

**DECIZIA** nr 281/2015  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS3FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x, prin avocat x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS3FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data **22.07.2014**, emisa de AS3FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei = TVA stabilita suplimentar;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Desfasoara intreaga activitate in cadrul punctului de lucru – magazin satesc, situat in x.

In perioada supusa inspectiei fiscale, 01.01.2009 – 31.12.2013, a realizat venituri din comercializarea cu amanuntul a marfurilor alimentare si nealimentare in suma totala de x lei, conform bonurilor fiscale emise prin intermediul casei de marcat electronice fiscale din dotarea magazinului.

In mod nejustificat organele de inspectie fiscala au luat in considerare informatiile transmise de furnizorii sai, SC x SRL si SC X SRL, considerand ca nu a inregistrat in evidentele contabile facturi in valoare de x lei reprezentand achizitii de tigari de la acestia.

Organele de control aveau obligatia de a verifica realitatea informatiilor oferite de cei doi furnizori si sa consemneze in actul administrativ fiscal considerentele pentru care apreciaza ca sunt reale informatiile oferite de acei distribuitori, pe baza fiselor de cont, a situatiei facturilor emise de contestatara si a modalitatii de incasare.

In realitate, cei doi distribuitori au vandut tigari in valoare de x lei la negru fara a intocmi documente justificative catre diversi beneficiari, iar pentru justificarea acestor livrari a intocmit facturi pe seama contestatarei.

Cantitatea respectiva de tigari este mult prea mare pentru a fi comercializata de un magazin satesc, flat intr-o localitate mica dintr-o zona saraca.

Organul fiscal nu a verificat pe baza de inventar stocul societatii de tigari detinut la punctul de lucru de la cei doi furnizori si nici nu s-a probat ca societatea ar fi

comercializat cu amanuntul aceasta cantitate de tigari pentru ca TVA estimat de organul de control sa devina exigibil.

De asemenea, nu s-a intocmit o nota de fundamentare pentru alegerea metodei marjei in vederea stabilirii obligatiilor fiscale, motiv pentru care estimarea efectuata este nelegala.

In concluzie, societatea solicita desfiintarea deciziei de impunere atacata.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AS3FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei = TVA stabilita suplimentar;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de inspectie fiscala din cadrul AS3FP au efectuat inspectia fiscala la **SC X SRL**. Controlul a fost finalizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei = TVA stabilita suplimentar;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere.

Potrivit constatarilor organelor de control, TVA in suma de x lei, provine din:

- (-) x lei = diferenta intre TVA colectata inregistrata in evidenta contabila (x lei) si cea inregistrata in decontul de TVA (x lei), diferenta de plata conform fisei pe platitor dintr-o perioada anterioara inspectiei, care a fost scazuta de catre societate din TVA de rambursat;

- x lei = diferenta de TVA colectata intre sumele declarate de societate si cele declarate de furnizorii sai, SC X SRL si SC X SRL.

Societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la TVA in suma de (-) x lei.

### **3.1 Referitor la TVA in suma de (-) x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.***

**In fapt**, organele de control au stabilit o diferenta de x lei intre TVA colectata inregistrata in evidenta contabila (x lei) si cea inregistrata in decontul de TVA (x lei), diferenta de plata conform fisei pe platitor dintr-o perioada anterioara inspectiei, care a fost scazuta de catre societate din TVA de rambursat.

Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“**Art. 206** - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, conform pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

« **2.5.** Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. »

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura*

*administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge în parte ca nemotivată** contestația formulată de **SC X SRL**, cu privire la TVA în suma de (-) x lei.

**3.2. Referitor la TVA în suma de x lei și accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei = dobanzi/majorări de întârziere aferente TVA + x lei = penalități de întârziere):**

***Cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a capatului de cerere al contestației cu privire la TVA în suma de x lei, în condițiile în care constatările din Procesul-verbal nr. x, avut în vedere la încheierea Raportul de inspecție fiscală nr. X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul București, pentru analizarea posibilității savarsirii unor infracțiuni de natura penală sau economico-financiară.***

**În fapt**, ca urmare a verificării efectuată la **SC X SRL**, organele de inspecție fiscală din cadrul AS3FP au stabilit că există o diferență între sumele declarate/inregistrate în contabilitate de societate și cele declarate de furnizorii săi, SC X SRL și SC X SRL, motiv pentru care pentru diferența în suma de x lei, cu baza de impozitare în suma de x lei și TVA în suma de x lei reprezentând facturi emise de cei doi furnizori și neînregistrate de SC X SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea TVA colectată, utilizând metoda marjei, în temeiul dispozițiilor art. 2 lit c din OPANAF nr 3389/2001, coroborat cu art. 67 din Codul de procedură fiscală republicat.

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul-verbal nr. x, avut în vedere la încheierea Raportul de inspecție fiscală nr. X și l-au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București, odată cu Sesizarea penală nr. x, care vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de x lei reprezentând TVA necollectată, valoare ce se regăsește integral în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X, contestată, pentru analizarea posibilității savarsirii unor infracțiuni de natura penală sau economico-financiară.

**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:

**„Art. 214 (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.”

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 diferentelor de TVA colectata in suma de x lei, constatate prin Procesul-verbal nr. x care a stat la baza intocmirii atat a Raportului de inspectie fiscala nr. X, cat si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, 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 prin neînregistrarea tuturor achizițiilor de la furnizorii SC X SRL si SC X SRL, societatea nu a colectat TVA in suma de x lei datorata bugetului de stat.

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).

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.

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 înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că AS3FP a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București, Sesizarea penală nr. x si Procesul-verbal nr. x, avut in vedere la intocmirea Raportului de inspectie fiscala nr. X, care cuprinde constatările inspectiei fiscale desfășurate la **SC X SRL**, cu privire la necolectarea de catre societate a TVA in suma de x lei, pentru analizarea posibilitatii savarsirii unor

infrațiuni de natura penală sau economico-financiară, sumă ce se regăsește integral în decizia de impunere contestată.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o 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 în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului 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 consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, 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 [...].**”

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. 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, precum și principiul accesoriului urmează principalului, se reține că până la definitivarea laturii penale, se va suspenda în parte soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X emisă de AS3FP, cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de x lei și accesorii aferente TVA în suma de x lei (x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA + x lei = penalități de întârziere), urmând a fi reluată la data la care contestatarea 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.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), precum și a prevederilor art. 216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.10.1 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

1. Respinge in parte ca nemotivată contestația formulată de **SC X SRL**, cu privire la TVA in suma de (-) x lei, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AS3FP.

2. Suspenda in parte soluționarea contestației formulata de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AS3FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei = penalitati de intarziere).

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara 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.

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