

DECIZIA nr. 327 / 30.04.2015
privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**
înregistrată la DGRFPB sub nr. x/29.08.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/18.08.2014, înregistrată la DGRFPB sub nr. x/29.08.2014, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. nr. , et. , ap. , sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 4 Finantelor Publice sub nr. x/13.08.2014, il constituie urmatoarele:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014, prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de y lei, din care societatea contesta suma de y lei, reprezentand:

- impozit pe profit in suma de y1 lei
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y2 lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y3 lei
- accesorii aferente TVA in suma de y4 lei

2. Decizia nr. F-S4 x/30.06.2014 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nu s-au stabilit obligatii fiscale in sarcina societatii.

3. Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/18.07.2014 s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 in suma de t lei si declararea in declaratia 101 a sumei de t lei.

Actele administrative contestate au fost emise de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014, fiind comunicate sub semnatura in data de 17.07.2014.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin.(1) lit.(a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 2.2 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestația formulată, SC X SRL solicita admiterea contestației, anularea deciziilor de impunere, a dispoziției de masuri, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere, a raportului de inspectie fiscala si exonerarea de la obligatia de plata a sumei de y lei.

In sustinerea contestației, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Aspecte procedurale

Decizia de impunere a fost emisa fara respectarea art.87 si art.43 din Codul de procedura fiscala lipsind elemente esentiale ale actului administrativ fiscal - motivul de fapt si de drept, fiind incalcate dispozitiile din Carta Drepturilor Fundamentale ale UE, sanctionata cu nulitatea acesteia.

Nu au fost respectate dispozitiile art.5, art.6, art.7, art.12 si art.105 din Codul de procedura fiscala referitoare la procedura de intocmire a actelor inspectiei fiscale.

2. Netemeinicia si nelegalitatea constatarilor si masurilor dispuse de organele fiscale

A. Referitor la impozitul pe profit: cu privire la neacordarea dreptului de deducere a unor cheltuieli:

- organele de inspectie fiscala au realizat o analiza globala a tuturor cheltuielilor si nu diferentiata pe tipuri de cheltuieli, fara respectarea dispozitiilor art.21 alin.4 din Codul fiscal, pct.44 din normele metodologice de aplicare si art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilitatii privind calitatea de document justificativ;

- desi invoca neprezentarea contractelor, cea mai mare parte a serviciilor achizitionate se incadreaza in situatia prevazuta la ultima teza a pct.48 din normele metodologice avand caracter ocazional, iar la unele contracte se face referire in RIF;

- pentru achizitiile de la contribuabilii inactivi se ignora faptul ca o parte dintre furnizori au fost declarati inactivi la o data ulterioara (ex: F II, A Co, Eu), in acest sens fiind si dispozitiile art.11 alin.1² din Codul fiscal;

- in ceea ce priveste nedeclararea sau declararea necorespunzatoare a achizitiilor de bunuri in declaratia 394 de catre partenerii contractuali se incearca legitimarea raspunderii societatii pentru fapta altei persoane care excede cadrului legal, raporturile cu furnizorii fiind exclusiv contractuale.

B. Referitor la TVA

- toate achizitiile de bunuri si servicii au fost facute pentru desfasurarea obiectului de activitate, serviciile au fost efectiv prestate fiind justificata necesitatea si realitatea achizitiilor de bunuri, iar o parte dintre bunurile a caror achizitie este considerata nereala se afla sub sechestru asigurator instituit prin Procesul verbal de sechestru;

- dispozitiile invocate de organele fiscale sunt aplicabile impozitului pe profit, regulile in materie de TVA reprezentand transpunerea in dreptul intern a Directivei nr.112/2006/CE fara a se face referire la alte dispozitii de drept intern;

- bazele de date detinute de organele fiscale nu sunt publice pentru a verifica datele, acuratetea informatiilor, modalitatea si periodicitatea

actualizarilor, neconcordantele retinute in RIF nefiind de natura sa impiedice identificarea furnizorului sau celelalte informatii referitoare la achizitie;

- neregnoasterea caracterului deductibil al TVA pentru efectuarea platii in numerar nu are temei legal;

- tratamentul fiscal aplicat de organele de inspectie fiscala pentru TVA aferenta achizitiilor care au avut loc inainte de data inscrierii furnizorilor in Registrul contribuabililor inactivi nu este motivat nici in fapt nici in drept; relevanta in speta este interpretarea CJUE in cazurile C-80/11 si C-142/11;

- CJUE confirma caracterul de principiu al dreptului de deducere exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare (C-392/09, C-371/07, C-426/07, C-95/07, C-354/03); neregnoasterea caracterului deductibil al TVA submineaza principiul neutralitatii fiscale si echivaleaza cu o dubla impozitare a aceleiasi operatiuni, fiind indeplinite conditiile prevazute de art.145 si art.146 din Codul fiscal.

C. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar: in baza principiului „accesorium sequitur principale” si in conformitate cu art.119 din Codul de procedura fiscala nu datoreaza accesorii.

D. Desi au modificat baza de impunere prin stabilirea unor cheltuieli nedeductibile, organele de inspectie fiscala au emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere si Dispozitia privind masurile stabilite de inspectia fiscala; baza de impozitare nu este sinonima cu impozitul pe profit, asa cum eronat considera organul fiscal.

In consecinta, contestatara solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a deciziei de impunere cu privire la: impozit pe profit in suma de y1 lei si accesorii in suma de y2 lei; TVA in suma de y3 lei si accesorii in suma de y4 lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014 s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in suma de y lei, din care societatea contesta urmatoarele:

- impozit pe profit in suma de y1 lei
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y2 lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y3 lei
- accesorii aferente TVA in suma de y4 lei.

Prin Decizia nr. F-S4 x/30.06.2014 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nu s-au stabilit obligatii fiscale in sarcina societatii.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/18.07.2014 s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 in suma de z lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca principal obiect de activitate "Activitati de editare a ziarelor" – cod CAEN 5813.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit, TVA si contributiilor sociale pentru perioada 01.10.2008-30.09.2013.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 1x/30.06.2014 s-au stabilit obligatii fiscale in suma de y lei, din care societatea contesta urmatoarele:

- impozit pe profit in suma de y1 lei
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y2 lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y3 lei
- accesorii aferente TVA in suma de y4 lei.

Prin Decizia nr. F-S4 x/30.06.2014 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nu s-au stabilit obligatii fiscale in sarcina societatii.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/18.07.2014 s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 in suma de z lei si declararea in declaratia 101 a sumei de z lei.

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara privind modul de completare a deciziei de impunere atrag nulitatea acesteia.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice au emis raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014 si decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.F-S4 x/30.06.2014, comunicate societatii, acestea fiind semnate de echipa de inspectie fiscala care a intocmit actul de inspectie fiscala, avizat de sef serviciu si aprobat de sef administratie adjunt, purtand stampila organului fiscal.

Prin contestatia formulata, SC X SRL invoca nemotivarea deciziei de impunere prin lipsa inscrierii temeiului de drept la pct.2.1.3. - Impozit pe profit din decizia de impunere, conform art.87 si art.43 din Codul de procedura fiscala si nerespectarea dispozitiilor legale privind procedura de intocmire a actelor administrative fiscale, conform art.5, art.6, art.7, art.12 si art.105 din Codul de procedura fiscala.

In drept, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 43** - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent; [...]”.

“**Art. 46** - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatomarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura

de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

In raport de continutul si forma raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014 si a deciziei de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014 se retine ca acestea au fost intocmite cu respectarea dispozitiilor art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv poarta semnatura membrilor echipei de inspectie fiscala care au intocmit actul de inspectie fiscala, fiind avizat de sef serviciu si aprobat de sef administratie adjunt, purtand stampila organului fiscal, astfel incat nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Prin urmare, este neintemeiata sustinerea societatii contestatoare privind vatamarea sa prin neinscrierea motivelor de fapt si a temeiurilor de drept pentru impozitul pe profit acestea fiind inscise la pct. 2.1.2. - Motivul de fapt, iar in ceea ce priveste temeiul de drept, in cuprinsul contestatiei societatea face referire la motivul de drept invocat de organele de inspectie fiscala la stabilirea diferentei de impozit pe profit, de unde rezulta ca aceasta avea cunostinta despre articolele de lege indicate de inspectia fiscala.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o inteprtare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată si accesoriile aferente in suma totala de y lei, cauza supusă soluționării este dacă Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite prin decizia de impunere contestata, respectiv prin dispozitia de masuri, in conditiile in care prin adresa nr. x/18.07.2014 Administratia sector 4 a Finantelor Publice a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul municipiului Bucuresti in vederea efectuării cercetarilor necesare pentru a stabili daca exista indicii cu privire la existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 4 a Finantelor Publice a efectuat inspecție fiscală generală la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit pentru perioada 01.10.2008-31.12.2012 și TVA pentru perioada 01.10.2008-30.09.2013.

În ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, urmărirea verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate de societate în perioada verificată, inspecția fiscală a constatat următoarele:

Societatea a înregistrat achiziții de bunuri și servicii, pentru care nu au fost prezentate documente privind necesitatea acestora pentru desfășurarea activității, realitatea achizițiilor, prestarea efectivă a serviciilor, documente emise fără respectarea dispozițiilor legale, documente care conțin date eronate, nefiind respectate prevederile art.21 alin.4, art.146 alin.1 din Codul fiscal, coroborat cu pct.46 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare, respectiv art.6 și art.12 din Legea nr.82/1991 a contabilității, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Pentru achizițiile efectuate de la SC F I SRL, SC ACoSRL, SC E SRL, SC MI Co SRL, SC M Mod SRL, SC L Line SRL, SC E Com SRL, SC Z Exp SRL, SC V Grup SRL, SC L SRL, SC S200 Impex SRL, SC M&C SRL, SC R 2006 I SRL, SC E Co SRL, SC O Co SRL, SC S I SRL, SC C SRL, SC G SRL, SC M M Impex SRL, SC ACC SRL, SC M De SRL, SC C G I SRL, SC B Co SRL, SC T Prod SRL, SC M S SRL, SC I P Com Impex SRL, SC ZNC SRL:

- nu au fost prezentate documente care să justifice achizițiile efectuate și necesitatea acestora pentru desfășurarea activității;
- urmărirea verificărilor efectuate în baza de date a organului fiscal au rezultat neconcordanțe în declarațiile informative „394” privind declararea livrarilor depuse de furnizori;
- facturile sunt completate cu date eronate la rubrica furnizor: capitalul social, contul bancar, domiciliul fiscal;
- existența neconcordanțelor între denumirea achizițiilor înscrise în facturi și obiectul de activitate declarat al furnizorilor;
- o parte dintre furnizorii bunurilor/serviciilor au fost declarați inactivi sau au fost scoși din evidența ca platitori de TVA fiind radiati din evidența organului fiscal (L Line SRL, L SRL, S Impex SRL, M&C SRL, R 2006 U SRL) sau au activitatea suspendată (E SRL).

Urmărirea consultării bazei de date a ANAF, verificărilor încrucisate efectuate la furnizori, materializate în procese verbale și solicitării de documente și explicații reprezentantului societății nu s-au confirmat livrarile de bunuri și servicii efectuate de furnizori, astfel încât nu se cunosc furnizorii reali, iar facturile înregistrate de societate nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească realitatea achizițiilor

In conformitate cu prevederile art.11 din Codul fiscal, art.6, art.64, art.65 art.67 din Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au considerat ca tranzactiile efectuate cu furnizorii mai sus mentionati nu sunt reale, astfel incat cheltuielile inregistrate cu aceste achizitii si TVA nu sunt deductibile fiscal.

Avand in vedere aspectele constatate de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca operatiunile derulate de SC X SRL in perioada 01.10.2008-30.09.2013 nu reflecta realitatea, fiind incalcate prevederile art.21 alin.4, art.146 alin.1 din Codul fiscal, coroborat cu pct.46 si pct.48 din Normele metodologice de aplicare, respectiv art.6 si art.12 din Legea nr.82/1991 a contabilitatii, cu modificarile si completarile ulterioare, aspectele constatate fiind consemnate si in procesul verbal nr.x/27.05.2014.

Totodata a fost intocmit procesul verbal de sechestru asigurator pentru bunuri mobile nr.x/28.05.2014.

In ceea ce priveste profitul impozabil/impozitul pe profit, inspectia fiscala a stabilit urmatoarele:

- pentru anul 2009: cheltuieli nedeductibile in suma de t lei, profit impozabil in suma de t lei si diferenta de impozit pe profit in suma de y1 lei;
- pentru anul 2010: cheltuieli nedeductibile in suma de t lei, profit impozabil in suma de t lei si diferenta de impozit pe profit in suma de 0 lei;
- pentru anul 2011: cheltuieli nedeductibile 0 lei si pierdere de recuperat in suma de p lei;
- pentru anul 2012: cheltuieli nedeductibile in suma de t lei, profit impozabil in suma de i lei si pierdere de recuperat ulterior in suma de p lei.

In consecinta, prin raportul de inspectie fiscala F-S4 x/30.06.2014, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere F-S4 x/30.06.2014, contestata, s-au stabilit diferente de obligatii fiscale reprezentand: impozit pe profit in suma de y1 lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y2 lei si pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y3 lei si accesorii aferente TVA in suma de y4 lei.

De asemenea, a fost emisa Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/18.07.2014 prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 in suma de z lei.

Cu adresa nr.x/18.07.2014, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul municipiului Bucuresti, cu privire la realitatea operatiunilor economice derulate de SC X SRL in perioada verificata, deficientele constatate fiind consemnate si in procesele verbale nr. x6/17.03.2014, nr. x/09.04.2014 si nr. x/20.05.2014 incheiate si in raportul de inspectie fiscala, solicitandu-se intreprinderea masurilor ce se impun pentru a stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) si lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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;

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

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 stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x/30.06.2014 incheiat la SC X SRL, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-S4 x/30.06.2014 și Dispoziția de măsuri nr. x/30.06.2014, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de societate există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor întreprinse, organele de inspecție fiscală au constatat nelegalitatea și nerealitatea tranzacțiilor derulate de SC X SRL prin nejustificarea realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii, organele de inspecție fiscală considerând că modul de derulare a operațiunilor între societate și alți agenți economici poate întruni elementele infracțiunii de evaziune fiscală.

Ca urmare, în condițiile în care speta privește determinarea bazei impozabile a impozitului pe profit și TVA, care trebuie să aibă la baza tranzacții reale și să fie justificate cu documente, 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 care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, nefiind însoțite de documente justificative.

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.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

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 [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul Administrația sector 4 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala a înaintat Parchetului de pe langa Tribunalul municipiului Bucuresti raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014, impreuna cu procesele verbale in care au fost consemnate constatarile efectuate pentru a se face aplicațiunea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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, contatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrariedade 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.**

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.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL pentru impozit pe profit in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei si pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y3 lei si accesorii aferente in suma de y4 lei, precum si pentru diminuarea pierderii fiscale prin dispozitia de masuri, 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, care precizează :

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

De asemenea, pct. 10.1-10.3 din Ordinul Președintelui ANAF 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 data de organele

de cercetare si urmarire penala trebuie însotita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine imputernicitului contestatorului, altul decat cel care a formulat contestatia, acaesata trebuie sa faca dovada calitatii de imputernicit, conform pct.2.2-2.4.

10.2. În situatia în care solicitarea de reluare a procedurii apartine contestatorului, organele de solutionare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresa, comunicarea faptului ca motivul de încetare a suspendarii solutionarii contestatiei a ramas definitiv/definitiv si irevocabil.

10.3. La reluarea procedurii administrative, organul de solutionare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmarire si cercetare penala punctul de vedere privind solutionarea contestatiei în raport cu solutia organelor penale/hotararea instantei de judecata .”

3.3. Referitor la Decizia nr. F-S4 x/30.06.2014 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu solutionarea contestatiei formulata impotriva acesteia, in conditiile in care prin aceasta decizie de impunere nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale, iar contestatara nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

In fapt, prin contestatia formulata, SC X SRL se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014, emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014, aceasta fiind comunicata sub semnatura la data de 17.07.2014.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014 nu au fost stabilite obligatii fiscale in urma inspectiei fiscale.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art.205 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) - Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.”

(2) - Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinului presedintelui ANAF nr. 2906/2014 precizeaza:

"9.4 În solutionarea contestatiilor, exceptiile de procedura pot fi urmatoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestatiei, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.

"12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...)

d) lipsita de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează ca a fost lezată în dreptul sau interesul sau legitim; (...)."

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014, contestata, a fost emisa in baza constatarilor cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/30.06.2014.

Se constata ca, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014 nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale, astfel incat contestatara nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

In ceea ce priveste observatia contestatarei referitoare la emiterea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere in conditiile in care a fost modificata baza de impunere la impozitul pe profit pe anul 2012 se retine ca prin referatul nr. x/27.04.2015 organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea modificarilor ce se impun cu privire la indicarea corecta a perioadei in care baza de impunere nu s-a modificat.

In fapt, inscrierea la pct.1 din decizia de nemodificare a bazei de impunere pentru impozitul pe profit aferent perioadei 2010-2012 reprezinta eroare materiala.

Ca urmare, potrivit art.217 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct.12.1 lit.d) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 2906/2014, pentru capatul de cerere formulat impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014, contestatia va fi respinsa ca lipsita de interes.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, art.43, art.46, art.205, art. 214, art.217 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, pct.9.4, pct.10.1-10.3 si pct.12.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata in ceea ce priveste aspectele procedurale.

2. Suspenda solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL pentru impozit pe profit in suma de y1 lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y2 lei si pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y3 lei si accesorii aferente TVA in suma de y4 lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014, precum si pentru diminuarea pierderii fiscale prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/18.07.2014, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

3. Respinge ca lipsita de interes contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S4 x/30.06.2014.

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.

