

DECIZIA nr. 755/15.10.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de x SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/01.04.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 4 a Finantelor Publice cu adresa nr.x/01.04.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/01.04.2015, cu privire la contestatia SC x SRL cu sediul in Bucuresti, x, Sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 4 a Finantelor Publice sub nr. x/26.03.2015, completata cu adresele inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/22.05.2015, nr.x/15.09.2015 si nr. x/28.09.2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x.2015, comunicata la data de 09.03.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x.2015, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - accesorii aferente TVA;
- x lei – impozit pe profit;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

Prin adresa nr.x/28.09.2015, SC x SRL isi precizeaza suma contestata si arata ca intelege sa conteste suma de x lei reprezentand:

1.- suma de x lei reprezentand:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente TVA si impozitului pe profit.

2.- suma de x lei reprezentand:

- x lei - TVA stabilita suplimentar aferenta cheltuielilor de protocol si sponsorizare considerate nedeductibile in suma de x lei;

- x lei - impozit pe profit (respectiv impozit pe profit in suma de x lei aferent cheltuielilor de protocol si sponsorizare considerate nedeductibile in suma de x lei si impozit pe profit in suma de x lei (x lei – x lei) reprezentand diferenta constituita in plus de organele fiscale pentru anul 2013 fata de impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de x lei cu care a fost reintregit profitul impozabil stabilit de societate.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul DGRFPB au efectuat inspectia fiscala la SC x SRL, pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013 pentru TVA si pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2013 pentru impozit pe profit.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x.2015, iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.2015, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- ◆ impozit pe profit suplimentar in suma de x lei stabilit astfel:
 - pentru anul 2008 - x lei;
 - pentru anul 2009 - x lei;
 - pentru anul 2010 - x lei;

– pentru anul **2011** - x lei - rezultat prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de x lei reprezentand :

-x lei - cheltuieli aferente achizitiilor care au la baza un document emis de contribuabili inactivi (SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL) ;

- x lei - aferenta achizitiilor pentru care nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394, dintre care SC x SRL nu a declarat livrari (fara TVA) in suma de x lei si SC x SRL nu a declarat livrari (fara TVA) in suma de x lei;

- x lei - cheltuieli care nu apartin SC x SRL;

– pentru anul **2012** - x lei (calculat la un profit impozabil in suma de x lei fata de pierderea fiscala inregistrata de contestatara in suma de x lei) - rezultat prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de x lei reprezentand :

- x lei - cheltuieli care nu indeplinesc conditiile de deductibilitate pentru care s-au aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394 (SC x SRL nu a declarat livrari catre SC x SRL in suma de x lei si SC x SRL nu a declarat livrari catre SC x SRL in suma de x lei);

-x lei – cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in baza documentelor emise de SC x SRL pe perioada in care furnizorul era inactiv (impozit pe profit aferent in suma de x lei);

– pentru anul **2013** – x lei (calculat la un profit impozabil in suma de x lei fata de profitul impozabil in suma de x lei stabilit de societate care a fost diminuat cu pierderea inregistrata in anul 2012 rezultand pierderea fiscala in suma de x lei) - rezultat prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma de x lei reprezentand cheltuieli care nu indeplinesc conditiile de deductibilitate pentru care s-au aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca SC x SRL nu a declarat prin declaratia 394 livrarile catre SC x SRL.

Asupra impozitului pe profit suplimentar in suma de x lei s-au calculat pe perioada 01.01.2008 - 31.12.2013 accesorii aferente in suma de x lei, respectiv dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei.

◆ TVA suplimentar de plata in suma totala de x lei stabilita astfel:

1 - TVA neacceptata la deducere in suma de x lei din care:

– pentru anul 2009 - x lei;

– pentru anul 2010 - x lei;

– pentru anul **2011** – x lei reprezentand:

-x lei- TVA aferenta achizitiilor care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv (SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL);

-x lei – TVA aferenta facturilor care nu apartin SC x SRL;

- x lei – TVA aferenta achizitiilor pentru care nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394, dintre care SC x SRL nu a declarat TVA in suma de x lei si SC x SRL nu a declarat TVA in suma de x lei (x lei +x lei=x lei);

– pentru anul **2012** – x lei reprezentand:

-x lei - TVA aferenta achizitiilor pentru care nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394 (SC x SRL nu a declarat TVA in suma de x lei si SC x SRL nu a declarat TVA in suma de x lei);

- x lei – TVA aferenta achizitiilor care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv, respectiv de SC x SRL;

– pentru anul **2013** – x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de la SC x SRL care nu a declarat prin declaratia 394 livrarile catre SC x SRL.

2 - TVA colectata suplimentar in suma de x lei (baza x lei) urmare a depasirii cotei de 2% a cheltuielilor de protocol (pg.29 din RIF), din care:

- pentru anul 2008 – x lei (baza de impozitare -x lei);
- pentru anul 2009 – x lei (baza de impozitare -x lei);
- pentru anul 2011 – x lei (baza de impozitare -x lei);
- pentru anul 2012 – x lei (baza de impozitare -x lei);
- pentru anul 2013 – x lei (baza de impozitare – x lei).

Asupra TVA stabilita suplimentar in suma de x lei s-au calculat pe perioada 25.01.2009-16.02.2015 accesorii aferente TVA in suma de x lei, respectiv dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata SC x SRL solicita desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x.2015 si arata in sustinere urmatoarele:

Motivele de nedeductibilitate invocate de organul fiscal constau in fapte imputabile furnizorilor SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, respectiv nedepunerea declaratiilor, neachitarea obligatiilor fiscale si nefurnizarea de informatii suficiente necesare stabilirii starii de fapt si considera ca este nelegala sanctiunea in conditiile in care nu sunt persoane de tip fantoma, contestatara nu are relatii de afiliere cu acesti furnizori, dovada prestarii serviciilor constand in web-site-uri si bunuri materiale este usor detectabila, iar serviciile au fost refacturate cu un adaos comercial clientilor generand venituri impozabile. Prin aplicarea acestui tratament, organele fiscale ajung implicit la atragerea raspunderii solidare a contestatarii cu cei trei furnizori, cu evitarea parcurgerii procedurii prevazute la art.27 si art.28 din Codul de procedura fiscala.

Contestatara invoca si prezumtia de nevinovatie precizand ca in lipsa unor probe clare persoana nu poate fi sanctionata.

Serviciile considerate nedeductibile (nereale) sunt sustinute cu documente astfel:

1- In ceea ce priveste furnizorul x SRL cu care a incheiat contracte avand ca obiect prestarea de servicii de personalizare ambalaje, grafica tipizate si transport tipizate, etichete autocolante, placute spitale, pliante de prezentare potrivit contract nr.x.2013, prestari de servicii publicitare online, servicii grafice pentru x ce fac obiectul contractului nr.x.2011 si executarea de grafica pentru cutii si cartoane de arhivare potrivit contractului nr.x.2013, SC x SRL a incheiat contracte cu diferite spitale in urma castigarii unei proceduri de achizitie publica si contract de furnizare materiale tipografice finantat din fonduri POSDRU, iar pentru realizarea serviciilor contractate cu clientii a apelat la tertele societati specializate in servicii de print, publicitare, etc.

2- In ceea ce priveste furnizorul SC x SRL cu care a incheiat contractul nr.x.2013 avand ca obiect design si creatie web-site SC x SRL, grafica cataloage, tiparire formulare medicale, etc, societatea are procese verbale de receptie, iar realitatea prestarilor de servicii o dovedeste cu oferta transmisa catre Consiliul Concurentei si pdf-ul revistei, precum si cu corespondenta electronica referitoare la realizarea web-site-ului x (www.x.ro) purtata cu furnizorul si extrase de pe site.

3- In ceea ce priveste furnizorul SC x SRL cu care a incheiat contractele nr.x.2011 si nr. x.2011 pentru servicii informatice, realizarea catalogului de prezentare x, crearea spotului video x, servicii de grafica carte x, etc, contestatara arata ca prezinta dovada receptiei bunurilor si serviciilor de catre clientii acesteia.

Referitor la furnizorul SC x SRL, contestatara precizeaza ca nu intelege sa conteste impozitul pe profit si TVA aferente perioadei in care a fost declarat inactiv, respectiv pe perioada septembrie-decembrie 2012.

Contestatară arată că îndeplinește toate condițiile legale de deductibilitate a cheltuielilor și a TVA invocând prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) și art.146 alin.(1) din Codul fiscal .

În susținerea dreptului de deducere a TVA contestatară invocă și jurisprudența CJUE.

Urmare a solicitării privind cuantificarea sumelor contestate prin adresa nr.x.2015 , SC x SRL a precizat prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x.2015 că suma contestată este de x lei reprezentând:

- x lei- TVA;
- x lei – impozit pe profit;
- x lei – penalități.

Prin adresa nr.x/28.09.2015, SC x SRL precizează că înțelege să conteste inclusiv TVA colectată în suma de x lei aferentă cheltuielilor de protocol și sponsorizare și impozit pe profit în suma de x lei (x lei – x lei) reprezentând diferența în plus stabilită de organele fiscale în anul 2013 față de impozitul pe profit aferent cheltuielii nedeductibile în suma de x lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, susținerile organului de inspecție fiscală, motivațiile contribuabilei, precum și actele normative incidente cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la obligațiile suplimentare de plată în suma de x lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar în suma de x lei, TVA suplimentară de plată în suma de x lei și dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P.B. prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x.2015 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x.2015 prin care s-au stabilit obligațiile fiscale în suma de x lei, fac obiectul sesizării penale nr.x/30.03.2015 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul x, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii , a dedus TVA aferentă și a înregistrat drept cheltuieli deductibile contravaloarea achizițiilor în baza unor facturi emise de furnizori care nu au declarat livrările către contestatară și care în urma solicitărilor de informații nu au răspuns sau nu au putut prezenta situații de lucrări, documente justificative și facturi emise, neîndeplinindu-și obligațiile declarative față de bugetul statului, cauzând astfel un prejudiciu total în suma de x lei.

Organul de inspecție fiscală a apreciat că prin intermediul unui circuit documentar s-ar permite obținerea unui avantaj fiscal pentru SC x SRL, respectiv crearea condițiilor pentru deducerea ilegală a TVA și diminuarea cheltuielilor cu consecința reducerii impozitului pe profit și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul x cu privire la efectuarea cercetărilor în vederea constatării săvârșirii unor infracțiuni de natură penală sau economico – financiară prevăzute la art. 9 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Suma de x lei reprezintă:

- 1.- x lei - **impozit pe profit** stabilit astfel:

-pentru anul **2011**- impozit pe profit in suma de **x lei** aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de **x lei** pentru livrari nedeclare de SC x SRL si in suma de **x lei** pentru livrari nedeclare de SC x SRL;

-pentru anul **2012**- impozit pe profit in suma de **x lei** [**x lei** aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de **x lei** (**x lei**= cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in baza documentelor emise de SC x SRL pe perioada in care era inactiv + **x lei** = livrari nedeclare de SC x SRL) si **x lei** aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de **x lei** pentru livrari nedeclare de SC x SRL);

-pentru anul **2013** - impozit pe profit in suma de **x lei** aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de **x lei** pentru livrari nedeclare de furnizorul x SRL ;

- impozit pe profit in suma de **x lei** - aferent achizitiilor de la alti furnizori.

2. – x lei – TVA calculata asupra bazei de impozitare in suma de **x lei** reprezentand cheltuielile inregistrate de societate in baza livrarilor nedeclare si livrari pe perioada de inactivitate a SC x SRL, SC x SRL, x SRL, astfel:

-pentru anul 2011 - **x lei** reprezentand TVA aferenta livrarilor nedeclare de SC x SRL si SC x SRL;

-pentru anul 2012 - **x lei** reprezentand TVA aferenta livrarilor nedeclare de SC x SRL si SC x SRL;

-pentru anul 2013 - **x lei**-TVA aferenta livrarilor nedeclare de furnizorul x SRL;

si TVA aferenta achizitiilor de la alti furnizori in suma de **x lei**;

3. – x lei - accesorii aferente TVA si impozitului pe profit.

In ceea ce priveste suma de **x lei**, contestata de SC x SRL raportata la constatările organului fiscal rezulta ca este constituita astfel:

1.- x lei - impozit pe profit, din care:

- **x lei** – impozit pe profit pentru **anul 2011** rezultat din neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de **x lei** reprezentand cheltuieli care nu indeplinesc conditiile de deductibilitate, pentru care organul fiscal a aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 ca urmare a verificarilor efectuate in sistemul informatizat „declaratia 394” si a constatarii ca furnizorii nu au declarat livrarile catre SC x SRL, astfel :

- **x lei** – SC x SRL;

- **x lei** – SC x SRL;

- **x lei** – impozitul pe profit pentru **anul 2012** rezulta din neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de **x lei** reprezentand cheltuieli care nu indeplinesc conditiile de deductibilitate, pentru care organul fiscal a aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 ca urmare a verificarilor efectuate in sistemul informatizat „declaratia 394” si a constatarii ca furnizorii nu au declarat livrarile catre SC x SRL (din care livrari nedeclare de SC x SRL in suma de **x lei** si alti furnizori in suma de **x lei**);

- **x lei** – impozit pe profit pentru **anul 2013**, rezulta din neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de **x lei** reprezentand cheltuieli care nu indeplinesc conditiile de deductibilitate, pentru care organul fiscal a aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 ca urmare a verificarilor efectuate in sistemul informatizat „declaratia 394” si a constatarii ca furnizorul x SRL nu a declarat livrarile.

2.- x lei - TVA stabilita suplimentar;

- **x lei** –TVA aferenta achizitiilor in anul 2011 pentru care nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394, respectiv TVA in suma de **x lei** nedeclare de SC x si TVA in suma de **x lei** nedeclare de SC x SRL;

- x lei – TVA aferenta achizitiilor in anul 2012, din care in RIF este prevazuta ca fiind nedeductibila TVA in suma de x lei din livrari nedeclarate de SC x SRL si TVA in suma de x lei pentru SC x SRL;

- x lei – TVA aferenta achizitiilor in anul 2013 stabilita la o baza impozabila in suma de x lei reprezentand livrari nedeclarate in 2013 de furnizorul x SRL .

3.- x lei - accesorii aferente TVA si impozitului pe profit.

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

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

a)organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între cele trei societati furnizoare SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL exista relatii de tip administrator/asociat, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au efectuat verificari si au constatat din consultarea bazei de date MFP ca SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL nu au declarat livrarile efectuate catre SC x SRL și au stabilit că există suspiciuni cu privire la realitatea înregistrărilor intrucat nu au furnizat informatiile necesare pentru determinarea starii de fapt, nu și-au îndeplinit obligațiile legale declarative și în urma verificarilor inopinate efectuate de Administratia Sector 4 Finantelor Publice au concluzionat că între aceste firme au fost întocmite documente fără a exista operațiuni reale și care au fost înregistrate de contestatara în evidența contabilă în scopul diminuării obligatiilor fiscale, motiv pentru care au înaintat sesizarea penala nr. x/30.03.2015.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x2015, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x2015, contestata, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatara a diminuat impozitele și taxele datorate bugetului de stat cu suma de x lei reprezentând diferente suplimentare de impozit pe profit, TVA și accesoriile aferente (din care societatea contesta suma de x lei) prin evidențierea în acte contabile de cheltuieli care nu au la bază operațiuni economice reale în sensul că intrările de mărfuri si servicii de la furnizori s-au dovedit a fi nereale în urma controlului încrucișat efectuat de organele de inspecție fiscală la aceștia. Astfel, urmare controalelor încrucișate efectuate la furnizori s-a constatat că SC x SRL nu a fost gasita la sediul social declarat, SC x SRL si SC x SRL nu au furnizat informatiile si documentele justificative solicitate de organul fiscal, fapt pentru care s-a estimat un prejudiciu in baza informatiilor din baza de date a organului.

Avand in vedere ca societatea contestatara nu a facut dovada prin documente a legalitatii si realitatii achizitiilor, organele de inspecție fiscală considera că evidențierea în actele contabile a cheltuielilor aferente unor astfel de operațiuni poate întruni elementele infracțiunii de evaziune fiscală.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

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

Nu trebuie ignorate nici prevederile art.28, alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală potrivit căroră *„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”*.

Totodată, 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 în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*,

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Sectorului 4 a Finanțelor Publice a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București, plângerea penală ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la SC x SRL, unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă totală de x lei, reprezentând impozit pe profit în suma de x lei, TVA în suma de x lei și accesorii aferente în suma de x lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, sumă ce se regăsește integral în decizia de impunere contestată.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o 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 analoage sau comparabile.

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

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, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, DGRFPB prin Serviciul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214, alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. x.2015 ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x.2015, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în cauză există suspiciuni de evaziune fiscală, în condițiile în care, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală ale Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice au constatat că în speță se ridică problema realității și legalității operațiunilor efectuate de societate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat al statului.

Potrivit art. 9 alin. 1 lit. (c) din Legea 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale:

“Art. 9. - (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

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

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții). Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 (1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28

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

Pentru accesoriile contestate, respectiv majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere in suma de x lei, datorita faptului ca stabilirea acestora reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul si intrucat in ceea ce priveste debitul in suma de x lei reprezentand impozit pe profit si TVA stabilita suplimentar a fost suspendata solutionarea contestatiei, aceasta se va suspenda si pentru accesoriile stabilite prin decizia atacata, in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principalem*" in baza caruia accesoriul urmeaza soarta principalului.

De asemenea, pct. 10.1. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“ 10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. 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. [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de x lei** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214. alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3.2. Referitor la TVA si impozitul pe profit in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei pentru suma de x lei, in conditiile in care in raport de data comunicarii deciziei de impunere contestatara nu a respectat termenul legal de exercitare a caii administrative de atac.

In fapt, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x.2015, ce face obiectul contestatiei a fost comunicata S.C. x S.R.L. la data **09.03.2015** prin semnatura de primire.

Contestatia formulata de S.C. x S.R.L. a fost inregistrata la Administratia Sector 4 a Finantelor Publice sub nr. x/26.03.2015, iar suma de x lei nu face obiectul acesteia.

Cu privire la suma contestata se retine faptul ca prin adresa nr. x.2015 contestatara a solicitat desfiintarea in parte a deciziei de impunere nr.x.2015 pentru suma de x lei, iar pe de alta parte a precizat ca fac obiectul contestatiei debitele principale in suma de x lei (TVA in suma de x lei si impozit pe profit in suma de x lei) si accesorii in suma de x lei care insumeaza x lei.

De asemenea, in continutul contestatiei s-a mentionat ca obiectul contestatiei este si suma de x lei reprezentand debitele principale in suma de x lei (TVA in suma de x lei si impozit pe profit in suma de x lei) si accesorii in suma de x lei, rezultand ca suma contestata este in suma totala de x lei.

Prin contestatia inregistrata sub nr. x.2015, S.C. x S.R.L. aduce argumente numai cu privire la diferentele suplimentare de impozit pe profit si TVA stabilite de organele de inspectie fiscala rezultate din neacceptarea deductibilitatii cheltuielilor si a TVA aferenta achizitiilor de la furnizorii SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, cu exceptia impozitului pe profit si TVA aferente achizitiilor de la SC x SRL pe perioada in care acesta a fost declarat inactiv.

Societatea contestatoare nu a delimitat in contestatia depusa valoarea cheltuielilor si a TVA neacceptate la deducere de organele de inspectie fiscala pentru fiecare din cei trei furnizori.

Potrivit constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x.2015, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.2015, s-au stabilit urmatoarele obligatii fiscale rezultate din neacceptarea deductibilitatii cheltuielilor si a TVA aferenta achizitiilor de la furnizorii SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, (cu exceptia impozitului pe profit si TVA aferente achizitiilor de la SC x SRL pe perioada in care acesta a fost declarat inactiv) :

♦ impozit pe profit suplimentar in suma de **x** lei (respectiv suma de **x** lei rezultata prin diminuarea cu suma de **x** lei reprezentand impozit necontestat, aferent documentelor emise de SC x SRL pe perioada in care furnizorul era inactiv) stabilit astfel:

– pentru anul **2011** – **x** lei - rezultat prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de **x** lei reprezentand cheltuieli aferente achizitiilor pentru care nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca societatile furnizoare nu au declarat livrarile prin declaratia 394, dintre care SC x SRL nu a declarat livrari (fara TVA) in suma de **x** lei si SC x SRL nu a declarat livrari (fara TVA) in suma de **x** lei;

– pentru anul **2012** – **x** lei - rezultat prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de **x** lei reprezentand :

- **x** lei - cheltuieli care nu indeplinesc conditiile de deductibilitate pentru care s-au aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394 (SC x SRL nu a declarat livrari catre SC x SRL in suma de **x** lei si SC x SRL nu a declarat livrari catre SC x SRL in suma de **x** lei);

- **x** lei – cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in baza documentelor emise de SC x SRL pe perioada in care furnizorul era inactiv (impozit pe profit aferent in suma de **x** lei);

– pentru anul **2013** – **x** lei - rezultat prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma de **x** lei reprezentand cheltuieli care nu indeplinesc conditiile de deductibilitate pentru care s-au aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca SC x SRL nu a declarat prin declaratia 394 livrarile catre SC x SRL.

♦ TVA suplimentar de plata in suma totala de **x** lei (respectiv suma de **x** lei rezultata prin diminuarea cu suma de **x** lei reprezentand TVA necontestata, aferenta documentelor emise de SC x SRL pe perioada in care furnizorul era inactiv) stabilita prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiilor de la cei trei furnizori, astfel :

– pentru anul **2011** – **x** lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor pentru care nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394, dintre care SC x SRL nu a declarat TVA in suma de **x** lei si SC x SRL nu a declarat TVA in suma de **x** lei;

– pentru anul **2012** – **x** lei reprezentand:

- **x** lei - TVA aferenta achizitiilor pentru care nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor, intrucat in urma verificarilor s-a constatat ca anumite societati nu au declarat livrarile prin declaratia 394 (SC x SRL nu a declarat TVA in suma de **x** lei si SC x SRL nu a declarat TVA in suma de **x** lei);

- **x** lei – TVA aferenta achizitiilor care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv, respectiv de SC x SRL;

– pentru anul **2013** – **x** lei reprezentand TVA aferenta achizițiilor de la SC x SRL care nu a declarat prin declaratia 394 livrarile catre SC x SRL.

Prin adresa nr.x.2015, Serviciul solutionare contestatii a solicitat cuantificarea sumei contestate, intrucat din continutul contestatiei au rezultat informatii contradictorii privind cuantumul sumei contestate.

Prin adresa de raspuns inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x.2015 se precizeaza ca suma contestata este de x lei si reprezinta:

1.- suma totala de **x lei** reprezinta:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente TVA si impozitului pe profit.

2.- suma totala de **x08** lei reprezinta:

- x lei - TVA stabilita suplimentar ca urmarii a majorarii TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol si sponsorizare in suma de x lei considerate nedeductibile de organul de inspectie fiscala;

- x lei - impozit pe profit (respectiv impozit pe profit in suma de x lei aferent cheltuielilor de protocol si sponsorizare considerate nedeductibile in suma de x lei si impozit pe profit in suma de x lei (x lei – x lei) reprezentand diferenta in plus stabilita de organele fiscale in anul 2013 fata de impozitul pe profit aferent cheltuielii nedeductibile in suma de x lei.

In drept, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 68, art. 205 si art. 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, care stipuleaza:

”Art. 68 - Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul de procedură fiscală, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legea fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă.

Art. 205 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

Art. 207 - (1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

De asemenea, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 185 alin (1) din Legea nr.134/2010 privind Codul de Procedură Civilă, republicată, care stipulează:

”Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate”.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct.3.9. si pct.3.10. din OPANAF nr.2906/2014:

”3.9. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.

3.10. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezulta ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x.2015 i-a fost comunicata contestatarei in data de **09.03.2015**, contestatia a fost depusa in data de 26.03.2015, iar in data de **28.09.2015 contestatara a completat contestatia initial formulata cu suma de x lei ce reprezinta o majorare a obligatiilor fiscale initial contestate, pentru aceasta suma nefiind respectat termenul de contestare de 30 zile prevazut de legea speciala in materie**, respectiv art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Totodata, se constata ca S.C. x S.R.L. nu a respectat termenul legal de contestare pentru suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si impozit pe profit in suma de x lei, **desi** prin decizie i s-a adus la cunostinta faptul ca are posibilitatea de a contesta in termen de 30 de zile de la data comunicarii, la organul fiscal emitent.

Avand in vedere faptul ca aceasta a majorat diferentele de obligatii fiscale contestate initial cu suma de x lei rezulta ca pentru aceasta suma contestatia a fost depusa dupa expirarea termenului legal, in conditiile in care normele referitoare la termenul de depunere a contestatiei au caracter imperativ, se retine ca nerespectarea termenului de contestare face imposibila antamarea pe fond a cauzei de catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti.

Mai mult, desi si-a majorat pretentiile cu privire la aceasta suma, nu sunt indeplinite nici conditiile prevazute de art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

b) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”;

contestatia nefiind motivata in fapt si in drept.

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**"

Tinand cont de faptul ca termenul pentru exercitarea caili administrative de atac, prevazut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, are caracter expres, nerespectarea acestuia fiind sanctionata cu decaderea si retinandu-se culpa procedurala in care se afla contestatarul, **urmeaza a se respinge ca nedepusa in termen** contestatia formulata de S.C. x S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x.2015, iar cu privire la suma de x lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 185 alin (1) din Legea nr.134/2010 privind Codul de Procedură Civilă, republicată, art.68, art.205, art.206, art. 214 alin.(1) lit.a) si alin.(3), art. 207 si art. 217 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.3.9., pct.3.10. si pct.10.1.din OPANAF nr.2906/2014

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x.2015 emisa de AS4FP pentru suma totală a

obligațiilor suplimentare de plată la bugetul de stat de **x** lei, reprezentând impozit pe profit în suma de **x** lei, TVA în suma de **x** lei și accesorii aferente în suma de **x** lei.

Soluționarea contestației pentru suma de **x** lei va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respinge ca nedepusa în termen contestația formulată de SC **x** SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.**x**.2015 emisă de AS4FP, pentru suma de **x** lei reprezentând TVA și impozit pe profit.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.