX S.R.L. a înscris în Declarațiile 394 depuse pentru anul 2011, achiziții în valoare totală de X lei, cu T.V.A. aferentă în sumă de X lei, de la societatea X S.R.L., după cum urmează: - semestrul I 2011 - X lei, cu TVA aferentă X lei;  
- semestrul II 2011 - X lei, cu TVA aferentă X lei.

Relațiile comerciale dintre societatea XXX S.R.L. și societatea X S.R.L. au constat în lucrări de amenajare/consolidare gard, curte, nivelare teren, lucrări efectuate la sediul social al XXX S.R.L., respectiv la adresa X, nr. 408/G, conform explicațiilor date de dl. X, administrator al societății.

Având în vedere comportamentul fiscal și capacitatea tehnică și materială limitată a societății X S.R.L., organele de inspecție fiscală au concluzionat că "achizițiile" societății XXX S.R.L. de la "furnizorul" X SRL, nu au avut loc în

realitate, fiind întocmite documente fictive pentru a crea avantaje de natură fiscală societății verificate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reșinut că, chiar dacă la imobilul situat în localitatea X, șos. X, nr. 408/G, județul X, au fost efectuate lucrări, acestea nu au avut cum să fie prestate de societatea X SRL (fosta X SRL), aceasta neavând angajați pentru a efectua respectivele lucrări și nici achiziții declarate care să susțină o eventuală subcontractare a lucrărilor. Mai mult aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fiind furnizoare de documente justificative pentru clienți, taxele și impozitele generate de aceste documente, fiind anulate prin achiziții fictive de la alte societăți cu comportament fiscal neadecvat.

În condițiile date, la control s-a concluzionat că societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii/bunuri destinate operațiunilor taxabile care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în consecință societatea verificată nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de **X lei**, sumă se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

## **2. Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 2 și Cap. III „Impozit pe veniturile microîntreprinderilor” pct. 1 din raportul de inspecție fiscală.**

Cu ocazia inspecției fiscale desfășurate, s-a constatat că societatea a înregistrat un sold debitor al contului 371 „Mărfuri”, în valoare de X lei, conform balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2016. În timpul controlului societatea nu a fost în măsură să prezinte organelor de control stocul faptic de marfă evidențiat în debitul contului 371 „Mărfuri”.

În Nota explicativă dată în fața organelor de control, administratorul societății, d-nul X a susținut că: „... această sumă se regăsește în evidențele contabile în urma unor înregistrări eronate aceasta (marfă) fiind de fapt leasing auto provenind din perioada anterioară anulului 2013. (...) cauzele fiind erori în modul de înregistrare în evidențele contabile fie înregistrări cu întârziere”.

În condițiile date, prin metoda estimării, în baza prevederilor art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a procedat la calcularea cotei de adaos comercial, respectiv la calculul bazei impozabile, astfel:

- cota de adaos obținut este în sumă de X lei ( $X \text{ lei} \times 4,5 \%$ ):
- TVA aferent cotei de adaos comercial estimată X lei ( $X \text{ lei} \times 20 \%$ ).

Având în vedere cele de mai sus, la control s-a stabilit că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, la nivelul sumei totale de X lei ( $X \text{ lei} \times 20 \%$ ).

Având în vedere cele prezentate mai sus, în timpul controlului organele de inspecție au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **X lei**.

De asemenea, corespunzător celor consemnate, la control s-a determinat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de X lei (X lei + X lei), în sarcina societății fiind stabilit impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în cuantum de **X lei** (X lei x 3%)

**3. Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 3 și Cap. III „Impozit pe veniturile microîntreprinderilor” pct. 1 din raportul de inspecție fiscală.**

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat faptul că în bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2016 S.C. XXX S.R.L. a înregistrat un sold debitor al contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în sumă de X lei, în condițiile în care la data efectuării controlului din punct de vedere faptic acestea nu au putut fi identificate.

În Nota explicativă dată în fața organelor de control, cu privire la componența exactă a imobilizărilor înregistrate, a modului de utilizare a acestora în vederea realizării de venituri impozabile și a faptului că la data efectuării controlului din punct de vedere faptic acestea nu pot fi identificate, administratorul societății, d-nul Gabor Zsigmond, a precizat: „...cauzele fiind erori în modul de înregistrare în evidențele contabile fie înregistrări cu întârziere”.

Întrucât la control societatea nu a putut aduce clarificări privind aspectul redat mai sus, lipsa unor justificări fiind de natură să determine efecte în starea fiscală a contribuabilului, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea XXX S.R.L. a înstrăinat „SHOWROOM-ul” ce reprezintă imobilizarea evidențiată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, fără a proceda însă la înregistrarea veniturilor din operațiunea respectivă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, pentru livrarea în cauză, societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, la nivelul sumei de **X lei** (X lei x 20 %), care se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

De asemenea, la control s-a procedat la stabilirea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent sumei de 763.168 lei, rezultând o obligație de plată suplimentară de **X lei** (X lei x 3 %).

Constatările redate anterior, la pct. B din prezenta decizie, au determinat stabilirea sumelor suplimentare de plată din Decizia de impunere nr. F-X, atacată de petentă, respectiv impozit pe veniturile microîntreprinderilor în cuantum de X lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de X lei.

Întrucât, faptele prezentate la Cap. III „Constatări privind obligațiile fiscale” - impozit pe veniturile microîntreprinderilor și taxa pe valoarea adăugată - din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X - Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul X, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau

inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat. În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr. X și prin adresa nr. X a fost transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul X sesizarea penală.

C). Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele petentei și constatările organelor fiscale, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la aspectele de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală

Cu privire la susținerea contestatoarei referitoare la faptul că organul fiscal a interpretat după bunul plac și în defavoarea contribuabilului documentele ce au fost puse la dispoziție de către petentă, ori a apreciat că informațiile furnizate sunt nerelevante sub aspectul stării de fapt, în soluționarea contestației se rețin prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările: *„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”* și cele ale art. 72 din Codul de procedură fiscală: *„documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”*.

De asemenea, la art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, se stipulează: *„ Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale”* iar, la art. 13 din același act normativ se menționează: *„Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”*.

În acest sens se reține că din conținutul actelor atacate rezultă că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a întemeierii constatărilor pe informații cât mai complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare la stabilirea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au avut în vedere pe lângă documentele financiar contabile prezentate de contribuabil și rezultatele controlului efectuat la S.C. X S.R.L. de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală X (Procesul verbal nr. X), dar și rezultatele controalelor efectuate la societăți care au avut calitatea de clienți ai acesteia, respectiv: X SRL - CUI X4 - (Procesul verbal nr. X) , X SRL - CUI 1X – (Procesul verbal nr. X), X SRL - CUI X, potrivit cărora achizițiile de la S.C. XS.R.L. nu au avut loc în realitate, în fapt fiind întocmite doar documente fictive cu scopul de a crea avantaje de natură fiscală acestor societăți, printre care și S.C. XXX S.R.L.

Susținerea petentei potrivit căreia, inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține informații suplimentare față de cele furnizate de reprezentanții legali ai societății, prin contactarea partenerilor contractuali, nu este conformă cu realitatea întrucât, controale



au fost efectuate atât la furnizor cât și la alte societăți ce au avut calitatea de clienți ai furnizorului S.C. X S.R.L.

Astfel, constatările consemnate în actele atacate au fost fundamentate potrivit prevederilor legale în vigoare, decizia de impunere fiind motivată: „ *pe baza de probe sau constatări proprii*”, așa cum prevede art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În soluționarea contestației se reține că potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, S.C. XXX S.R.L. nu a fost în măsură să probeze realitatea achizițiilor înscrise în facturile ce indică drept furnizor societatea X S.R.L., verificările efectuate în problematică punând în evidență existența unor lanțuri tranzacționale artificiale, realizate prin emiterea de documente de către societăți ce figurează în circuitele respective, în condițiile în care starea și comportamentul acestor firme sunt de natură să infirme participarea reală, efectivă, a acestora în operațiunile economice reflectate de documentele în cauză.

Față de afirmația petentei potrivit căreia în speță, a fost emisă o decizie de impunere nulă absolut, se reține că motivele invocate de contestatoare privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale cu privire la emiterea actelor atacate și gestionarea mijloacelor de probă nu este de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise și contestate, aceste elemente neregăsindu-se între cele enumerate la art. 49 „*Nulitatea actului administrativ fiscal*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume: „(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

a) *este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

b) *nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 46](#) alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

c) *este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa”.*

Având în vedere cele menționate mai sus, este neîntemeiată solicitarea petentei privind constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. X.

2. Referitor la constatările redade la Cap. III „Impozit pe veniturile microîntreprinderilor” pct. 1-2, și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct 1-3, din raportul de inspecție fiscală

**Cauza supusă soluționării este dacă, D.G.R.F.P. X, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările redade la Cap. III „ Constatări fiscale - Impozit pe veniturile microîntreprinderilor pct 1-2 și Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1-3**

**din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X contestate, fac obiectul Sesizării penale nr. X înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul X.**

**În fapt,**

**1. Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct.1 din raportul de inspecție fiscală.**

În luna noiembrie 2016, urmare unui control operativ și inopinat efectuat de inspectorii din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală - Direcția Regionala Antifrauda Fiscala X, s-a întocmit Procesul - verbal nr. X din 22.11.2016, unde s-au menționat următoarele:

*„X, reprezentantul societatii XXX S.R.L. nu a pus la dispoziție documentele financiar contabile justificative aferente perioadei 2011-2012, motivând că acestea au fost distruse (arse) din greșeala de tatăl acestuia. Totodata acesta a prezentat procesul verbal de constatare distrugere acte contabile, prin care a constatat distrugerea documentelor și a dispus reconstituirea documentelor distruse.*

*Societatea verificată nu a prezentat documente/explicații referitoare la datele evidențiate în componența soldurilor care provin din perioada anterioară anului 2013, respectiv cont 371 „Mărfuri” – suma de X lei; cont 4091 „furnizori – debitori” – suma de X lei; cont 4111.00139 „clienți preluați an 2012” – suma de X lei”.*

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Societatea XXX S.R.L. a înscris în Declarațiile 394 depuse pentru anul 2011, achiziții în valoare totală de 348.912 lei, cu T.V.A. aferentă în sumă de 83.739 lei, de la societatea MAX CONSTRUCT INDUSTRIALE S.R.L., după cum urmează: - semestrul I 2011 - X lei, cu TVA aferentă X lei;  
- semestrul II 2011 - X lei, cu TVA aferentă X lei.

Relațiile comerciale dintre societatea XXX S.R.L. și societatea XS.R.L. au constat în lucrări de amenajare/consolidare gard, curte, nivelare teren, lucrări efectuate la sediul social al XXX S.R.L., respectiv la adresa X, nr. 408/G, conform explicațiilor date de dl. X, administrator al societății.

Referitor la societatea X S.R.L., din Procesul -verbal nr. X din 22.11.2016 încheiat de inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală - Direcția Regionala Antifrauda Fiscala X, au rezultat următoarele:

*„ - administratorul societății, X, nu a putut fi contactat, acesta fiind plecat în Spania încă din anul 2005, revenind sporadic în țară pentru perioade foarte scurte, astfel cum a declarat proprietarul imobilului la care este declarat sediul social (X);*

*- societatea X S.R.L. nu funcționează și nici nu a desfășurat niciodată activitate la sediul social, conform celor declarate de proprietarul imobilului din sat X com. X, nr. 239, județ X. Societatea nu funcționează nici la domiciliul fiscal declarat din com. X, sat X, nr. 158, jud. X;*

*- societatea X S.R.L. a avut în perioada 2011 - 2012 doi angajați încadrați cu contract de muncă cu timp parțial, având funcția de casier și încărcător-descărcător;*

*- din data de 22.08.2014 a fost declarată inactivă de inspecția fiscală.*

*- în perioada 2011-2012 societatea X SRL a declarat achiziții în valoare de X lei și*

livrări de X lei, achitând TVA către bugetul de stat în cuantum de X lei. Principalul furnizor al societății X SRL (în proporție de cca 98%), (2011-2012) este societatea X SRL (CUI X), societate aflată în faliment conform Hotărârii 523/F/11.11.2014 pronunțată de către Tribunalul X în dosarul nr. X. Totodată, Tribunalul X a admis cererea de atragere a răspunderii personale și dispune ca pasivul societății debitoare X SRL, în suma de X lei să fie suportat de către administratorul acesteia. În perioada 2011-2012 societatea nu a avut salariați, Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț stabilind un prejudiciu în valoare de X lei, reprezentând impozit pe profit și TVA;

- Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a efectuat un control la societatea X SRL, client al societății X SRL, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC 45/25.02.2016 prin care s-a constatat că achizițiile de la societatea X SRL sunt fictive. Astfel, organul de control apreciază că societatea X SRL a fost creată exclusiv pentru a genera în mod artificial taxă pe valoarea adăugată și cheltuieli deductibile pentru beneficiarii finali ai tranzacțiilor fictive, în vederea diminuării de către aceștia a sumelor datorate bugetului de stat (TVA și impozit pe profit), dar și în vederea obținerii de avantaje financiare de către persoanele implicate în circuitul evazionist.

Din verificările efectuate s-a constatat faptul că în perioada 2010-2012, principali "clienți" ai societății X SRL sunt următoarele societăți:

X SRL (CUI);

XSRL (CUI);

X SRL (CUI); și

XXX SRL (CUI), iar în urma verificărilor efectuate la societățile care au declarat achiziții de la societatea X SRL (denumire anterioară X SRL) s-au constatat următoarele :

- din procesul verbal nr. X întocmit de organele de control din cadrul DRAF X la societatea X SRL, reiese faptul că X SRL (în prezent SRL) a facturat lucrări de construcții către societatea SRL (CUI) în perioada 01.09 - 15.09.2011, în condițiile în care nu dispunea de salariați necesari efectuării de lucrări. Tot din procesul verbal nr. 6231/27.10.2016 rezulta faptul că societatea SRL (fosta SRL) nu a prestat în realitate prestări servicii/livrări de bunuri, fiind întocmite documente fictive cu scopul de a crea avantaje de natură fiscală societății SRL;

- din procesul verbal de control nr. X, încheiat de organele de control din cadrul DRAF X la societatea XSRL (CUI X) reiese faptul că aceasta a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la societatea X SRL, achiziții care în fapt nu s-au realizat, fiind întocmite doar documente fictive cu scopul de a crea avantaje de natură fiscală societății X SRL.

Având în vedere aspectele prezentate anterior, există suspiciuni rezonabile cu privire la realitatea operațiunilor desfășurate între societatea XXX SRL și societatea X SRL.

Precizăm ca societatea X SRL, nu a avut capacitatea de a efectua efectiv lucrările menționate de X, lucrări gard, curte (...) având doar 2 angajați cu timp parțial, nespecializați în construcții. Astfel prestările de servicii declarate de societatea XXX SRL au fost "acoperite" prin documente fictive, emise în numele societății X SRL."

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că "achizițiile"

societății XXX SRL de la "furnizorul" X SRL, nu au avut loc în realitate, fiind întocmite documente fictive pentru a crea avantaje de natură fiscală societății verificate. Chiar dacă la imobilul situat în localitatea X, șos. Sighișoarei, nr. 408/G, județul X, au fost efectuate lucrări, acestea nu au avut cum să fie prestate de societatea X SRL (fosta X SRL), aceasta neavând angajați pentru a efectua respectivele lucrări și nici achiziții declarate care să susțină o eventuală subcontractare a lucrărilor. Mai mult aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fiind furnizoare de documente justificative pentru clienți, taxele și impozitele generate de aceste documente, fiind anulate prin achiziții fictive de la alte societăți cu comportament fiscal neadecvat.

În condițiile date, societatea XXX S.R.L. nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii/bunuri destinate operațiunilor taxabile care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în consecință societatea verificată nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei.

În completare, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că un document are calitatea de document justificativ doar dacă în conținut se reflectă operațiuni reale, așa cum este prevăzut la art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, în situația dată sunt aplicabile și prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât facturile în cauză, nu reflectă operațiuni reale, nu pot reprezenta documente justificative, în înțelesul textului anterior citat, cu rol de suport fiscal care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Deducerea taxei pe valoarea adăugată în condițiile menționate mai sus, a condus la diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată pentru anul 2011.

Drept urmare, cu ocazia controlului, s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată la buget, în cuantum de **X lei**.

## **2. Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 2 și Cap. III „Impozit pe veniturile microîntreprinderilor” pct. 1 din raportul de inspecție fiscală.**

Cu ocazia inspecției fiscale desfășurate, s-a constatat că societatea a înregistrat un sold debitor al contului 371 „Mărfuri”, în valoare de X lei, conform balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2016. În timpul controlului societatea nu a fost în măsură să prezinte organelor de control stocul factual de marfă evidențiat în debitul contului 371 „Mărfuri”.

Au fost solicitate explicații cu privire la stocul factual de marfă, respectiv a perioadei și cauzele (furturi, perisabilități, deteriorări, etc.) care determină lipsa factuală a stocului de marfă, precum și documentele justificative întocmite în acest sens.

În Nota explicativă dată în fața organelor de control, administratorul societății, d-nul X a susținut următoarele: „... această sumă se regăsește în evidențele contabile în urma unor înregistrări eronate aceasta (marfă) fiind de fapt leasing auto provenind din perioada anterioară anului 2013. (...) cauzele fiind erori în modul de înregistrare în evidențele contabile fie înregistrări cu întârziere”.

În baza prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, societatea avea obligația să efectueze inventarierea ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere.

Sub determinarea situației prezentate, stabilirea obligațiilor față de buget ale societății supuse verificării este posibilă doar prin aplicarea metodei estimării prevăzută la art. 106 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, relevant în context fiind și textul prevăzut la art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În cadrul inspecției fiscale au fost avute în vedere Nota de fundamentare înregistrată la A.J.F.P. X - Structura de inspecție fiscală sub nr. 598/13.03.2017 și prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederilor art. 14 alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art. 72 și 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor menționate mai sus, în timpul controlului s-a procedat la stabilirea venitului obținut din vânzarea mărfurilor respective avându-se în vedere marja de profit stabilite prin aplicația „Orbis” raportat la cifra de afaceri obținută dintr-un eșantion de activități cu același obiect de activitate, cota de profit în cauză pentru anul 2015 fiind de 4,5 %.

În condițiile date, prin metoda estimării, în baza prevederilor art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la calcularea cotei de adaos comercial, respectiv la calculul bazei impozabile, astfel:

- cota de adaos obținut este în sumă de X lei ( $X \text{ lei} \times 4,5 \%$ );
- TVA aferent cotei de adaos comercial estimată X lei ( $X \text{ lei} \times 20 \%$ ).

Având în vedere cele de mai sus, societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, la nivelul sumei totale de X lei, în baza prevederilor art. 268 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza prevederilor art. 286 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, unde este prevăzut modul de constituire a bazei de impozitare pentru TVA, astfel:

$$\begin{array}{l} X \text{ lei} \times 20\% = X \text{ lei;} \\ \underline{X \text{ lei} \times 20\% = X \text{ lei.}} \\ \text{Total} \quad X \text{ lei} \times 20\% = X \text{ lei.} \end{array}$$

Având în vedere cele prezentate mai sus, în timpul controlului organele de inspecție au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **X lei**.

De asemenea, corespunzător celor consemnate, la control s-a determinat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de X lei ( $X \text{ lei} + X \text{ lei}$ ), în sarcina societății fiind stabilit impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în cuantum de **X lei** ( $X \text{ lei} \times 3\%$ )

**3. Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 3 și Cap. III „Impozit pe veniturile microîntreprinderilor” pct. 1 din raportul de inspecție fiscală.**

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat faptul că în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2016 S.C. XXX S.R.L. a înregistrat un sold debitor al contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în sumă de X lei, în condițiile în care la data efectuării controlului din punct de vedere faptic acestea nu au putut fi identificate.

De asemenea, urmare controlului operativ efectuat de inspectorii din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală - Direcția Regionala Antifrauda Fiscala X, au constatat următoarele:

*„ ... societatea XXX SRL nu a recepționat/pus în funcțiune investiția înregistrată în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție ... având soldul de X lei și nu a scăzut din evidența contabilă investițiile realizate, deși imobilul a fost vândut de societatea XXX SRL, și la data controlului societatea nu mai deține bunuri în proprietate și/s-au în folosință.”*

În Nota explicativă dată în fața organelor de control, cu privire la componența exactă a imobilizărilor înregistrate, a modului de utilizare a acestora în vederea realizării de venituri impozabile și a faptului că la data efectuării controlului din punct de vedere faptic acestea nu pot fi identificate, administratorul societății, d-nul X a precizat: *„...cauzele fiind erori în modul de înregistrare în evidențele contabile fie înregistrări cu întârziere”.*

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că în Situațiile financiare anuale întocmite și depuse de societate pentru anul 2015, suma de X lei este înscrisă în anexa F40 *„Situația Activelor Imobilizate”* la rd. 13 *„Imobilizari corporale in curs de executie”.*

Totodată, au reținut că, având în vedere cele consemnate mai sus, în condițiile în care la control societatea nu a putut aduce clarificări privind aspectul redat mai sus, lipsa unor justificări fiind de natură să determine efecte în starea fiscală a contribuabilului, rezultă faptul că Societatea XXX S.R.L. a înstrăinat „SHOWROOM-ul” ce reprezintă imobilizarea evidențiată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, fără a proceda însă la înregistrarea veniturilor din operațiunea respectivă.

Prin neînregistrarea în evidența contabilă a livrărilor de bunuri susmenționate societatea a încălcat prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la control s-a concluzionat că, pentru livrările în cauză, societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, la nivelul sumei de X lei (X lei x 20 %), în baza prevederilor art. 268 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza prevederilor art. 286 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, unde este prevăzut modul de constituire a bazei de impozitare pentru TVA.

În condițiile date, avându-se în vedere prevederile legale menționate mai sus și starea de fapt fiscală constatată, la control s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plata în sumă de **X lei**.

Având în vedere situația anterior redată, la control s-a reținut că, societatea a înstrăinat „SHOWROOM-ul” situat în localitatea X, nr. 408/G, jud. X, ce reprezintă imobilizarea evidențiată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, în cuantum total de X lei, fără însă a proceda la constituirea, declararea și virarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent.

Organele fiscale au concluzionat că, în speță, au fost încălcate prevederile art. 112<sup>7</sup> alin. (1) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele menționate mai sus, conform prevederilor art. 112<sup>5</sup> din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a procedat la stabilirea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent sumei de X lei, rezultând o obligație de plată suplimentară de **X lei** (X lei x 3 %).

Constatările redate anterior, la pct. B din prezenta decizie, au determinat stabilirea sumelor suplimentare de plată din Decizia de impunere nr. F-X, atacată de petentă, respectiv impozit pe veniturile microîntreprinderilor în cuantum de X lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de X lei.

Întrucât, faptele prezentate la Cap. III „Constatări privind obligațiile fiscale” - impozit pe veniturile microîntreprinderilor și taxa pe valoarea adăugată - din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X - Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul X, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat. În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr. X și prin adresa nr. X a fost transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul X sesizarea penală.

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

#### **ART. 9**

*(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:*

*[...]*

*b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;*

*c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”.*

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

**„ (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;*  
[...]

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

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de către organele de inspecție fiscală potrivit cărora:

- facturile înregistrate de contribuabilul în evidența contabilă, având ca emitentă societatea X S.R.L. nu reflectă operațiuni reale, fiind diminuate obligațiile fiscale datorate bugetului de stat cu suma de **X lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

- societatea nu a fost în măsură să prezinte organelor de inspecție fiscală stocul de marfă existent în evidența contabilă în contul 371 „Mărfuri”;

- S.C. XXX S.R.L. a înregistrat la data de 31.12.2016 în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” suma totală de X lei, însă la data controlului investițiile în cauză nu au putut fi prezentate faptic.

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

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

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

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

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

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de*



*Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”* menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr.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) teza 1 din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, **Sesizarea penală nr. X**, pentru a se pronunța asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii, având în vedere că, în urma inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale A.J.F.P. X - Inspecție Fiscală la S.C. XXX S.R.L., cu sediul în loc. X, nr. 408/G, jud. X a rezultat că acesta a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții bunuri și servicii care nu reflectă operațiuni reale și nu a putut prezenta faptiv stocul de marfuri evidențiat în contul 371 și nici investițiile evidențiate în contul 231 așa cum acestea sunt reflectate în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2016, creând bugetului general consolidat al statului un prejudiciu în sumă totală de X lei, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr. F-X cât și al contestației formulate de S.C. XXX S.R.L. împotriva acesteia.

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

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

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni,

**fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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

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

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

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, se stipulează: „10.2. *Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.*”

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

## DECIDE

**Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. XXX S.R.L., cu sediul în loc. X, nr. 408/G, jud. X, pentru suma totală de X lei, stabilită prin *Deciziei de impunere nr. F-X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*, compusă din:**

**X lei**, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor;

**X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea deciziei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**