

DECIZIA NR.1598

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X.

SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, contestand partial actul administrativ fiscal si anume suma totala care se compune din impozit pe profit si TVA.

SC X formuleaza contestatie si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii si contesta partial aceasta decizie prin care organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa, obligatii fiscale accesorii aferente debitului si anume:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA ;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

De asemenea, SC X formuleaza contestatie si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala au fost comunicate societatii prin remiterea acestora contribuabilului sub semnatura, conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei precum si in raport de comunicarea Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emise in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. precum si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actelor administrativ fiscale contestate cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA, precum si accesoriile aferente acestor debite.

In sustinerea contestatiei, societatea contestatoare prezinta urmatoarele motive:

-Constatarile de la pct.1.3 lit.a) si partial b), pct.2.3 lit.a) si partial b) din Raportul de inspectie fiscala s-au datorat unor interpretari eronate a reglementarilor fiscale in materie de deductibilitate si a dificultatilor avute pentru refacerea contabilitatii urmare pierderii unor facturi in original pe care si le asuma; insa nu este de acord cu modalitatea in care s-au calculat debitele suplimentare privind prestarile de servicii facturate catre SC Q, deoarece sustine ca nu a prestat serviciile mentionate in facturile la care se face referire si nu a beneficiat de aceste sume.

-Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, contestate, sunt netemeinice si nelegale,intocmite in contradictie cu principiile inspectiei fiscale care impun ca aceasta sa se desfasoare in mod corect si impartial , cu exercitarea dreptului de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii , cu manifestarea rolului activ al organului de inspectie fiscala , in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale ale contribuabilului; societatea contestatoare sustine ca mentiunile organului de inspectie fiscala cu referire la acest beneficiar nu sunt altceva decat reflectarea partiala a modului si conditiilor de desfasurare a inspectiei fiscale si nicidecum o motivare factica a ratiunilor care au condus la stabilirea unor obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA aferente facturilor fiscale inregistrate de aceasta societate comerciala , ratiuni care ar fi rezultat urmare inspectiei fiscale realizate la acest contribuabil.

-Organele de inspectie fiscala nu au motivat in niciun fel si nu a fundamentat in drept , de ce declaratiile reprezentantului beneficiarului au prioritate sau sunt mai credibile decat declaratiile reprezentantului SC X iar pe de alta parte a luat hotararea impunerii suplimentare fara sa dovedeasca in niciun fel culpa societatii; sustine ca organele de inspectie fiscala nu pot stabili realitatea prestarilor de servicii in facturile prezentate in copie de SC Q.

Societatea contestatoare considera ca Decizia de impunere contestata a fost emisa cu nerespectarea conditiilor de forma prevazute de lege prin retinerea unei stari de fapt fiscale neconforme cu realitatea avand drept consecinta stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare pentru perioada de referinta supusa controlului , in realitate nedatorate, concluzionand astfel ca s-a efectuat in control fiscal cu nerespectarea regulilor impuse de Codul de procedura fiscala si a drepturilor prevazute in Carta drepturilor si obligatiilor contribuabilului pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, finalizat prin emiterea unei decizii de impunere nule partial iar pe de alta parte in faptul ca documentele puse la dispozitia inspectorilor de control si analizate de catre acestia au fost administrate si apreciate in mod eronat.

Invoca prevederile art.281 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal potrivit caruia faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor si sustine ca in speta, prestarile de servicii nu au avut loc.

Totodata, societatea invoca principiul certitudinii impunerii si sustine ca in speta nu exista nici certitudinea existentei acestui debit si nici nu a putut influenta prin decizii de management financiar asupra sarcinii fiscale deoarece nu a avut cunostiinta despre aceasta.

Fata de aspectele prezentate mai sus societatea contestatoare considera ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta partiala si solicita analizarea contestatiei cu privire la motivele procedurale prezentate, in conformitate cu prevederile art.276 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contestatoare sustine ca facturile emise catre SC Q nu reprezinta documente justificative pentru obiectul inscris in ele, serviciile neexistand si nefiind livrate iar in conditiile neindeplinirii calitatii de document justificativ aceasta nu poate fi impusa suplimentar iar masura de corectare a propriilor declaratii informative nu este justificata.

De asemenea, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si cu privire la accesoriilor stabilite asupra debitelor contestate in conformitate cu principiul de drept "accessorium sequitur principale."

Pentru toate considerentele prezentate, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a actelor administrativ fiscale contestate ca fiind netemeinice si nelegale.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale de plata care se compun din impozit pe profit si TVA.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul A.J.F.P au stabilit in sarcina SC X , obligatii fiscale accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere si anume:dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit si dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au lasat ca masura in sarcina SC X "Corectarea declaratiilor informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (formular 394) aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2015 privind achizitiile si livrarile efectuate pe teritoriul national, in relatia cu diversi beneficiari(institutii publice) care nu sunt inregistrati in scopuri de TVA. "

Mentionam ca SC X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si anume contesta suma totala reprezentand impozit pe profit si TVA, precum si accesoriiile aferente acestor debite stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii .

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala reprezentand impozit pe profit si TVA,contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Urmare verificarii actelor si documentelor financiar contabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.07.2011-31.05.2013, SC X a emis facturi fiscale catre diversi clienti reprezentand contravaloarea unor prestari de servicii in domeniul informaticii.

Cu privire la clientul SC Q ,organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a facturat prestari servicii; in timpul controlului , facturile fiscale au fost puse la dispozitie, in copie de catre beneficiar (situatia centralizatoare a facturilor fiind redata in anexa 9 la raport).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise catre SC Q nu au fost inregistrate in evidentele contabile iar din raspunsul dat de reprezentantul legal al societatii , la intrebarea din Nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala referitor la aceasta constatare , rezulta ca "S-a uitat depunerea la contabilitate astfel ca nu au fost inregistrate in evidenta contabila."

Astfel, organele de inspectie fiscala au retinut ca SC X pe perioada 01.04.2013-24.05.2013, nu a inregistrat in evidentele contabile venituri impozabile si nu a colectat TVA asupra facturilor emise catre clientul Q, care face obiectul contestatiei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu luna februarie 2013, in vectorul fiscal ,societatea figureaza ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, insa avand in vedere ca pe perioada 01.01.2013-31.05.2013, SC X nu a inregistrat venituri(printre care si veniturile facturate catre SC Q si neinregistrare in

evidentele contabile) s-a constatat ca aceasta a depasit in cursul lunii mai plafonul de venituri de 65.000 euro prevazut la art.112¹, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , astfel ca avea obligatia constituirii impozitului pe profit, incepand cu trimestrul II 2013.

Deoarece societatea nu a procedat la intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni(formular 010) pentru modificarea vectorului fiscal la data depasirii plafonului de scutire a impozitului pe profit si nu a constituit impozit pe profit asupra veniturilor neinregistrate in evidenta contabila, obtinute de la diversi clienti, aceasta suma a fost inclusa in baza de impozitare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.07.2011-31.05.2013.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei impozabile a impozitului pe profit aferent perioadei 01.07.2011-31.05.2013, stabilind impozit pe profit suplimentar tinand cont de impozitul pe veniturile microintreprinderii constituit si declarat de societate in trimestrul I si II 2013, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Asupra veniturilor neinregistrate, rezultate din facturile emise de SC X catre clientul SC Q, prezentate in copie de catre acesta , organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar , pe trimestrul I si II 2013, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.126, art.129 alin.(1), art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala, asupra bazei impozabile au colectat suplimentar TVA si totodata au stabilit de plata TVA .

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii contestata de societate, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale accesorii aferente debitului stabilit prin Decizia de impunere, contestat de societate si anume:

- dobanzi aferente impozitului pe profit in valoare de 22.426 lei
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2011-31.01.2016

A).In ceea ce privesc motivele de nelegalitate a Deciziei de impunere, invocate de societatea contestatoare, mentionam:

1.) Referitor la sustinerile societatii contestatoare potrivit carora nu au fost respectate dispozitiile legale referitoare la procedura de intocmire a actelor inspectiei fiscale, mentionam:

In contestatia formulata SC X, prin reprezentat, sustine ca Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala sunt netemeinice si nelegale, intocmite in contradictie cu principiile inspectie fiscale , cu exercitarea dreptului de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii, cu manifestarea rolului activ al organului de inspectie fiscala , in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale ale contribuabilului; societatea contestatoare sustine

ca mentiunile organului de inspectie fiscala cu referire la acest beneficiar nu sunt altceva decat reflectarea partiala a modului si conditiilor de desfasurare a inspectiei fiscale si nicidecum o motivare factica a ratiunilor care au condus la stabilirea unor obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA aferente facturilor fiscale inregistrate de aceasta societate comerciala , ratiuni care ar fi rezultat urmare inspectiei fiscale realizate la acest contribuabil.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.5, art.6, art.7, art.12 si art.105 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede:

-art.5

“Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

-art.6

“Exercitarea dreptului de apreciere

(1) 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 raportat la momentul luării unei decizii. “

-art.7

“Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

-art.12

“Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

-art.55

“Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.”

-art.113

“Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Din prevederile legale enunțate se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale precum și constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii.

Totodată, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu starea de fapt fiscală și să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. Pentru determinarea stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală administrează mijloacele de probă, putând astfel solicita informații de orice fel din partea contribuabilului sau a altor persoane, folosirea înscrisurilor precum și alte mijloace prevăzute de lege.

De asemenea, relația dintre contribuabil și organul fiscal trebuie să se bazeze pe bună credință; contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea cărui au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate iar organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului în fiecare procedură de administrare a creanțelor aflate în derulare.

Analizând actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, în raport de aceste prevederile legale se rețin următoarele:

Starea de fapt reală pentru perioada verificată a SC X a fost stabilită, de către organele de inspecție fiscală pe baza documentelor financiar contabile prezentate de societate în timpul controlului, informațiilor transmise de contribuabil urmare notelor explicative a organelor de inspecție fiscală precum și informațiile din baza de date ANAF, informațiilor transmise de alte organe de control, alți contribuabili(în speta SC Q, în calitate de client al societății contestatoare) urmare solicitării de informații în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțat.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine,ca urmare verificarii efectuate la SC Q s-a constatat, facturi inregistrate in evidenta contabila a acestei societati emise de SC X , in perioada aprilie -mai 2013.

Se retine ca SC Q, urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala a prezentat copiile facturilor emise de SC X precum si chitantelor din care rezulta ca , contravaloare facturilor s-a incasat in numerar; facturile si chitantele existente in copie la dosarul contestatiei poarta si stampila societatii contestatoare .

Prin urmare se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit obligatiile fiscale suplimentare avand in vedere informatiile transmise de alte organe fiscale, informatiile din baza de date ANAF, informatii si inscri suri transmise de contribuabilul SC Q in calitate de client al SC X precum si evidentele contabile ale societatii contestatoare.

In speta, nu poate fi vorba ca organele de inspectie fiscala nu si-au exercitat dreptul de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii, cu manifestarea rolului activ in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale , in conditiile in care obligatiile fiscale au fost stabilite in baza facturilor prezentate de clientul SC Q, care au inscrise la rubrica furnizor SC X si care poarta stampila societatii furnizoare.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC Q a fost verificata fiscal de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., care au intocmit Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, in care se specifica faptul ca aceasta societate a inregistrat in evidentele contabile in luna aprilie 2013, achizitii de la SC Q ; de asemenea in luna mai 2013 SC Q a inregistrat in evidentele contabile achizitii de servicii.

Se retine ca, SC X nu a prezentat in timpul controlului , sau cu ocazia formularii contestatiei documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala, decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In Raportul de inspectie fiscala, la capitolul VI"Discutia finala cu contribuabilul/platitorul" se specifica faptul ca "Potrivit notificarii din data de 28.04.2014(anexa14) imputernicitul legal al societatii verificate, este de acord cu constatarile organelor de control si nu exprima un punct de vedere cu privire la acestea."

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

In concluzie se retine ca, organele de inspectie fiscala la stabilirea starii de fapt fiscale au luat in considerare documentele prezentate de societate si evidentele contabile ale societatii, au avut in vedere raporturile juridice relevante pentru impunere iar in vederea clarificarii unor aspecte au solicitat informatii suplimentare atat societatii contestatoare cat si altor persoane.

Intrucat, cu privire la unele aspecte constatate societatea nu a prezentat documente justificative organele de inspectie fiscala au apreciat in limita atributiilor si competentelor ce le revin , relevanta starilor de fapt fiscale si au adoptat solutia impusa de lege.

In ceea ce priveste nerespectarea principiului bunei credinte invocat de societatea contestatoare respectiv "Relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, in scopul realizarii cerintelor legii"se retine ca buna credinta se prezuma potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.287/2009 republicata, privind Codul civil iar reaua credinta trebuie dovedita, conditie care nu este indeplinita de contestatoare.

Totodata, se retine ca potrivit Deciziei Curtii Constitutionale nr.73/1995, exercitarea abuziva a unui drept se produce numai in situatia in care dreptul se realizeaza in alt scop decat acela pentru care legea l-a recunoscut, situatie care nu se circumscrie spetei, societatea contestatoare neinvocand niciun argument in acest sens.

In consecinta, consideram ca fiind nejustificate afirmatiile societatii contestatoare potrivit carora stabilirea impozitelor si taxelor nu se intemeiaza pe situatia fiscala reala a SC X in conditiile in care la stabilirea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au luat in considerare mijloacele de proba prezentate de societate precum si alte persoane in vederea stabilirii starii de fapt fiscale in speta.

2.In ceea ce priveste sustinerea societatii contestatoare potrivit careia Decizia de impunere nu respecta conditiile de forma prevazute de lege, mentionam:

In drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

"2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului."*

La art.1 din acelasi act normativ se stipuleaza:

"În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;"

La art.97 " Forma si continutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă."

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, modalitatea de completare a acestuia este reglementată de Ordinul Președintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

"Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.[...]"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

1. "Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" cuprind următoarele informații:

- denumirea completă a contribuabilului/plătitorului;*
- cod de identificare fiscală definit potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală;*
- număr de înregistrare la registrul comerțului;*
- domiciliul fiscal.*

2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:[...]"

2.1.2. "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.[...]"

2.2.2 "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul a respectat prevederile legale privind stabilirea bazei impozabile, potrivit situațiilor de fapt fiscale, cu prezentarea consecințelor fiscale asupra TVA datorate pe perioada verificată.

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege,

cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

3. *"Data comunicării" reprezintă data la care se efectuează comunicarea actului administrativ fiscal în condițiile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:*

4. *"Termenul de plată": Diferențele de impozit, taxă sau contribuție stabilită suplimentar se plătesc potrivit art. 156 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de data comunicării prezentei, astfel:*

- până la data de 5 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună;

- până la data de 20 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună.

5. *Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale.*

Se precizează că aceste mențiuni se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală, anexat.

6. Dispoziții finale"

Având în vedere prevederile legale enunțate și analizând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se reține că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile Ordinul Presedintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și conține elementele prevăzute de art.46, art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, anterior enunțate.

De asemenea, menționăm că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au analizat documentele și informațiile prezentate de societate în baza cărora acestea și-au format convingerea că, pe perioada verificată societatea datorează bugetului de stat impozit pe profit și TVA asupra veniturilor, neînregistrate în evidențele contabile pe perioada aprilie-mai 2013 și nedeclarate bugetului de stat.

Detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume, respectiv cuantumul total al impozitului pe profit, a TVA colectată suplimentar sunt înscrise în Raportului de inspecție fiscală precum și anexele la Raportul de inspecție fiscală.

La pct.2.1.3 "Motivul de drept" din Decizie de impunere precum și Raportul de inspecție fiscală, sunt prezentate articolele de lege în baza cărora au fost stabilite suplimentar, impozitul pe profit și TVA colectată.

Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală nu înseamnă că decizia atacată nu îndeplinește condițiile de formă și este nemotivată.

Prin urmare, argumentul societății contestatoare potrivit căruia actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută parțială nu are nicio justificare reală în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat în Raportul de inspecție fiscală raționamentul

pentru care au stabilit diferentele de obligatii fiscale pe perioada supusa inspectiei fiscale .

Potrivit prevederilor art.174 si art.175 din Codul de procedura civila coroborat cu prevederile art.2 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal este lovit de *“nulitate absoluta atunci cand cerința nerespectata este instituita printr-o norma care ocrotește un interes public.”* respectiv *“Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.”*, iar in speta nu este cazul, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta;constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului insa in speta nu este cazul.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal este nul nu este intemeiata iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale, contestatia fiind neintemeiata

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X .

B)Fondul cauzei

1).Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestate de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.- Serviciul**

Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X impotriva obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala in conditiile in care actele administrativ fiscale contestate, au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal, aflat pe rolul Parchetului de pe Langa Tribunalul.

In fapt, verificarea fiscala a SC X s-a efectuat in baza Avizului prin care societatea a fost instiintata cu privire la inspectia fiscala avand ca obiective verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala, a corectitudinii si exactitatii indeplinirii operatiunilor in legatura cu stabilirea bazelor de impozitare si a obligatiilor fiscale principale privind:

- taxa pe valoarea adaugata in perioada 01.01.2011-31.01.2016;

- impozit pe profit in perioada 01.01.2011-30.09.2015;

Potrivit Avizului, societatea a fost instiintata cu privire la inspectia fiscala avand ca obiective verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala, a corectitudinii si exactitatii indeplinirii operatiunilor in legatura cu stabilirea bazelor de impozitare si a obligatiilor fiscale principale privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor in perioada 01.02.2013-31.12.2015.

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au intocmit Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, prin care au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale principale care se compun din:impozit pe profit;TVA

In procesul verbal, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala specifica faptul ca, pe perioada 01.07.2011-31.05.2013, SC X a emis facturi catre diferiti clienti reprezentand contravaloare prestari servicii in domeniul informaticii, din care TVA, fara sa le inregistreze in evidentele contabile, astfel:

- prestari servicii facturate catre SC D ; factura a fost pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre beneficiar.

- prestari servicii facturate catre SC A ;factura, in copie, a fost pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre beneficiar.

- prestari servicii facturate catre SC Q ;facturile , in copie, au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre beneficiar.

- prestari servicii facturate catre diversi beneficiari, inscrise in facturi numerotate de la 2 la 11 din blocul de facturi numerotat de la seria B nr.1 la seria B33 din care TVA ; organele de inspectie fiscala precizeaza ca exemplarul verde de la cotor in care apar facturile fiscale, au fost puse la dispozitie de reprezentantul SC X.

Astfel s-a constatat ca , pe perioada 01.07.2011-31.05.2013, societatea contestatoare nu a inregistrat in evidentele contabile venituri impozabile si nu a colectat TVA.

Astfel in baza prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala, asupra veniturilor impozabile, neinregistrate in evidentele contabile, au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

Totodata in temeiul prevederilor art.126, art.129, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile .

Constatările organelor de inspectie fiscala din Procesul verbal, au fost preluate in

Raportul de inspectie fiscala si a fost emisa Decizia de impunere prin care s-a stabilit de plata obligatii fiscale principale din care :impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2011-30.09.2015 si TVA aferenta perioadei 01.01.2011-31.01.2016.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in cauza in speta au fost sesizate organele de cercetare penala, deficientele constatate intrunind elementele constitutive ale unei infractiuni.

La dosarul contestatiei se afla Sesizarea penala privind SC X, formulata de A.J.F.P. -Inspectie Fiscala catre Parchetul de pe Langa Tribunalul, in care se specifica faptul ca au fost stabilite obligatii fiscale de plata la bugetul consolidat al statului determinate de abateri care ar putea intruni elementele constitutive ale infractiunilor prevazuta la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare. Procesul verbal a fost atasat Sesizarii penale transmisa Parchetului de pe Langa Tribunalul.

In Sesizarea penala, organele de inspectie fiscala au preluat constatarile inscrise in Procesul verbal si Raportul de inspectie fiscala si arata ca prejudiciul creat bugetului general consolidat al statului este in valoare de ... reprezentand impozit pe profit si TVA.

Din adresa din data de 09.05.2016, transmisa de Parchetul de pe Langa Tribunalul, rezulta ca urmare Sesizarii penale s- a intocmit dosarul penal care a fost inaintat la I.P.J.-Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice in vederea efectuarii de cercetari fata de reprezentantii SC X sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emise in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a actelor administrativ fiscale contestate cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA, precum si accesoriile aferente acestor debite.

Societatea contestatoare nu este de acord cu modalitatea in care s-au calculat debitele suplimentare privind prestarile de servicii facturate catre SC Q, deoarece sustine ca nu a prestat serviciile mentionate in facturile la care se face referire si nu a beneficiat de aceste sume. Sustine ca facturile emise catre SC Q nu reprezinta documente justificative pentru obiectul inscris in ele, serviciile neexistand si nefiind livrate iar in conditiile neindeplinirii calitatii de document justificativ societatea nu poate fi impusa suplimentar iar masura de corectare a propriilor declaratii informative nu este justificata.

Avand in vedere ca, SC X a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emise in baza Raportului de inspectie fiscala, care contine constatările din Procesul verbal care a fost transmis Parchetului de pe Langa Tribunalul, in vederea solutionarii dosarului penal, aflat in curs de solutionare la organele de cercetare penala(Parchetul de pe Langa Tribunalul , IPJ -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice), in speta, se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

“(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;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare reprezentând impozit pe profit, TVA aferente debitorilor de plată prin Decizia de impunere contestată de SC X și stabilirea caracterului infracțional al faptei săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea depusă la judecată, organul de inspecție fiscală înaintând actul de control organelor de urmărire și cercetare penală în vederea soluționării dosarului penal.

Această interdependență constă în faptul că, SC X pe perioada 01.07.2011-31.05.2013, a emis facturi către diferiți clienți reprezentând contravaloare prestări servicii în domeniul informaticii, fără să le înregistreze în evidențele contabile, fără să înregistreze venituri impozabile și să stabilească impozit pe profit, să colecteze TVA și fără să declare și să achite obligațiile fiscale rezultate din aceste tranzacții, bugetului de stat.

Urmare verificării documentelor societății și obținerii de informații suplimentare din baza de date ANAF precum și beneficiarii serviciilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a înregistrat în evidențele contabile, pe perioada 01.07.2011-31.05.2013 venituri impozabile.. lei din care.. lei reprezentând venituri rezultate din tranzacțiile efectuate cu SC Q..

Asupra veniturilor neînregistrate în evidențele contabile, rezultate din tranzacțiile efectuate cu SC Q, contestate de societate și care fac obiectul Sesizării penale și totodată a dosarului penal, organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada aprilie -mai 2013, au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată iar în temeiul prevederilor art.126, art.129, art.137 și art.140 din același act normativ au colectat suplimentar TVA și totodată au stabilit suplimentar de plată TVA.

După cum am arătat și mai sus, Parchetul de pe Langa Tribunalul, prin adresă, comunică faptul că sesizarea penală care face obiectul dosarului penal, a fost înaintată IPJ - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, în vederea efectuării de cercetări față de reprezentanții SC X sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturei penale.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, în speta există suspiciuni de evaziune fiscală; ori a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea duce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Prioritate de soluționare în speta o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*

respectiv art.28 din Codul de procedura penala, care in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

“Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”

Se retine ca, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor doua actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indicilor savarsirii unei infractiuni iar, pe de alta parte solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Precizam, ca si Curtea Constitutionala prin Decizia 449/26.10.2004, Decizia nr.1173/06.11.2008 si Decizia nr.189/02.03.2010, referitoare la exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, devenit art.214 alin.(1) lit.a) dupa renumerotare, respectiv art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, a respins aceasta exceptie, precizand ca:Decizia 449/26.10.2004-*“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 a inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele "indicii" (Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu același prilej, Curtea a reținut că "nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din 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, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ."*

In Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizeaza:” In ceea ce priveste posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni, Curtea constata ca aceasta nu infrange dispozitiile constitutionale care consacra prezumtia de nevinovatie. Adoptarea masurii suspendarii este conditionata de inraurirea hotaratoare pe care o are constatarea de catre organele competente a elementelor constitutive ale unei infractiuni asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. Or, intr-o atare situatie suspendarea procedurii administrative nu numai ca se impune dar constituie tocmai expresia aplicarii prezumtiei de nevinovatie a persoanei contestatoare, care isi poate valorifica toate drepturile garantate constitutional, in cadrul unui proces in fata instantelor de judecata.”

Totodata, 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 înrăurirea 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 până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit 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 înrăurire 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 analogice 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 savarsirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de cercetare penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, identificarea faptelor 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 înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată de procedura administrativă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că prioritate de soluționare o au organele de urmărire penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptelor infracționale, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul" până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda soluționarea cauzei civile cu privire la impozitul pe profit și TVA și stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, contestate de societate.

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

"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează ca:

“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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, pana la finalizarea laturii penale, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei , fapt pentru care in temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

se va suspenda solutionarea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din: impozitul pe profit;TVA;

2).Referitor la obligatiile fiscale accesorii aferente debitului stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care prin prezenta decizie s-a suspendat solutionarea cauzei cu privire la debitul stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, pana la solutionarea definitiva a cauzei penale, in conditiile in care actele administrativ fiscale prin care s-a stabilit debitul de plata, au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe Langa Tribunalul.**

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe profit si TVA.Accesoriile au fost stabilite in temeiul prevederilor art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii se retine ca documentul prin care s-a individualizat suma de plata este Decizia de impunere iar accesoriile (dobanzi , penalitati de intarziere) aferente debitelor stabilite prin aceasta decizie au fost calculate pe perioada 25.04.2011-09.05.2016.

Prin contestatia formulata SC X formuleaza contestatie si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscale contestat cu privire la accesoriile aferente debitului principal reprezentand impozit pe profit si TVA, potrivit principiului de drept”accesorium sequitur principale”.

Analizand Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, se retine ca, asupra debitului stabilit prin Decizia de impunere, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Cum dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorile in raport de debitul stabilit suplimentar de plata, potrivit prevederilor art.119 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare(in vigoare pe perioada verificata) si avand in vedere principiul de drept "accessorium sequitur principale" in cauza in speta se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

"(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;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți."

coroborat cu prevederile art.279 alin.(5) din acelasi act normativ , potrivit caruia:

"Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277."

se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii cu privire la obligatii fiscale accesorii aferente debitului , stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, pana la solutionarea definitiva a cauzei penale care face obiectul dosarului penal.

In functie de solutia pronuntata pe latura penala, procedura administrativa va fi reluata in conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscal, care dispune:

"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

3.In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala , mentionam ca aceasta a fost solutionate de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia, in conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.277 si 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la suma totala, care se compune din: impozit pe profit; TVA

2.Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii, cu privire la obligatii fiscale accesorii aferente debitului si anume:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei cu privire la aceste capete de cerere va fi reluata la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.