

DECIZIA nr. 303 / 29.04.2016
privind soluționarea contestației **SC X SRL**,
înregistrată la DGRFPB sub nr. x/04.11.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii-Serviciul Inspectie Fiscala 3, prin adresa nr. x/02.11.2015, înregistrată la DGRFPB sub nr.x/04.11.2015, cu privire la contestația formulată de **SC X SRL**, cu sediul în București, str. D N nr., et., sector 3.

Obiectul contestatiei, înregistrata la DGRFPB sub nr.x/22.10.2015, îl constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MJ x/23.09.2015 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFCM, în baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MJ x/23.09.2015, ambele comunicate sub semnatura în data de 29.09.2015, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata în suma totala de y lei, din care societatea contesta obligatii fiscale de plata în suma totala de y lei, reprezentând:

- impozit pe profit	y lei
- accesorii aferente impozit pe profit	y lei
- taxa pe valoarea adaugata	y lei
- accesorii aferente TVA	y lei

Având în vedere prevederile art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.(a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art.352 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

I. Prin contestatia formulata împotriva deciziei de impunere F-MJ x/23.09.2015 și raportului de inspectie fiscala F-MJ x/23.09.2015, SC X SRL aduce urmatoarele argumente:

1. Actele administrative emise de organele fiscale nu întrunesc conditiile de legalitate prevazute de art.7, art.12, art.43, art.49, art.64, art.65 și art.94 din Codul de procedura fiscala și de OANAF nr.1021/2013 cu privire la prezentarea motivelor de fapt și de drept și sarcina probei și art.11 din Codul fiscal, fiind înscrise speculatii și suspiciuni neprobate, fara a verifica realitatea achizitiilor prin cercetari la fata locului, expertize, controale încrucisate efectuate de organele fiscale competente. În acest sens sunt învederate deciziile ANAF-DGSC nr.60/2011, nr.150/2011, nr.324/2011 și nr.82/2013.

Societatea este obligata prin art.10 și art.65 sa dovedeasca actele și faptele care au stat la baza declaratiilor/deconturilor depuse și sa coopereze cu organele fiscale pentru determinarea starii de fapt fiscale, în acest caz neavând aplicabilitate art.6 din Codul de procedura fiscala – dreptul de apreciere, coroborat cu art.11 din Codul fiscal, învederând decizia ANAF-DGSC nr.29/2013 și Hotararea CEJ în cauzele C-95/07 și C-96/07.

2. Referitor la serviciile prestate de SC A I SRL și de SC DIC SRL, organele de inspectie fiscala nu au efectuat o cercetare reala, efectiva la fata locului privind realitatea lucrarilor și nu au solicitat efectuarea unei expertize tehnice, în speta având relevanta relatia contractuala între SC X SRL și cei doi furnizori: contractul nr.x/18.06.2013 cu A I, facturile emise certificate de reprezentantul legal, fisele de pontaj din care rezulta

realitatea lucrarilor, documentele de plata, intocmirea situatiilor in limba engleza neputand conduce la nedeductibilitatea cheltuielilor si a TVA; contractul nr. x/21.06.2011 cu D I, facturi certificate de reprezentantul legal, situatii lucrari, rapoarte de activitate.

In cazul de fata, organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile in intregul lor, limitandu-se la a invoca aspecte si prevederi legale fara nicio legatura cu speta.

Motivele de fapt invocate de organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor in suma totala de s lei si a TVA aferenta in suma de s lei efectuate pentru achizitia de servicii/lucrari de constructii montaj de la A I au fost formulate exclusiv pe baza unor informatii/date din baza de date ANAF - Fiscnet si nu a controalelor incrucisate sau cercetari la fata locului la furnizori.

Faptul ca furnizorii au avut un comportament fiscal deficitar nu este de natura sa conduca la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu achizitiile si a taxei pe valoarea adaugata, fiind interzisa aceasta practica a autoritatilor fiscale, asa cum s-a retinut in deciziile CEJ C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-392/09, C-368/09 si tratamentul diferit pentru acelasi gen de activitati – cazurile C-283/95, C-349/96, C-141/00, C-409/04, C-255/02.

3. Organele de inspectie fiscala au invocat ca temei de drept pentru neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor art.21 alin.4 lit.f si art.155 din Codul fiscal, fara a lua in considerare si pct.184 alin.2 si alin.3 din OMFP nr.3055/2009, art.6 din Legea 82/1991 privind consemnarea operatiunilor in documente si au respins facturile fiscale fara a verifica respectarea cerintelor legale privind fondul si forma acestora cum se precizeaza in cazurile C-123/87 si C-330/87.

4. Organele de inspectie fiscala au invocat nerespectarea dreptului de deducere a TVA, care este conditionat de art.145-146 din Codul fiscal privind utilizarea achizitiilor in folosul opertaiunilor taxabile, explicitate prin prevederile HG nr.44/2004, fara nicio legatura cu art.21 din Codul fiscal, relevante fiind cazurile CEJ C-110/94 (Inzo), C-37/95 (Ghent Coal), C-492/13 (Traum Eood), C-285/11 (Bonik Eood) si Decizia ICCJ nr.672/2014.

5. Prin modalitatea de stabilire a obligatiilor suplimentare de plata, organele fiscale incalca principiile contabile generale instituite de legiuitor prin OMFP nr.3055/2009, intrucat acestea trebuiau sa aplice acelasi tratament fiscal si pentru venituri ca si pentru cheltuieli si TVA, prin reconsiderarea acestora in baza aceluiasi temei de drept, invederand Decizia ICCJ nr.1470/2012, cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 si C-409/04 si incalcarea cazului C-255/02 Halifax.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala pentru obligatiile de plata stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFCM a emis, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015, obligatii fiscale de plata in suma totala de y lei, din care societatea contesta obligatii fiscale de plata in suma totala de y lei, astfel:

- impozit pe profit	y lei
- accesorii aferente impozit pe profit	y lei
- taxa pe valoarea adaugata	y lei
- accesorii aferente TVA	y lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

SC X SRL are ca principal obiect de activitate «Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale» - cod 4120.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFPCM a efectuat inspectie fiscala generala la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit si al TVA, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015 s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta obligatii fiscale de plata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- | | |
|--|-------|
| - impozit pe profit | y lei |
| - accesorii aferente impozit pe profit | y lei |
| - taxa pe valoarea adaugata | y lei |
| - accesorii aferente TVA | y lei |

3.1. Referitor la aspectele de procedura

Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate motivatiile contestatarei cu privire la nemotivarea actelor administrative fiscale si neadministrarea mijloacelor de proba ce fac obiectul contestatiei.

In fapt, organele fiscale din cadrul DGRFPB - AFPCM au efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit si TVA pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 si au emis raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015 si decizia de impunere nr. F-MJ x/23.09.2015.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine ca decizia de impunere nu indeplineste conditiile procedurale, respectiv cerintele mentionate la art.43, art.49, art.65 din Codul de procedura fiscala cu privire la motivarea acesteia si prezentarea mijloacelor de proba.

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*, vatamarea 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-MJ x/23.09.2015 si a deciziei de impunere nr.F-MJ x/23.09.2015, comunicate contestatarei se retine ca acestea contin semnaturile persoanelor împuternicite ale organului fiscal conform art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv 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.

Totodata, contrar sustinerilor contestatarei, la pct. 2.2.2. si la pct. 2.2.3. din decizia de impunere nr.F-MJ x/23.09.2015 sunt inscise „Motivul de fapt” si „Temeiul de drept” care au stat la baza emiterii deciziei.

Decizia de impunere este insotita de raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015 anexat, in care situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala, explicatiile si documentele furnizate de societate si punctul de vedere al echipei de

inspectie fata de cele constatate sunt pe larg descrise atat la capit.III „Constatarile fiscale” (pg.3/24-pg.22/24 din RIF), cat si la capit.VI „Discutiile finale cu contribuabilul” (pg.23/24 din RIF).

Faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat justificarile contestatarei, in mod argumentat din punct de vedere fiscal, nu echivaleaza cu lipsa motivarii actelor administrative, asa cum eronat incearca sa sustina societatea contestatarea.

Neintemeiata este si sustinerea SC X SRL privind vatamarea sa prin neadministrarea mijloacelor de proba si lipsa bunei credinte in emiterea deciziei de impunere, avand in vedere considerentele retinute la pct.3.2. si la pct.3.3 din prezenta decizie.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere nr. F-MJ x/23.09.2015 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile SC X SRL fiind nejustificate si vadind o interpretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, in conditiile in care si-a motivat contestatia formulata, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de y lei si la accesoriile aferente in suma de y lei si la TVA in suma de y lei si la accesoriile aferente in suma de y lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care prin adresa nr. x/P/14.04.2016, înregistrată la DGRFPB sub nr.MBR-REG x/21.04.2016, Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Ploiești a comunicat ca efectuează cercetări privind relațiile comerciale derulate între SC X SRL și SC A I SRL, ce fac obiectul dosarului penal nr. x/P/2014, nefinalizate.

În fapt, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit si al TVA pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2014.

In ceea ce priveste impozitul pe profit si TVA, contestate de societate, urmare verificarii realitatii si legalitatii tranzactiilor comerciale derulate de societatea contestatarea cu SC A I SRL, in perioada verificata, inspectia fiscala a constatat urmatoarele:

Societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli și în TVA deductibilă, în perioada 2013-2014, achiziții de servicii facturate de SC A I SRL, pentru care nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea operațiunilor, astfel:

- din rapoartele prezentate nu rezulta activitatile executate, materialele necesare reparatiilor efectuate, echipamentele utilizate, manopera;
- urmare explicatiilor si documentelor prezentate de administratorul societatii nu s-a putut justifica prestarea efectiva a serviciilor;
- din datele si informatiile existente in baza de date a ANAF - INFO - Fiscnet a rezultat ca aceasta societate are ca activitate principala intretinere peisagistica;
- SC A I SRL are ca furnizori societati cu comportament fiscal inadecvat, respectiv: SC L I SRL – inactiva din 16.04.2014 si SC F M SRL – radiata din 05.03.2015, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Prin adresa transmisa de AJFP Prahova sub nr.x/13.05.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr.x/18.05.2015 se comunica urmatoarele:

„Potrivit informatiilor existente in bazele de date ale A.N.A.F., respectiv in aplicatia care gestioneaza declaratiile informative 394, s-a constatat ca in perioada iulie 2013-februarie 2014, S.C. X S.R.L. Bucuresti a declarat achizitii de la S.C. A I S.R.L., in valoare totala de v lei, din care TVA in suma de y lei.

Precizam ca, la SC A I SRL, a fost solicitata si o verificare de catre Parchetul de pe langa Curtea de Apel Ploiesti, (adresa nr.x/P/2014/28.04.2015) si a fost constatat faptul ca aceasta societate este o societate de tip fantoma interpusa intr-un lant de tranzactionare si utilizata pentru a fi retrase sume de bani (...).”

Constatarile organelor de inspectie fiscala din cadrul DGRFP Ploiesti–AJFP Prahova privind controlul inopinat efectuat la SC A I SRL au fost consemnate in Procesul verbal incheiat la data de 13.05.2015 in care se consemneaza:

<<Prin adresa nr. x/P/2014/28.04.2015 de la Parchetul de pe langa Curtea de Apel Ploiesti, inregistrata la DGRFP Ploiesti–AJFP Prahova–IF cu adresa nr.x/30.04.2015, se solicita „efectuarea de verificari (controale inopinate/inspectii partiale) privind modul de stabilire a bazelor de impunere la: (...) SC A I SRL-C-Prahova (CUI x)”, cu mentiunea ca asupra acestora exista „indicii temeinice” privind fapte de evaziune fiscala si spalare de bani.>>

Avand in vedere aspectele constatate de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca operatiunile derulate de SC X SRL in perioada 01.01.2012-31.12.2014 constand in achizitii de servicii de la SC A I SRL nu reflecta realitatea si legalitatea operatiunilor, astfel incat cheltuielile inregistrate cu aceste achizitii si TVA nu sunt deductibile fiscal, nefiind respectate prevederile art.11, art.19, art.21, art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, prin raportul de inspectie fiscala F-MJ x/23.09.2015, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere F-MJ x/23.09.2015, contestata, s-au stabilit diferente de obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, din care pentru achizitiile de la SC A I SRL s-au stabilit urmatoarele: impozit pe profit in suma de y lei, TVA in suma de y lei si accesorii aferente.

Prin adresa nr.x/P/14.04.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr.MBR-REG x/21.04.2016, urmare solicitarii Serviciului solutionare contestatii din cadrul DGRFPB transmisa prin adresa nr. MBR-REG x/18.03.2016, Parchetul de pe langa Curtea de Apel Ploiesti comunica urmatoarele: „(...) relatiile comerciale derulate de cele doua societati comerciale in perioada 2013-2014 fac obiectul cercetarilor in dosarul penal nr. x/P/2014, cercetarile nefiind finalizate.”

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-MJ x/23.09.2015 încheiat la SC X SRL, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-MJ x/23.09.2015, contestata, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de societate există o strânsă interdependentă 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 cu A I SRL, prin nejustificarea realității și legalității achizițiilor de servicii, precum și faptul că relațiile comerciale derulate între cele două societăți comerciale în perioada 2013-2014 fac obiectul cercetărilor în dosarul penal nr. x/P/2014, acestea nefiind finalizate.

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 indicilor 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 identitate 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 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 ca in ceea ce priveste relatiile comerciale derulate de SC X SRL cu SC A I SRL in perioada 2013-2014, care au facut obiectul inspectiei fiscale, materializata in raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/23.09.2015 se fac cercetari de catre Parchetul de pe langa Curtea de Apel Ploiesti ce fac obiectul dosarului penal nr. x/P/2014, acestea nefiind finalizate.

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

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 artificului 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 înrăurire 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 privind tranzacțiile derulate între SC X SRL si SC A I SRL, se va suspenda soluționarea contestației formulate de SC X SRL pentru suma de y lei, reprezentand: impozit pe profit in suma de y lei si accesorii aferente in suma de y lei, precum si TVA stabilita suplimentar in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei, 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 și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține imputernicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, aceasta trebuie să facă dovada calității de imputernicit, conform pct.2.2-2.4.

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

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

3.3. Referitor la impozitul pe profit în suma de y lei și la accesoriile aferente în suma de y lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor aferente achiziției unor lucrări/servicii, în condițiile în care societatea nu a justificat cu documente prestarea acestora, iar în susținerea contestației nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la suma contestată.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-MJ x/23.09.2015 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ x/23.09.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFPB - AFCM au stabilit impozit pe profit în suma de y lei și accesorii aferente în suma de y lei, ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor aferente achizițiilor efectuate de la SC DIC SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative în conformitate cu art.19 și art.21 din Codul fiscal.

In drept, referitor la impozitul pe profit, conform dispozițiilor art.19 alin.1 art. 21 alin. 4 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

„Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„Art. 21 - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. (...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii **nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate** și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Normele metodologice:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii **trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa inspecției fiscale.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **societatea trebuie să dețină contracte** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului și **să justifice necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii**, prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

In prezenta cauza, potrivit constatarilor organelor de control din Raportul de inspecție fiscală nr. F–MJ x/23.09.2015, societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC D I C SRL în perioada 2012-2013, motiv pentru care, în temeiul dispozițiilor art.19 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost considerate nedeductibile cheltuielile cu achiziția acestor servicii fiind stabilită suplimentar o diferență de impozit pe profit în suma totală de y lei (y lei-2012; y lei-2013) și accesorii aferente.

Din analiza documentelor existente în dosarul contestației, raportat la constatările organelor de inspecție fiscală și la susținerile societății contestatoare rezulta următoarele:

1. În perioada 2012-2013, SC X SRL a înregistrat în cheltuieli (contul 628) contravaloarea serviciilor facturate de SC DIC SRL, facturile având ca obiect „servicii conform contract x/21.06.2011”, în valoare totală de s lei, din care: în anul 2012 - s lei; în anul 2013 - s lei.

2. Urmare adresei nr. x/13.08.2015 prin care organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor, societatea a prezentat următoarele:

- contractul nr. x/21.06.2011, în care SC DIC SRL are calitatea de prestator, al cărui obiect îl constituie: „realizarea de către PRESTATOR a unor activități complexe de inginerie, management, marketing și mentenanță în domeniul construcțiilor, instalațiilor electrice, instalațiilor sanitare, de încălzire și de aer condiționat, instalațiilor pentru construcții”, fără a avea înscrisă valoarea acestuia;

- acte aditionale la contract (1-5) privind modificarea art.3 din contract referitoare la prelungirea termenului de valabilitate;

- contract individual de munca pentru RMV – salariat al SC X SRL privind „Desfasurarea activitatii de catre salariat si remunerarea muncii lui de catre angajator conform prevederilor prezentului contract”;

- documente „Raport de activitate”, intocmite pe luni, in perioada ianuarie 2012-decembrie 2014, semnate de ing. VR, avand inscise diverse operatiuni care se repeta lunar.

3. Urmare explicatiilor solicitate reprezentantului legal al societatii, d-nul RVM, nu a fost justificata prestarea efectiva a serviciilor de catre SC DIC SRL, in conditiile in care:

- rapoartele intocmite lunar sunt semnate de catre RMV-reprezentant al SC DIC SRL, care este in acelasi timp salariat al SC X SRL avand calitatea de inginer in constructii, conform contractului individual de munca nr.x/31.08.2011;

- din rapoartele prezentate nu rezulta activitatile concrete desfasurate de prestator, numar de ore, tarifele percepute etc.

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, documentele si explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale nu reprezinta justificari din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat lucrarile/serviciile facturate, resursele umane si materialele folosite, perioada in care au fost executate, termenele de executie, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii, simpla prezentare a unor facturi avand inscise la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” din facturi se mentioneaza ca respectivele servicii au fost efectuate “conform contract x/21.06.2011” nu constituie documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a cheltuielilor.

Mai mult, in conditiile in care persoana fizica RMV era salariat al contestatarei, tot acesta presta si serviciile din partea D, ceea ce contestatara nu explica, in conditiile in care activitatile prestate din partea D coincideau cu cele inscise in fisa postului.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”

Din textul de lege mai sus prezentat rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Se retine ca nici in sustinerea contestatiei societatea contestatara nu depune niciun document care sa justifice serviciile facturate de SC DIC SRL.

Cata vreme societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a cheltuielilor aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat justificarile necesare privind cheltuielile efectuate, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: “În

solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii**, iar potrivit art.213 alin.(4) - **“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”**, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor inregistrate din facturile emise de furnizor, in suma de s lei si au stabilit impozitul pe profit in suma de y lei (y lei-2012; y lei-2013).

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi contestatia formulata de SC X SRL cu privire la impozitul pe profit in suma de y lei.

In ceea ce priveste stabilirea accesoriilor, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale

“Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 8/2014, începând cu 01.03.2014:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Potrivit art.120¹ din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, incepand cu data de 01.07.2013:

“**Art.120¹** - (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

Astfel, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de y lei, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F–MJ x/23.09.2015 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principalem*”.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura impozitului pe profit contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie societatea nu aduce niciun argument cu privire la calculul accesoriilor contestate, urmeaza a se respinge contestatia pentru dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de y lei, determinate astfel:

* pentru 2012: Dobanzi – $y \text{ lei} \times 395 \text{ zile} \times 0.04\% = y \text{ lei}$
 $y \text{ lei} \times 564 \text{ zile} \times 0.03\% = y \text{ lei}$
Penalitati – $y \text{ lei} \times 15\% = y \text{ lei}$
 $y \text{ lei} \times 564 \text{ zile} \times 0.02\% = y \text{ lei}$
Total an 2012 – $y \text{ lei}$

* pentru 2013: Dobanzi – $y \text{ lei} \times 91 \text{ zile} \times 0.04\% = y \text{ lei};$
 $y \text{ lei} \times 184 \times 0.04\% = y \text{ lei}$
 $y \text{ lei} \times 440 \text{ zile} \times 0.03\% = y \text{ lei}$
Penalitati – $y \times 15\% = y \text{ lei}$
 $y \text{ lei} \times 15\% = y \text{ lei}$
Total an 2013 - $y \text{ lei}$

Total – $y \text{ lei}$

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.19, art. 21 din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 43, art. 46, art. 119, art. 120, art. 120¹,

art.213 si art. 214 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.10.1-10.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata SC X SRL cu privire la aspectele de procedura.

2. Suspenda, in parte, solutionarea contestatiei pentru suma totala de y lei, reprezentand: impozit pe profit in suma de y lei si accesoriile aferente in suma de y lei si TVA stabilita suplimentar in suma de y lei si accesoriile aferente TVA in suma de y lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MJ x23.09.2015, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB - AFP pentru Contribuabili Mijlocii, 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, in parte, ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe profit si pentru accesoriile aferente in suma de y lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MJ x/23.09.2015 de către Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB-AFP pentru Contribuabili Mijlocii.

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.

