

DECIZIA NR. 1928/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. B, jud. B,
înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 26575/30.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice B, prin adresa nr. 4514/29.07.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 26575/30.07.2019, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. JX672/2014, având domiciliul fiscal în mun. B, str. C-tin Dobrogeanu Gherea, nr. 48, jud. B.

Contestația, înregistrată la registratura D.G.R.F.P. B sub nr. 25596/19.07.2019, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2019*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019 și **are ca obiect suma totală de X1 lei**, compusă din impozit pe profit în sumă de **X2 lei** și TVA în sumă de **X3 lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data preluării plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2019, respectiv data de **14.06.2019**, conform confirmării de primire anexate la dosar și data înregistrării contestației la registratura D.G.R.F.P. B, respectiv data de **19.07.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin reprezentant legal VI și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. B, jud. B, prin reprezentant legal.

I. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 25596/19.07.2019, S.C. X S.R.L. din mun. B, jud. B, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/31.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, solicitând anularea în tot a acesteia cu privire la suma de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

- decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea procedurilor administrative în raport de împrejurarea de fapt a lipsei documentelor justificative, ceea ce în sensul art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015 atrage nulitatea actului administrativ și anularea creanțelor fiscale stabilite suplimentar de plată prin actul administrativ;
- organele fiscale, față de situația de fapt a nepunerii la dispoziție a documentelor justificative în baza cărora societatea contestatoare și-a întocmit declarațiile fiscale, au nesocotit procedurile administrative legale în cazul unei astfel de împrejurări, constituind în mod arbitrar baze de impunere și creanțele fiscale conexe;
- prevederile art. 106 din Legea 207/2015, potrivit căruia organelor fiscale le este permisă estimarea bazelor de impunere, impun ca această estimare să fie făcută în limite rezonabile folosind orice mijloc de probă;

- pe fond, organul de inspecție fiscală are o abordare diferită de voința legiuitorului prin normele legale de mai sus, aplicând legea fiscală cu jumătăți de măsură. Adică, dacă în cazul bazelor de impunere pentru impunerea veniturilor și colectarea TVA-ului a luat în considerare contravaloarea integrală a achizițiilor de la X SRL declarate de partenerii de afaceri prin D 394, nu procedează la fel și în cazul cheltuielilor primite de X SRL de la parteneri săi, de asemenea declarate de către aceștia din urmă (ca livrări de bunuri și servicii către X SRL) tot prin D 394, ajungându-se la situația în care 85% dintre cheltuielile înregistrate de societatea contestatoare să fie încadrate la nedeductibile;
- nu au fost respectate dispozițiile art. 106 din Legea 207/2015, coroborate cu prevederile art. 1 alin. (3) și art. 4 alin. (1) lit. f) din Ordinul 3389/2011;
- neconcordanțele dintre valoarea achizițiilor declarate de X SRL, exemplificate în actul administrativ, în oglindă cu livrările declarate de partenerii săi care rezultă din D 394, sunt de doar X4 lei și TVA deductibil de X5 lei;
- în cazul neconcordanțelor semnificative (exemplu în relația cu IR SRL, sau achizițiile de la IPG SRL unde se consemnează o neconcordanță de X6 lei la TVA și X7 lei la baza de impunere) organul fiscal, obligat să acționeze cu bună credință în relațiile cu contribuabilii (art. 12 din Legea 207/2015), avea posibilitatea efectuării controlului încrucișat, ca mijloc de probă prevăzut de lege pentru o estimare rezonabilă a bazei de impozitare;
- actul administrativ conține erori atât de grave în aplicarea legii fiscale, care în sensul art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015 atrag nulitatea actului administrativ și anularea creanțelor fiscale stabilite suplimentar de plată prin actul administrativ contestat.

În susținerea contestației, societatea anexează copii xerox, care însă nu sunt certificate de contribuabil pentru conformitate cu originalul, după documentele justificative în baza cărora susține că a întocmit evidența contabilă și fiscală și că au stat la întocmirea declarațiilor fiscale sau/și informative din baza de date a organului fiscal, din perioada 01.01.2017- 31.12.2017 și precizează că în anul 2018 nu s-a desfășurat activitate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. B- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL un impozit pe profit în sumă totală de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei, perioada verificată fiind 01.01.2017-31.12.2018.

Conform celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală F-X/31.05.2019, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția a fost demarată ca urmare a analizei fișei de risc fiscală nr. 178291 din data de 18.04.2019, în baza căreia a fost emis ordinul de serviciu nr. F-X/06.05.2019 și Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/06.05.2019. În baza acestor documente, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la sediul societății X SRL din jud. B, mun. B, str. Constantin Dobrogeanu Ghenea, nr. 48, dar la adresă nu a fost găsită societatea sau vreun reprezentant legal al societății.

Organul de control a transmis administratorului societății (conform adresei înregistrate la D.G.R.F.P.- A.J.F.P. B sub nr. 2693 din data de 08.05.2019) Invitația de a se prezenta în data de 20.05.2019, la orele 09:00 la sediul său, în vederea efectuării verificării în cauză. Invitația a fost transmisă prin poștă cu confirmare de primire, atât la adresa unde este înregistrat sediul social al agentului economic din B, cât și la adresa de domiciliu a administratorului societății, dl VI, din loc. V, nr. 84 A, jud. C.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală, a transmis la cele două adrese și Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/06.05.2019, dar precizează că plicurile cu Invitațiile, respectiv cu Avizul de inspecție fiscală au fost returnate organelor fiscale, cu mențiunea „mutat” sau

„destinatarii nu mai locuiește la adresă”.

În conformitate cu prevederile art. 47 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală a emis „ANUNȚUL INDIVIDUAL” înregistrat la D.G.R.F.P.- AJFP B sub nr. 2661/7.05.2019, înaintat A.J.F.P. B- Serviciul Tehnologia Informației prin adresa nr. 2661/07.05.2019, în vederea comunicării acestuia prin afișare pe pagina de Internet a ANAF, în anunț menționându-se că a fost emis Avizul de inspecție fiscală F-X din data de 06.05.2019.

Echipa de control precizează că nu a intrat în posesia documentelor primare și contabile ale societății deoarece la sediul social al SC X SRL nu a fost găsit niciun reprezentant legal al acesteia, iar la invitațiile transmise prin poștă atât la sediul social cât și la adresa de domiciliu a administratorului nu s-a dat curs, astfel că, deși a întreprins demersurile legale pentru a contacta reprezentantul legal al societății, organul de inspecție fiscală s-a aflat în imposibilitatea de a verifica documentele financiar- contabile, documentele primare, fișele de cont analitice, balanțele de verificare și registrele contabile obligatorii: Registrul Jurnal, Cartea - Mare, jurnale de vânzări și cumpărări și Registrul Inventar, prevăzute de Legea 82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, inspecția fiscală parțială a fost efectuată în limita informațiilor și a documentelor existente la momentul controlului, fiind avute în vedere informațiile preluate din baza de date informatizată a A.N.A.F., respectiv din:

- consultarea bazei de date gestionate de A.N.A.F.- cLynx - Diagrame legături;
- consultarea declarațiilor cod 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național”, cu privire la neconcordanțele mai mari de 500 de lei, între valorile declarate de SC X SRL în declarațiile informative aferente perioadei verificate și cele declarate de către societăți din România, așa cum au fost ele listate din aplicația informatică fiscnet.ro;
- veniturile declarate în deconturile TVA cod 300 depuse pentru perioada verificată conform aplicației ANAF;
- Solicitare documente din dosarul fiscal;
- consultarea declarațiilor cod 101 depuse pentru perioada verificată conform aplicației ANAF- Solicitare documente din dosarul fiscal;
- consultarea bilanțurilor depuse pentru perioada verificată conform aplicației ANAF- Solicitare documente din dosarul fiscal.

Conform bazei de date a D.G.R.F.P. B, aplicația INFOPC, activitatea din ultimul bilanț al SC X SRL este „Construcții hidrotehnice”, cod CAEN 4291, iar activitatea principală a societății este de „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice”, cod CAEN 2511.

Deficiențe constatate

1) Având în vedere sumele din declarațiile cod 101, cod 300 și cod 394, bilanțul contabil și balanța sintetică de verificare la 31 decembrie 2017, organele de control au determinat pentru anul 2017 o bază impozabilă suplimentară în sumă de X8 lei astfel:

Din valoarea totală a cheltuielilor înregistrate de SC X SRL, în sumă de X9 lei, s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de X10 lei, compuse din cheltuielile cu personalul în sumă de X11 lei, evidențiate în ct. 641 și ct. 645 și cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de X12 lei, evidențiate în ct. 691, diferența în sumă de X8 lei, pentru care agentul economic nu a prezentat documente justificative, fiind încadrată la cheltuieli nedeductibile.

Organele de control precizează că în conformitate cu informațiile existente în baza de date ANAF- portal Fiscnet- Revisal, SC X SRL figurează în anul 2017 cu un număr de 14 salariați cu contract de muncă.

Prin scăderea din totalul veniturilor, în sumă de X13 lei, a cheltuielilor stabilite ca și deductibile de echipa de inspecție fiscală, în sumă de X10 lei, la care au fost adăugate cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de X12 lei, a rezultat un profil impozabil în sumă de

X14 lei. Prin aplicarea cotei de 16%, asupra profitului impozabil s-a stabilit pentru anul 2017 un impozit pe profit în sumă de X15 lei, rezultând față de impozitul pe profit determinat de societate, în sumă de X12 lei, o diferență de impozit de profit de plată în sumă de **X16 lei**.

Totodată, deoarece societatea nu a prezentat documente prin care să justifice TVA dedusă în sumă de **X17 lei**, declarată în deconturile de TVA cod 300, în conformitate cu prevederile art. 299, alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, urmare a inspecției fiscale această sumă a fost respinsă la deducere.

2) Din consultarea informațiilor din baza de date ANAF s-a constatat că SC X SRL a declarat în declarațiile cod 394, în anul 2017, livrări de bunuri și servicii către SC SR SRL în sumă de X18 lei, cu TVA în sumă de X19 lei, iar SC SR SRL declară achiziții de bunuri și servicii de la SC X SRL în sumă de X20 lei, cu TVA aferentă în sumă de X21 lei.

Deoarece SC X SRL a declarat în bilanțul contabil, în declarația privind impozitul pe profit cod 101 și a înregistrat în bilanța de verificare la 31.12.2017, venituri din exploatare (ct.704+ ct.707), în sumă de X22 lei, față de suma de X20 lei declarată ca achiziții de SC SR SRL, s-a stabilit o diferență „în plus” de venituri nedeclarate, în sumă de X23 lei (X20 lei -X22 lei).

Prin aplicarea cotei de 16%, asupra diferenței de venituri, implicit de profit impozabil, a fost determinată o diferență de impozit pe profit în sumă de **X24 lei** (X23 lei x 16%). Totodată, a fost colectată TVA suplimentară în sumă de **X25 lei** (X21 lei - X19 lei).

În urma verificărilor efectuate, pentru anul 2017 organele de control au determinat **impozit pe profit suplimentar** în sumă totală de **X2 lei** și **TVA** în sumă de **X3 lei**.

Conform documentelor anexate la dosarul contestației, în baza prevederilor art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 3267/31.05.2019 A.J.F.P. B a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul B rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2019, întocmită ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., pentru efectuarea de cercetări specifice, fiind sesizate aspecte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul B este în sumă de X1 lei și se compune din: impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele sesizate de petentă cu privire la procedura de efectuare a controlului sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.

Din documentele la dosar se reține că organele de control au efectuat în perioada 08.05.2019- 31.05.2019 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017. Inspecția a fost demarată la data de 08.05.2019, fiind înscrisă în Procesul verbal nr. 211/08.05.2019, deoarece la sediul societății nu a fost găsit niciun reprezentant al acesteia care să prezinte Registrul unic de control.

Organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, că pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017 nu au intrat în posesia

documentelor primare și contabile ale societății deoarece la sediul social al SC X SRL nu a fost găsit niciun reprezentant legal al acesteia, iar la invitațiile transmise prin poștă atât la sediul social cât și la adresa de domiciliu a administratorului, nu s-a dat curs, astfel că, deși a întreprins demersurile legale pentru a contacta reprezentantul legal al societății, organul de inspecție fiscală s-a aflat în imposibilitatea de a verifica documentele financiar- contabile, documentele primare, fișele de cont analitice, balanțele de verificare și registrele contabile obligatorii: Registrul Jurnal, Cartea- Mare, jurnale de vânzări și cumpărări și Registrul Inventar, prevăzute de Legea 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, inspecția fiscală parțială a fost efectuată în limita informațiilor și a documentelor existente la momentul controlului, fiind avute în vedere informațiile preluate din baza de date informatizată a A.N.A.F.

1) În contestația formulată, societatea afirmă că organul fiscal este obligat să acționeze cu bună credință în relațiile cu contribuabilii (art. 12 din Legea 207/2015) și că avea posibilitatea efectuării controlului încrucișat, ca mijloc de probă prevăzut de lege pentru o estimare rezonabilă a bazei de impozitare.

Referitor la aceste susțineri ale petentei, din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare reține că dintre toate demersurile efectuate de către organele de inspecție fiscală în încercarea de comunicare cu societatea, doar corespondența prin care a fost transmisă decizia contestată a fost preluată de un reprezentant al SC X SRL, respectiv:

- pentru efectuarea acțiunii de inspecție fiscală parțială, în data de 07.05.2019 echipa de control s-a deplasat la sediul societății X SRL din mun. B, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, nr. 48, județul B, unde nu a fost găsită societatea, respectiv niciun reprezentant al societății nu a fost găsită societatea, respectiv niciun reprezentant legal al societății;

- în conformitate cu prevederile art. 56 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a întocmit INVITAȚIE adresată administratorului societății (conform adresei înregistrată la D.G.R.F.P.-AJFP B sub nr. 2693 din data de 08.05.2019) prin care se solicita prezența acestuia în data de 20.05.2019, la orele 09:00 la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice B- Activitatea de Inspecție Fiscală din B, str. Stadionului, nr. 15, camera 212, în vederea efectuării verificării în cauză. Invitația a fost transmisă prin poștă, cu confirmare de primire, atât la adresa unde este înregistrat sediul social al agentului economic din mun. B, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, nr. 48, jud. B, cât și la adresa de domiciliu a administratorului societății, dl VI, din loc. V, nr. 84 A, jud. C;

- totodată, întrucât Avizul de Inspecție Fiscală F-X/06.05.2019, emis în conformitate cu prevederile art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu a putut fi înmanat sub semnătură reprezentantului legal al societății X S.R.L., echipa de inspecție fiscală l-a transmis prin poștă, cu confirmare de primire, atât la adresa unde este înregistrat sediul social al agentului economic din mun. B, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, nr. 48, jud. B, cât și la adresa de domiciliu a administratorului societății, dl VI, din loc. V, nr. 84 A, jud. C;

- Plicurile conținând invitațiile, respectiv Avizul de inspecție fiscală nr. 151/ 06.05.2019 au fost returnate organelor fiscale, cu mențiunea „mutat” sau „destinatarul nu mai locuiește la adresă”, cu data înscrisă 13.05.2019, respectiv 14.05.2019;

- în conformitate cu prevederile art. 47 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală, a emis „ANUNȚUL INDIVIDUAL” înregistrat la DGRFP B- AJFP sub nr. 2661/7.05.2019, înaintat AJFP B- Serviciului Tehnologiei Informației prin adresa nr. 2661/07.05.2019, în vederea comunicării avizului prin publicitate, respectiv prin afișarea pe pagina de Internet a ANAF a unui anunț în care se menționează că a fost emis Avizul de inspecție fiscală F-X din data de 06.05.2019;

- la dosar se regăsește în copie confirmarea de primire AR59815628846 prin care se atestă că plicul conținând RIF F-X/31.05.2019 și Decizia de impunere F-X/31.05.2019 a fost

preluat de un reprezentant al societății la data de 14.06.2019.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală F-X/31.05.2019, organul de soluționare mai reține că echipa de control precizează că anterior realizării inspecției fiscale, societatea a fost supusă unei acțiuni de control inopinat, concretizată prin încheierea Procesului verbal nr. 187/17.04.2019, în care s-au consemnat următoarele:

- în data de 30.01.2019 organele de control s-au deplasat la adresa unde este înregistrat sediul social și domiciliul fiscal al SC X SRL- CUIX, respectiv în mun. B, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, nr. 48, județul B, unde nu a fost găsit niciun reprezentant al societății;
- în conformitate cu prevederile art. din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a întocmit INVITAȚIE administratorului societății (înregistrată la A.J.F.P. B- Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 75/31.01.2019) prin care se solicita prezența în data de 15.02.2019, la orele 10:00 la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice B- Activitatea de Inspecție Fiscală din B, str. Stadionului, nr. 15, în vederea efectuării verificării în cauză. Invitația a fost transmisă atât la adresa unde este înregistrat sediul social al agentului economic din B, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, nr. 48, cât și la adresa de domiciliu a administratorului societății, dl VI, din loc. V, nr.84 A, jud. C, dar la data de 15.02.2019 nici administratorul societății și nici un alt reprezentant al acestuia nu a dat curs invitației;
- plicul conținând Invitația transmisă la sediul social din B, cu nr. recomandată AR59820946495, a fost returnat de Poșta Română cu mențiunea „Avizat, reavizat, expirat termen de păstrare- 18.02.2019”. De asemenea, plicul cu invitația transmisă la adresa de domiciliu a administratorului societății, dl VI, din loc. V, jud. C, cu nr. recomandată AR59820946505, a fost returnat de Poșta Română cu mențiunea „Mutat, se aprobă înapoierea – 07.02.2019”;
- în vederea realizării controlului inopinat, echipa de inspecție fiscală a întocmit Somația nr. 75/08.03.2019, transmisă atât la sediul social din B, cât și la adresa de domiciliu a administratorului societății, din loc. V, jud. C, și precizează că plicul transmis la adresa de domiciliu a administratorului societății, a fost returnat cu mențiunea „destinatarul nu locuiește la adresă, se aprobă înapoierea- 15.03.2019”.
- conform adresei transmisă A.J.F.P. B - Serviciul Tehnologia Informației privind publicare Anunț nr. 1287/05.03.2019 (publicare invitație nr. 75/05.03.2019), Invitația a fost publicată la adresa <http://www.mfinante.ro> în portalul ANAF, meniul „Licitații și anunțuri”, cu termen de afișaj de cel puțin 60 zile de la data publicării, respectiv în intervalul 06.03.2019- 05.05.2019.

Având în vedere toate demersurile întreprinse de organele fiscale pentru verificarea stării de fapt fiscale, se reține că deși societatea este cea care acuză că organele de inspecție nu au acționat cu bună-credință, ea este cea care în mod vădit s-a sustras de la efectuarea verificărilor, prin neprezentarea documentelor la control, respectiv aceasta nepreluând corespondența transmisă de AJFP B/necomunicând organului fiscal o adresă validă unde să poată fi contactat reprezentantul său sau o persoană împuternicită.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 12 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.”

Astfel, cât privește susținerea privind nerespectarea principiului bunei-credințe prevăzut de art. 12 din Legea 207/2015, se reține că buna-credință se prezumă potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art. 14 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 republicată, privind Codul civil iar reaua-credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare. Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței.

De asemenea, având în vedere prevederile alin. (2) al art. 12 antecitat, organul de soluționare reține că societatea s-a sustras de la îndeplinirea obligațiilor sale, cum ar fi obligația de a coopera cu organul fiscal, de a furniza informații și de a prezenta înscrisuri, de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, obligații prevăzute de dispozițiile art. 10 alin. (1) și (2), art. 58 alin. (1), art. 64 alin. (1), art. 73 alin. (1) și art. 124 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

art. 58 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.[...]

art. 64 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

art. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Referitor la susținerea petentei că în cazul neconcordanțelor semnificative (exemplu în relația cu IR SRL, sau achizițiile de la IPG SRL unde se consemnează o neconcordanță de X6 lei la TVA și X7 lei la baza de impunere) organul fiscal, putea efectua controale încrucișate, se reține că în conformitate cu prevederile art. 72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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.”

la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare, astfel că în lipsa documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului, în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, în mod legal organele de inspecție au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

În interpretarea prevederilor legale mai sus citate, se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți, respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și solicitarea de expertize. Rezultă deci că legiuitorul nu obligă ci lasă la aprecierea organului fiscal să constate dacă se impune efectuarea de verificări la terți.

2) Referitor la afirmația petentei că nu au fost respectate prevederile art. 106 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 1 alin. (3) și art. 4 alin. (1) lit. f) din Ordinul 3389/2011, conform cărora:

Legea 207/2015

art. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

Ordinul 3389/2011

„art. 1

[...]

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

art. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:[...]

f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.”

Din documentele la dosar se reține că, organele de control nu au determinat obligațiile fiscale prin estimare ci au analizat dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA din prisma prevederilor art. 25 alin. (1), respectiv ale art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a)-c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, astfel că dispozițiile legale invocate de petentă nu sunt incidente speței.

3) Referitor la susținerea petentei că „actul administrativ conține erori atât de grave în aplicarea legii fiscale, care în sensul art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015 atrag nulitatea actului administrativ și anularea creanțelor fiscale stabilite suplimentar de plată prin actul administrativ contestat”

Organul de soluționare reține că potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa.

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres la art. 49 din Legea 207/2015 Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b), precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal, respectiv:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(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.”

În speță, Decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil.

Cât privește susținerea petentei că actul administrativ conține erori grave care atrag nulitatea sa, așa cum am arătat anterior aspectele sesizate de petentă sunt nefondate, astfel că se reține ca neîntemeiată solicitarea de anulare a deciziei de impunere, nefiind incidente prevederile art. 49 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală invocate de petentă.

B. Pe fond

Referitor la sumele contestate de petentă, respectiv la impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de X2 lei și la TVA în sumă de X3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au transmis organelor ce cercetare penală sesizare care vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/31.05.2019 contestate, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cauza fiind înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul B sub nr. X/P/2017.

Din documentele la dosar se reține că organele de control au efectuat în perioada 08.05.2019- 31.05.2019 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017. Inspecția a fost demarată la data de 08.05.2019, fiind înscrisă în Procesul verbal nr. 211/08.05.2019, deoarece la sediul societății nu a fost găsit niciun reprezentant al acesteia care să prezinte Registrul unic de control.

Urmare a controlului a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/31.05.2019, prin care s-a stabilit în sarcina societății obligația de plată a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei și a unei TVA în sumă de X3 lei, fiind constatate următoarele deficiențe:

1. În ceea ce privește suma de X26 lei, compusă din impozit pe profit în sumă de X16 lei și TVA în sumă de X17 lei

În fapt, pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017 organele de inspecție fiscală nu au putut verifica documentele financiar- contabile ale contestatarei deoarece societatea nu a putut fi contactată și nu a prezentat documente la control.

Astfel cum a reținut echipa de control în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, aceasta nu a intrat în posesia documentelor primare și contabile ale societății deoarece la sediul social al SC X SRL nu a fost găsit niciun reprezentant legal al acesteia, iar la invitațiile transmise prin poștă atât la sediul social cât și la adresa de domiciliu a administratorului nu s-a dat curs, astfel că, deși a întreprins demersurile legale pentru a contacta reprezentantul legal al societății, organul de inspecție fiscală s-a aflat în imposibilitatea de a verifica documentele financiar- contabile, documentele primare, fișele de cont analitice, balanțele de verificare și registrele contabile obligatorii: Registrul Jurnal, Cartea-Mare, jurnale de vânzări și cumpărări și Registrul Inventar, prevăzute de Legea 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, inspecția fiscală parțială a fost efectuată în limita informațiilor și a documentelor existente la momentul controlului, fiind avute în vedere informațiile preluate din baza de date informatizată a A.N.A.F., respectiv din:

- consultarea bazei de date gestionate de A.N.A.F.- cLynx - Diagrame legături;
- consultarea declarațiilor cod 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național”, cu privire la neconcordanțele mai mari de 500 de lei, între valorile declarate de SC X SRL în declarațiile informative aferente perioadei verificate și cele declarate de către societăți din România, așa cum au fost ele listate din aplicația informatică fiscnet.ro;
- veniturile declarate în deconturile TVA cod 300 depuse pentru perioada verificată conform aplicației ANAF;
- Solicitare documente din dosarul fiscal;
- consultarea declarațiilor cod 101 depuse pentru perioada verificată conform aplicației

ANAF- Solicitare documente din dosarul fiscal;

- consultarea bilanțurilor depuse pentru perioada verificată conform aplicației ANAF- Solicitare documente din dosarul fiscal.

Având în vedere sumele din declarațiile cod 101, cod 300 și cod 394, bilanțul contabil și balanța sintetică de verificare la 31 decembrie 2017, organele de control au determinat pentru anul 2017 o bază impozabilă suplimentară în sumă de X8 lei astfel:

Din valoarea totală a veniturilor, în sumă de X13 lei, au fost scăzute cheltuieli în sumă de X10 lei, compuse din cheltuielile cu personalul în sumă de X11 lei, evidențiate în ct. 641 și ct. 645 și cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de X12 lei, evidențiate în ct. 691, la care au fost adăugate cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de X12 lei, și a rezultat un profil impozabil în sumă de X14 lei, fiind incidente prevederile art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal. Prin aplicarea cotei de 16%, asupra profitului impozabil s-a stabilit pentru anul 2017 un impozit pe profit în sumă de X15 lei, rezultând față de impozitul pe profit determinat de societate, în sumă de X12 lei, o diferență de impozit de profit de plată în sumă de **X16 lei**.

Totodată, deoarece societatea nu a prezentat documente prin care să justifice TVA dedusă în sumă de **X17 lei**, declarată în deconturile de TVA, în conformitate cu prevederile art. 299, alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, urmare a inspecției fiscale această sumă a fost respinsă la deducere.

2. În ceea ce privește suma de X27 lei, compusă din impozit pe profit în sumă de X24 lei și TVA în sumă de X25 lei

În fapt, din consultarea informațiilor din baza de date ANAF s-a constatat că SC X SRL a declarat în anul 2017, în declarațiile cod 394, livrări de bunuri și servicii către SC SR SRL în sumă de X18 lei, cu TVA în sumă de X19 lei, iar SC SR SRL declară achiziții de bunuri și servicii de la SC X SRL în sumă de X20 lei, cu TVA aferentă în sumă de X21 lei.

Organele de inspecție au constatat că SC X SRL a declarat în bilanțul contabil, în declarația privind impozitul pe profit cod 101 și a înscris în balanța de verificare la 31.12.2017, venituri din exploatare (ct.704+ ct.707) în sumă de doar X22 lei, față de suma de X20 lei declarată ca achiziții de SC SR SRL și în aplicarea prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, au stabilit o diferență „în plus” de venituri nedeclareate, în sumă de X23 lei (X20 lei-X22 lei).

Prin aplicarea cotei de 16%, asupra diferenței de venituri, implicit de profit impozabil, a fost determinată o diferență de impozit pe profit în sumă de **X24 lei** (X23 lei x 16%). Totodată, în aplicarea prevederilor art. 286, art. 307 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a fost colectată TVA suplimentară în sumă de **X25 lei** (X21 lei- X19 lei).

Conform documentelor anexate la dosarul contestației, se reține că în baza prevederilor art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 3267/31.05.2019 Administrația Județeană a Finanțelor Publice B a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul B rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2019, întocmită ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., pentru efectuarea de cercetări specifice, fiind sesizate aspecte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul B este în sumă de X1 lei și se compune din: impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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 procedura administrativă;

[...]

(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 ori nu.

4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

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

Din documentele la dosar, organul de soluționare constată că urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, conform căruia:

Art. 9 alin. (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;”

Referitor la elementele care au stat la baza acestor constatări, din documentele la dosar se rețin următoarele:

a) Organele de control nu au intrat în posesia documentelor primare și contabile ale societății, în vederea efectuării verificărilor specifice, deoarece la sediul social al SC X SRL nu a fost găsit niciun reprezentant legal al acesteia, iar la invitațiile transmise prin poștă atât la sediul social cât și la adresa de domiciliu a administratorului nu s-a dat curs, astfel că, deși a întreprins demersurile legale pentru a contacta reprezentantul legal al societății, organul de inspecție fiscală s-a aflat în imposibilitatea de a verifica documentele financiar- contabile, documentele primare, fișele de cont analitice, balanțele de verificare și registrele contabile obligatorii: Registrul Jurnal, Cartea- Mare, jurnale de vânzări și cumpărări și Registrul Inventar, prevăzute de Legea 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, inspecția fiscală parțială a fost efectuată în limita informațiilor și a documentelor existente la momentul controlului, fiind avute în vedere informațiile preluate din baza de date informatizată a A.N.A.F.

b) Din consultarea informațiilor din baza de date ANAF, organele de inspecție au constatat că SC X SRL a declarat în bilanțul contabil, în declarația privind impozitul pe profit cod 101 și a înscris în balanța de verificare la 31.12.2017, venituri din exploatare (ct. 704+ ct. 707), în sumă de X22 lei, dar a declarat în anul 2017, în declarațiile cod 394, livrări de bunuri și servicii către SC SR SRL în sumă de X18 lei, cu TVA în sumă de X19 lei. Totodată, s-a constatat că SC SR SRL a declarat în anul 2017 achiziții de bunuri și servicii de la SC X SRL în sumă de X20 lei, cu TVA aferentă în sumă de X21 lei.

Drept urmare organele de control au stabilit o diferență „în plus” de venituri nedecarate, în sumă de X23 lei (X20 lei-X22 lei) și TVA colectată suplimentar în sumă de X25 lei.

Se reține că prin contestația formulată petenta nu aduce nicio justificare referitor la diferența dintre datele declarate în D394 pentru anul 2017 în relația cu SC SR SRL, sesizată de către organele de control, nu anexează facturi de livrări, jurnale de vânzări și nici nu afirmă că datele declarate de datele declarate de X SRL ar fi cele corecte, confirmând astfel în mod tacit că valoarea livrărilor către SC SR SRL este cea declarată de partener prin declarațiile 394.

c) Contestatarea anexează la contestație copii xerox după documente de achiziție dar acestea nu pot sta la baza stabilirii deductibilității cheltuielilor și a TVA, nefiind documentele originale sau reconstituite potrivit prevederilor art. 26 din Legea contabilității 82/1991/R antecitate, coroborate cu dispozițiile literei B. din Ordinul 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, conform cărora:

„27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.

31. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui „dosar de reconstituire”.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină elementele care au legătură cu constatarea și reconstituirea documentelor dispărute, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor;*
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;*
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;*
- dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor;*
- o copie a documentelor reconstituite.*

32. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.

33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

34. Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar, în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

Pe de altă parte, așa cum sesizează și echipa de control, pe lângă prezentarea documentelor primare originale sau reconstituite, este necesară prezentarea documentelor contabile privind modalitatea de utilizarea a respectivelor achiziții, note de recepție, bonuri de consum, situații de lucrării, cât și dovada înregistrării în evidența contabilă conform naturii lor potrivit reglementărilor contabile, prin prezentarea registrelor contabile prevăzute de lege, din care să rezulte înregistrarea operațiunii și modalitatea efectivă de utilizare a respectivelor achiziții, perioada fiscală în care intervine dreptul de deducere etc.

Astfel, se reține că în documentele în copie prezentate la contestație se regăsesc înscrise achiziția de diverse prestări de servicii (de exemplu transport, închiriere, înlocuit cablaje, servicii conform contract, cazare în diferite țări din Uniunea Europeană-Germania, Italia, facturi de servicii de alimentație publică) pentru care nu sunt prezentate situații de lucrări, ordine de deplasare sau alte documente justificative din care să reiasă prestarea efectivă în beneficiul SC X SRL, iar pentru achizițiile de bunuri facturile nu sunt însoțite de documente din care să reiasă dacă au fost utilizate sau se regăsesc în stoc, activitățile cărora le-au fost alocate, perioada fiscală în care s-a dedus cheltuiala/TVA, beneficiarul etc.

Totodată, organul de soluționare reține că sunt prezentate copii după numeroase bonuri de alimentare cu combustibil, benzină și motorină, dar petenta nu prezintă, foi de parcurs, ordine de deplasare sau alte documente din care să rezulte mijloacele de transport cărora le-a fost alocat carburantul, utilizatorul, scopul deplasării etc., sau documente pentru achiziția unui cort și accesorii pentru cort (de la Roumasport SRL-Decathlon), achiziție pentru care nu se justifică utilizarea în scopul activității desfășurate de petentă/pentru operațiunile sale taxabile.

Ori, se reține că în conformitate cu legislația contabilă și fiscală în vigoare în perioada verificată, recunoașterea chetuielor se realizează în primul rând contabil, cu respectarea reglementărilor contabile, apoi fiscal, acestea putând fi tratate ca deductibile sau nedeductibile fiscal în raport de datele prezentate și de prevederile legale aplicabile. De asemenea, se mai reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie să se dețină documentul de achiziție în original sau duplicat, iar în cazul achizițiilor de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA nu este suficientă prezentarea facturii, societatea trebuind să prezinte și documentul care atestă efectuarea plății.

Referitor la copiile după documentele de achiziție anexate de petentă la contestație, se constată că acestea nu respectă dispozițiile art. 64 alin. (7), respectiv nu sunt certificate de contribuabil pentru conformitate cu originalul:

„art. 64 Prezentarea de înscrișuri

(7) În cazul în care legea prevede depunerea de către contribuabil/plătitor de copii ale unor documente, acestea trebuie certificate de contribuabil/plătitor pentru conformitate cu originalul. Dispozițiile alin. (5) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Față de starea de fapt existentă, în conformitate cu dispozițiile punctului 9.10 din Anexa nr. 1 la Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“9.10. La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”

cu adresa nr. 26575/13.08.2019, organul de soluționare a solicitat A.J.F.P. B-Activitatea de inspecție fiscală, efectuarea unei cercetări la fața locului și prezentarea stării de fapt fiscale constatate urmare a analizei documentelor contabile deținute/întocmite de SC X SRL.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 31757/19.09.2019, și la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 2226/20.09.2019, echipa de inspecție fiscală a transmis că reprezentantul legal al societății, dl VI a fost notificat prin adresa înregistrată la AJFP B cu nr. 5065/19.08.2019, să prezinte în data de 16.09.2019 la ora 10:30, la sediul Activității de inspecție fiscală, documentele justificative originale și evidența contabilă aferentă perioadei 01.01.2017-31.12.2018, dar că acesta nu a dat curs solicitării organului de inspecție fiscală.

Așa cum am reținut anterior, din documentele la dosar s-a constatat că dintre toate demersurile efectuate de către organele de inspecție fiscală în încercarea de comunicare cu societatea, doar corespondența prin care a fost transmisă decizia contestată a fost preluată de un reprezentant al SC X SRL.

Date fiind cele anterior menționate, în speță se constată că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/31.05.2019 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă, în condițiile în care în urma inspecției fiscale există suspiciunea că societatea nu a evidențiat în totalitate veniturile în documentele financiar-contabile, bugetul de stat fiind astfel prejudiciat prin diminuarea impozitului pe profit de achitat și a TVA de plată. De asemenea, în condițiile în care societatea s-a sustras de la efectuarea

verificărilor și nu au putut fi verificate evidențele sale financiar-contabile și documentele justificative în baza cărora au fost întocmite declarațiile depuse la organul fiscal, există suspiciunea că societatea a evidențiat în actele contabile sau în alte documente legale, cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, în scopul majorării artificiale a cheltuielilor/TVA deductibile, cu consecința diminuării impozitului pe profit de achitat și a TVA de plată.

Astfel, în virtutea principiului de drept „*penalul ține loc civilului*”, prioritatea de soluționare în speță o au organele de cercetare penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetului de stat a creanțelor constatate ca datorate și contestate de petentă.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X2 lei și la TVA în sumă de X3 lei, stabilite suplimentar de plată și contestate de societate, se reține că deficiențele care le-au generat fac obiectul Sesizării nr. 3267/31.05.2019, înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul B sub nr. X/P/2017, existând suspiciunea că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Se mai reține că, prin adresa nr. X/P/2017 din 04.07.2019, Parchetul de pe lângă Tribunalul B a comunicat că Sesizarea nr. 3267/31.05.2019, a fost transmisă în original Inspectoratului de Poliție al Județului B- Serviciul de Investigare a Infracțiunilor Economice, spre a fi avută în vedere la soluționarea cauzei penale nr. X/P/2017 aflată în instrumentarea organelor de poliție judiciară.

Prin urmare, rezultă că organele de soluționare a contestației 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*”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale, aplicabile fiind și prevederile art. 28 din Codul de procedură penală, care precizează:

„Art. 28. - (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.”

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimitte la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, 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.**

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță societatea s-a sustras de la efectuarea verificărilor și nu a prezentat documentele financiar contabile organelor de control, existând suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Ca urmare, deoarece este necesar ca organele penale să stabilească dacă SC X SRL se face vinovată de infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 449/26.10.2004 prin care Curtea Constituțională 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 rațiuni, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

De asemenea, 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, 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”*.

Prin Decizia nr. 401/2016, Curtea Constituțională apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată 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 B a înaintat organelor de cercetare Sesizarea penală nr. 3267/ 31.05.2019, înregistrată la Parchetulul de pe lângă Tribunalul B cu nr. X/P/2017, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a înregistrat în evidențele financiar- contabile în totalitate veniturile facturate, fapt care a dus la diminuarea nelegală a obligațiilor fiscale datorate la bugetul de stat. De asemenea, s-a conturat suspiciunea că societatea a evidențiat, în actele contabile sau în alte documente legale, cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, în scopul majorării artificiale a cheltuielilor/TVA deductibile, cu consecința diminuării impozitului pe profit de achitat și a TVA de plată.

Totodată, 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.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. B prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei și va proceda la suspendarea acesteia, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației sunt incidente și dispozițiile pct. 10.2.-10.4. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

„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. Această 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.

10.3. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatarului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv.

10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”

În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”, se va suspenda soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, **pentru suma totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1), (2) lit. b) și (6), art. 277 alin. (1) lit. a) și alin. (3) și ale art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2019, emisă de A.J.F.P. B în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2019, **pentru suma totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Procedura administrativă urmează să fie reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul B în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.