

DECIZIE nr. 4656/12.12.2018

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X SRL
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub
TMR_DGR nr. ... /19.09.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF ... /12.09.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /19.09.2018, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL
CUI ...
cu sediul în Arad, str. , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /07.09.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /19.09.2018.

Societatea X SRL a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /24.07.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. **F-AR ... /24.07.2018** emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea parțială a acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de ... **lei** și reprezintă:

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- ... lei impozit pe dividende
- ... lei impozit pe venituri din alte surse.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. administrator ... S , așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei, la data de 16.10.2017.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația formulată, petentul, solicită *anularea în parte* a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018, în considerarea următoarelor argumente:

În filele 3-4 petenta reia succint constatările organelor de inspecție fiscală, iar la secțiunea „II. Critica actului atacat” sunt redată criticile faptice și legale în considerarea cărora petenta consideră că este îndreptățită a i se anula parțial actul administrativ atacat.

La **pct. 1** în ceea ce privește modul de declarare și evidențiere a veniturilor neînregistrate și a TVA aferentă, în perioada 2013-2017, evidențiate în anexa 1 a raportului de inspecție fiscală (RIF), în cuantum de ... lei, din care ... lei venituri suplimentare și ... lei - TVA suplimentar, petenta arată că, în opinia sa, înregistrarea în contabilitate și declararea veniturilor, s-au făcut conform legii, respectiv a operat în ordine cronologică, pe bază de documente justificative (facturi fiscale emise), indiferent de data încasării veniturilor.

Astfel, petenta subliniază că profitul impozabil NU depinde de încasarea serviciilor prestate, ci de înregistrarea ca venituri, a livrărilor efectuate, într-un exercițiu financiar.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor considerate nedeclarate, petenta consideră că „organul de inspecție fiscală nu dovedește cu documente, că serviciile prestate în anul 2012 și încasate în anii următori, respectiv în anul 2013 și în anul 2014, nu au fost evidențiate de către societatea verificată în contul de tva colectată și nu au fost declarate conform în decontul de TVA aferent perioadei în care au fost emise facturile fiscale.”, făcând trimitere la susținerile sale de la cap. impozitul pe profit.

Astfel, indiferent de data încasării veniturilor petenta arată că a respectat și a înregistrat conform legislației, în momentul emiterii facturii, TVA aferentă veniturilor din anul 2012, în baza documentelor justificative, la data la care a avut loc faptul generator, precizând suplimentar faptul că suma de TVA colectată suplimentar „a fost evidențiată în Jurnalele de Vânzări ale societății în trimestrul IV a anului 2012 și declarată conform în Decontul de TVA aferentă trimestrului IV a anului 2012.”

De asemenea, petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile art. 46 alin. 2 Cod procedură fiscală raportat la dispozițiile art. 13 alin. 1 din același act normativ, concluzia sa fiind că se impune constatarea că actul administrativ este lovit de nulitate „este lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, subscrisa nedatorând sume suplimentare, care ar reprezenta impozit pe profit în cuantum de ... lei și taxă pe valoare adăugată în cuantum de ... lei, în condițiile în care baza impozabilă suplimentară de ... lei a fost calculată cu încălcarea dispozițiilor legale.”

La **pct. 2** petenta analizează achizițiile din perioada 2013-2017, identificate în anexa 2 la RIF, în sumă totală de ... lei, prin prisma dispozițiilor Legii contabilității 82/1991, a Ordinului nr. 3512/2008 și a HG nr. 518/1995,

precizând că respectivele cheltuieli au fost efectuate în interesul societății și pentru imaginea acesteia, în baza principiului libertății de gestiune și în scopul realizării de operațiuni taxabile fiind întâlniri cu potențiali parteneri de afaceri, întâlniri destinate încheierii de contracte care finalizate conduc la realizarea de operațiuni taxabile – urmare calculului efectuat în legătură cu diurna ajungând la concluzia că suma de ... lei reprezintă o cheltuială deductibilă.

De asemenea, referitor la camerele termo în valoare de ... lei, petenta arată că „sunt regăsite în situații de lucrări și refacturate beneficiarului”, motiv pentru care nu pot fi considerate cheltuieli nedeductibile, deoarece sunt destinate realizării de venituri.

La **pct. 3** petenta se raportează la constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la achizițiile efectuate de la de la persoana fizică F ... (plăți în sumă totală de ... lei) și D ... (plăți în sumă totală de ... lei), argumentele sale vizând să demonstreze faptul că aceste operațiuni au avut loc în realitate, sens în care se raportează pe lângă dispozițiile Legii contabilității și ale Ordinului nr. 3512/2008 și la pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta anexează copii ale contractele deținute, procesele verbale de recepții a lucrărilor însoțite de devize, care în opinia sa, justifică faptul că serviciile prestate de persoana fizică F ... în sumă totală de ... lei sunt reale.

În mod similar, în cazul achizițiilor de la D ... , petenta anexează: contracte, borderouri achiziție, note de recepție, bonuri de consum și situații de lucrări care, conform petentei “dovedesc lucrările executate”.

Totodată petenta consideră că „Organul de inspecție fiscală nu poate proba și dovedi concluziile încălcând prevederilor art. 73 din Legea nr. 207/2015 - privind Codul de procedură fiscală, pe cale de consecință, organul fiscal nu a procedat în fapt la estimarea bazei de impunere cu respectarea dispozițiilor legale, aceasta fiind calculată netemeinic și nelegal.”.

La **pct. 4** petenta analizează achizițiile în valoare de ... lei de la persoana fizică Piesa ... , considerând că organele de inspecție fiscală nu au analizat starea de fapt fiscală în integritate, în condițiile în care „lucrările de acoperitori nu ar fi putut fi realizate, facturate și recepționate de beneficiar (...) dacă nu se folosea material lemnos în lucrări.”

Petenta concluzionează că faptul că deține facturi obișnuite și nu prezintă avize speciale pentru materialul lemnos nu este un temei de drept și un motiv de fapt pentru respingerea dreptului de deducere a sumei de ... lei.

La **pct. 5** petenta detaliază criticile în legătură cu achizițiile de servicii prestate de către A ... , centralizate în anexa 6 a RIF, în cuantum de ... lei cu o TVA aferentă de ... lei, în opinia sa afirmațiile organului de inspecție fiscală sunt nefundamentate, neprobate, nelegale, neavând la bază nicio constatare proprie fundamentată, acestea folosind informația din bazele de date proprii

conform căreia dna în calitate de contabil, este asociat unic și contabil la A ... SRL.

Petenta subliniază faptul că nu are angajată secretară, nici alte persoane abilitate să întocmească devize și situații lucrări, respectând metodologia de aplicare a deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile, în condițiile în care deține un contract, iar „documentul contabil justificativ care este factura fiscală, este însoțit de procesul verbal de recepție a serviciului”.

Mai mult, arată petenta, faptul că furnizorul A ... SRL nu declară în totalitate prestările de servicii facturate către X SRL, nu are nicio incidență deoarece „Legea fiscală nu sancționează cumpărătorul din motive imputabile furnizorului.”

Analog, în cazul TVA aferentă operațiunilor cu furnizorul A ... SRL, petenta arată că îndeplinește cerințele de fond și formă cerute de lege, astfel:

- achizițiile bunurilor necesare prestării serviciilor și prestarea serviciilor au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri, aspect confirmat de contractul încheiat și de facturile fiscale emise și însoțite de procese verbale de recepție a lucrărilor, fiind astfel cuprinse în sfera de aplicare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit. (a) din Codul fiscal și

- X SRL îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art. 146 alin.1 lit. a din Codul fiscal, factura fiscală fiind întocmită în condițiile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal.

Raportându-se la definiția TVA, precum și la caracterul de neutralitate al acesteia, petenta consideră că „Dacă organul fiscal anulează dreptul de deducere la subscrisa ar trebui legal să anuleze și impozitarea și colectarea TVA-ului aferent, în oglindă, la societatea A ... SRL.”, sens în care face trimitere la jurisprudența CJUE - cauza C-463/14, obligatorie conform art. 11 alin. 11 Cod fiscal.

Astfel, petenta arată că cele statuate de CJUE se aplică inclusiv în cazul serviciilor de consultanță, juridice, de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de servicii și alte servicii similare, pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru sau alte situații pe bază cărora prestatorul atestă serviciile prestate.

La **pct. 6** petenta analizează cheltuielile înregistrate în contabilitate fără a avea documente justificative, în cuantum de ... lei, regăsite în anexa 8 la RIF, a căror TVA aferent este de ... lei, prin raportare la Legea contabilității, Ordinul nr. 3512/2008 și Legea nr. 571/2003 arătând că bunurile achiziționate, identificate în anexa 8 la RIF, nu se stocau, se achiziționau în momentul consumului efectiv, nefiind bunuri de natura stocurilor, astfel că în opinia sa, nu era obligatorie încheierea Notei de recepție și constatare de diferențe.

Petenta subliniază totodată faptul că prezintă documente justificative, chiar dacă legislația nu impune folosirea lor, care stau la baza înregistrărilor contabile efectuate și anume: factura fiscală, notă de recepție, bon de consum.

În concluzie, petenta consideră că deoarece cheltuielile au fost efectuate în interesul societății și reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, constatările inspecției fiscale nu sunt fondate, în accepțiunea sa nefiind dovedite de către inspecția fiscală cu mijloace de probă, fiind încălcate totodată și dispozițiile art. 6 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor în cauză, petenta arată că a respectat condițiile impuse de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, mai mult „Documentele deținute de societate ne arată că a existat un scop economic al operațiunii comerciale, nefiind întrunite condițiile pentru ca organele fiscale să nu ia în considerare tranzacțiile efectuate și să nu acorde dreptul de deducere al TVA”.

La **pct. 7** petenta analizează situația constatată de organele de inspecție fiscală referitoare la neconcordanțele între TVA înregistrată în evidența societății și TVA înscrisă în deconturile de TVA.

Pornind de la definiția legală a decontului de TVA, petenta arată că se „confirmă corelația la fiecare termen de declarare a taxei pe valoarea adăugată conform vectorului fiscal, sumele din jurnalele de cumpărări, respectiv vânzări cu sumele înscrise în deconturile de TVA la rândurile aferente.”

De asemenea, petenta consideră că afirmațiile organelor de inspecție fiscală sunt tendențioase, nefiind probate, precizând că depune în probațiune jurnale de vânzări și deconturile aferente.

La **pct. 8** petenta își prezintă argumentația referitoare la capătul de cerere privind achizițiile de bunuri și servicii de la persoane fizice, în quantum de ... lei, la care s-a stabilit un impozit pe dividende (utilizând cota recalculată) de ... lei.

Similar celor expuse la punctele anterioare, petenta reiterează faptul că achizițiile de la persoanele fizice F ... și D ... au fost efectuate „strict” în scopul realizării de venituri specifice obiectului de activitate al societății, și fără de care petenta consideră nu ar fi putut onora contractele de prestări servicii contractate, finalizate și încasate; sens în care se face trimitere la prevederile art. 12 alin. 4 din Legea nr. 207/2015.

La **pct. 9** petenta analizează achizițiile de bunuri și servicii de la persoane fizice și diverse plăți fără justificare, în quantum de ... lei, regăsite în anexa 14 la RIF, sumă la care se adaugă impozitul de ... lei, rezultând o bază impozabilă suplimentară de ... lei.

Petenta face trimitere la argumentele prezentate la sumele contestate la capitolul impozitul pe profit unde sunt analizate toate sumele regăsite în anexa 14 și reiteram pentru achizițiile efectuate societatea verificată prezintă la baza înregistrărilor în contabilitate documente justificative, care sunt anexate prezentei contestații

Referitor la suma de ... lei care nu a mai fost analizată anterior, petenta arată că „urmare a verificării Primăriei Comunei Felnac de către Curtea de Conturi, și așa cum aceștia au specificat în raportul de control la pagina 60 și pagina 61, raport întocmit de auditorii publici externi M ... și ... , rezultă obligativitatea SC X SRL de a restitui suma de ... lei. Restituirea sumei s-a realizat în baza facturii fiscale emise de către Primăria Felnac, suma pe care societatea verificată a dispus-o prin ordin de plată în contul primăriei.”

În considerarea tuturor motivelor invocate, petenta solicită admiterea contestației.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR ... /24.07.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018, contestată.

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013 – 31.12.2017, taxa pe valoarea adăugată perioada 01.01.2013 – 31.12.2017, impozit pe veniturile din dividende persoane fizice perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, venituri din alte surse perioada 01.01.2016 – 31.12.2017, organele de inspecție fiscală constatând următoarele aspecte, contestate de petentă, astfel:

Referitor la **impozitul pe profit**, au rezultat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au comparat încasările (sume care cuprind venituri și TVA, încasări în sumă totală de ... lei) din contul de Trezorerie, aferente perioadei 2013-2017 cu situația facturilor emise pentru aceeași perioadă, stabilind că petenta nu evidențiază venituri în sumă totală de ... **lei (anexa nr. 1 la RIF)**, rezultând astfel diferențe considerabile între rezultatul exercițiilor financiare și impozitul pe profit declarat și achitat de petentă; spre exemplificare s-a făcut trimitere la anul 2011, astfel în bilanțul anului 2011, petenta a declarat un profit în sumă de ... lei și a evidențiat un impozit pe profit în sumă de ... lei pe care nu l-a declarat integral autorității fiscale, declarând doar un impozit în sumă de ... lei, sumă cu care figurează și în fișa de evidență pe plătitor, motiv pentru care în condițiile în care petenta a încasat suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au redimensionat valoarea veniturilor și au colectat TVA suplimentar, utilizând procedeul sutei mărite rezultând venituri în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Aferent perioadei 2013-2017, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat o serie de cheltuieli (... lei) în evidența financiar contabilă doar pe baza unor note contabile (**anexa nr.2 la RIF**) fără a prezenta documente justificative, nefiind astfel identificată vreo legătură directă între aceste cheltuieli și veniturile realizate; lipsa documentelor justificative prin care trebuia să se facă dovada efectuării operațiunilor, reprezentând premisa stabilirii ca și nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestora și implicit a concluziei că au fost efectuate în interesul personal al administratorului și asociatului unic dl. ... S .

Referitor la cheltuielile cu achizițiile de la persoanele fizice F ... - ... lei (anexa nr.3 la RIF) și D ... - ... lei (anexa nr.4 la RIF) considerate deductibile la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care au fost înregistrate fără a avea la bază documente justificative.

În cazul achizițiilor de la F ... petenta a prezentat doar dispoziții de plată – majoritatea având o valoare sub 5.000 lei, însă cuantumul total fiind între 87.450 lei și 210.00 lei -, fără nicio altă justificare, fără a deține situații de lucrări din care să rezulte tipul lucrărilor efectuate, locul unde s-au efectuat, perioada prestării etc.

În cazul achizițiilor de la D ... situația constatată de organele de inspecție fiscală fiind în principiu similară achizițiilor de la F ... cu excepția faptului că în acest caz au fost prezentate contracte de vânzare – cumpărare masă lemnoasă, contracte întocmite pentru diverse sume de bani sau alte documente legale având în vedere că bunurile achiziționate – material lemnos – se încadrează în categoria bunurilor cu regim special. Cu toate acestea, organele de control au constatat că petenta nu întocmește recepții, nu prezintă avize speciale pentru materialul lemnos, nu întocmește bunuri de consum din care să rezulte unde a utilizat aceste bunuri.

În consecință, organele de control au concluzionat că există posibilitatea ca aceste tranzacții să fie artificiale și nereale, posibilitate care rezidă din faptul că s-au derulat într-o manieră care în mod normal nu au fi utilizată în cadrul unor practici comerciale rezonabile, respectiv faptul că nu au un conținut economic, neputând fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial fiind evitarea impozitării și obținerea unor avantaje fiscale semnificative care altfel nu ar fi putut fi acordate.

În cazul achizițiilor de material lemnos de la persoana fizică , organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea legislației fiscale în sensul în care petenta a prezentat doar dispoziții de plată și facturi obișnuite, fără alte documente specifice (note de recepții, avize speciale materialului lemnos, bonuri de consum etc.).

Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod nelegal petenta a considerat cheltuiala în sumă totală de ... lei (anexa nr.5 la RIF) reprezentând achiziții de material lemnos de la persoana fizică ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit, existând totodată posibilitatea ca aceste tranzacții să fie artificiale și nereale.

Organele de inspecție fiscală au analizat operațiunile economice dintre petentă și firma A ... SRL, existând posibilitatea ca acestea să fie nereale, stabilind că s-au diminuat obligațiile fiscale datorate bugetului de stat prin evidențierea și înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli artificiale –

servicii, rezultând astfel cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil în sumă de ... lei (**anexa nr.6 la RIF**).

Conform RIF, a rezultat că în cadrul inspecției fiscale au fost efectuate verificări în cadrul bazei de date FISCNET – INFOPC, referitor la furnizorul A ... SRL, constatându-se următoarele:

- societatea are ca obiect principal de activitate – „... porturi rutiere de mărfuri” Caen 4941
- conform aplicației Revisal, societatea are angajată o singură persoană - pe doamna având funcția de vânzătoare.

Analizând contractul încheiat între părți, organele de inspecție fiscală au constatat că firma A ... SRL trebuia să factureze servicii de secretariat și întocmire de situații de lucrări pentru prestările de servicii realizate.

În urma verificării efectuate la petenta X SRL organele de control au constatat că aceasta nu a avut niciun angajat, la facturile întocmite nu s-a identificat nicio situație de lucrări, toate bunurile și serviciile achiziționate fiind evidențiate direct pe cheltuieli. În plus, la facturile primite de petentă de la firma A ... SRL nu sunt anexate situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente justificative din care să rezulte natura serviciilor, modul în care au fost prestate, persoanele care au prestat serviciile etc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că d-na - contabilă societății X , este asociat unic și de asemenea contabil la SC A ... SRL, iar în urma verificării bazei de date ANAF rezultă faptul că A ... SRL nu declară în totalitate prestările de servicii facturate către X SRL.

S-a mai constatat și că în ultimii 5 ani, conform situației declarațiilor și plăților TVA generată din aplicația INFOPC, societatea A ... SRL a achitat doar suma de 47 lei cu titlu de TVA în condițiile în care societatea desfășoară activități de alimentație publică.

În considerarea celor constatate, organele de inspecție fiscală au precizat că este posibil ca operațiunile comerciale dintre cele două firme să fie nereale, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat, rolul societății A ... fiind de a emite facturi aparent legale pe baza cărora petenta X SRL a denaturat și diminuat obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, prin evidențierea și înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli artificiale.

De asemenea, în mod similar, organele de control au analizat operațiunile economice dintre petentă și firma G ... SRL, având un posibil caracter nereal, analiză care a determinat stabilirea că și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei (**anexa nr.7 la RIF**).

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală a rezultat că printre actele prezentate echipei de control au fost identificate facturi în alb conținând ștampila firmei G ... SRL, situație care reprezintă un alt indiciu al posibilului caracter nereal al tranzacțiilor.

În perioada 2013 – 2017, urmare verificării prin sondaj, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu respectă prevederile legale în ceea ce privește modul de înregistrare în evidența financiar contabilă a cheltuielilor, majoritatea plăților efectuate prin bancă sau casieria petentei fiind trecute direct pe cheltuieli fără ca petenta să dețină vreun document justificativ (factură, bon etc.).

De asemenea, organele de control au identificat existența unor achiziții de bunuri și servicii care nu au legătură cu obiectul de activitate al petentei, achiziții pentru care petenta nu a întocmit documentele justificative necesare conform legislației fiscale, motive pentru care au stabilit că suma totală de ... **lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil în considerarea dispozițiilor art. 21 alin. 1, art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare – a se vedea **anexa nr.8 la RIF**).

Urmare analizării împrumutului contractat de petentă la P C IFN, organele de inspecție fiscale au constatat că aceasta a înregistrat eronat o parte din rambursarea acestui împrumut, utilizând nota contabilă 628 = 5311; petenta nu deține facturi sau alte documente, plățile efectuându-se exclusiv prin depuneri în numerar în contul entității P C IFN, astfel cheltuiala aferentă în sumă totală de ... **lei (anexa nr. 9 la RIF)** fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată** în sumă totală de ... lei - contestată, au rezultat următoarele:

În ceea ce privește TVA colectată:

Valorificând informațiile înscrise în anexa nr. 1 la RIF și starea de fapt constatată, descrisă la cap. impozitul pe profit, utilizând procedeul sutei mărite, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de ... **lei** (perioada 2013 – 2017).

În perioada trim. I 2013 – trim. IV 2017, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor neconcordanțe între TVA înregistrată în evidența contabilă a petentei (jurnalele de TVA) și TVA înscrisă în deconturile de TVA depuse de aceasta la organul fiscal teritorial (anexa nr. 11 la RIF).

Astfel, petenta trebuia să declare mai mult cu suma de ... **lei** TVA de plată, această sumă rezultând doar din jurnalele de TVA întocmite de petentă, existând posibilitatea prejudicierii bugetului de stat cu atât mai mult cu cât, conform RIF în întreaga perioadă verificată petenta nu a întocmit niciun decont de TVA în mod corect care să corespundă cu evidența sa contabilă, unele deconturi fiind depuse fără sume deși a desfășurat activitate în perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale.

În ceea ce privește TVA deductibilă:

Organele de inspecție fiscală au analizat relațiile comerciale dintre petentă și firma A ... SRL prin prisma normelor legale din domeniul taxei pe valoarea adăugată, starea de fapt fiscală fiind descrisă în capitolul privind impozitul pe profit.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că există posibilitatea ca aceste operațiuni să fie artificiale și nereale, pentru considerentele precizate în RIF, astfel:

- sumele facturate cu titlu de prestări servicii secretariat nu pot fi justificate în condițiile în care A ... SRL nu are personal specializat în acest sens;

- există posibilitatea ca aceste sume să reprezinte „comisionul” perceput de d-na. ... pentru lucrările primite de X SRL de la primăria Felnac unde d-na. ... are tot calitatea de contabilă în cadrul primăriei, aspecte ce urmează a fi verificate în cadrul procesului penal;

- tranzacțiile s-au derulat într-o manieră care în mod normal nu ar fi utilizată în cadrul unor practici comerciale rezonabile;

- tranzacțiile nu au un conținut economic, neputând fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial fiind evitarea impozitării și obținerea unor avantaje fiscale semnificative care altfel nu ar fi putut fi acordate.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de servicii de la firma A ... SRL – anexa nr. 6 la RIF - în mod nejustificat, petenta nedovedind faptul că aceste achiziții sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2013 – 31.12.2017, petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei aferentă unor achiziții care nu pot fi justificate ca fiind utilizate pentru operațiunile taxabile ale petentei (ex. produse diverse fără recepții și bonuri de consum, aragaz, facturi înregistrate dublu, exercitarea dreptului de deducere a TVA în cazul unor plăți pentru care nu deține factură sau factura nu conține TVA, servicii hoteliere, hotă, colțar Bari, baterie Franke etc. prezentate în anexa ... la RIF).

În ceea ce privește **impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**, s-au constatat următoarele:

Urmare analizării achizițiilor efectuate de petentă de la persoanele fizice D ... și F ... , organele de inspecție fiscală au stabilit că tranzacțiile derulate între petentă și persoanele fizice în cauză nu au conținut economic, scopul esențial al acestora putând fi evitarea impozitării, obținerea unor avantaje fiscale semnificative și respectiv ridicarea unor sume importante din disponibilitățile societății petente fără a să fi fost supuse impozitului pe dividende.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea unui impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei conform art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **impozitul pe veniturile din alte surse**, s-au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au valorificat constatările referitoare la tranzacțiile petentei de la capitolele privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu persoanele fizice D ... (plăți în sumă totală de 90.000 lei), F ... (plăți în sumă totală de 89.940 lei) și P ... (plăți în sumă totală de ... lei), din care a rezultat posibilul caracter nereal al acestor cheltuieli, operațiunile nefiind realizate în fapt, scopul acestor fiind disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au realizat; în consecință sumele de bani transferate au fost reîncadrate de organele de control ca și venituri din alte surse.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2017 administratorul petentei a ridicat suma de ... lei (anexa nr. 14 la RIF) din conturile bancare ale societății fără a prezenta documente justificative în acest sens, sumele de bani respective fiind înregistrate în debitul contului 625 „Cheltuieli cu deplasările și detașările”.

În condițiile în care petenta nu a prezentat pentru aceste plăți facturi sau contracte, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume au fost utilizate în interesul personal al administratorului și nu în scopul obținerii de venituri impozabile de către societatea petentă, motiv pentru care aceste sume au fost reîncadrate de organele de control ca și venituri din alte surse.

În consecință, s-a procedat la calcularea unui impozit pe veniturile din alte surse în cuantum de ... lei.

În considerarea celor constatate, organele de inspecție fiscală au precizat că este posibil ca operațiunile comerciale consemnate pe facturile care ar fi fost emise de firmele în cauză, să nu fi existat în realitate, iar prin evidențierea lor în contabilitatea societății X S.R.L. să se fi creat doar aparența existenței unor achiziții de bunuri și servicii, cu scopul diminuării veniturilor realizate de petentă, respectiv masa impozabilă a profitului, sumele de plată reprezentând TVA, neplata impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și respectiv a impozitului pe veniturile din alte surse.

Astfel, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au arătat că elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea Societății X S.R.L. în derularea unor practici abuzive, de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, neplata impozitului pe veniturile din

dividende distribuite persoanelor fizice și respectiv a impozitului pe veniturile din alte surse).

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, în sarcina firmei X S.R.L., impozit pe profit în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X S.R.L., organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală nr. ARG_AIF ... /24.07.2017, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X S.R.L., organele fiscale constituindu-se parte civilă față de dl. ... S , în calitate de administrator și asociat al persoanei juridice X SRL – cu posibilitatea extinderii cercetărilor penale și asupra d-nei. ... – pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei, impozit pe dividende în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei, la dosarul cauzei existând o fotocopie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad.

În scopul soluționării contestației formulate de către Societatea X S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. ... /05.10.2018, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. ARG_AIF ... /24.07.2017.

Prin adresa din Dosar nr. ... /P/2018 transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, existentă la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că referitor la stadiul dosarului nr. ... /P/2018, constituit ca urmare a sesizării penale formulate de autoritatea fiscală față de numitul ... S , „la data de 04.09.2018 a fost începută urmărirea penală *in rem*, cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală, iar prin ordonanța din data de 05.10.2018 s-a dispus realizarea unui punct de vedere de către inspectorii antifraudă detașați la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, vizând valoarea eventualului prejudiciu, solicitarea având ca termen de finalizarea luna decembrie 2018.”

III. Societatea X S.R.L. cu sediul în Arad, str. ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/... , are cod unic de înregistrare ... , cont deschis la B SA - și are ca obiect principal de activitate „Activități de consultanță pentru afaceri și management” – cod CAEN 7022.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.07.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru

care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018 care reprezintă titlu de creanță.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au încheiat Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, cu adresa nr. ARG_AIF ... /24.07.2017 cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei, impozit pe dividende în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. a, b și c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, potrivit Sesizării penale nr. ARG_AIF ... /24.07.2017, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei, impozit pe dividende în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei.

În vederea soluționării contestației formulate de către Societatea X SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. ... /05.10.2018, să

comunica stadiul soluționării sesizării penale nr. ARG_AIF ... /24.07.2017, formulată împotriva d-lui. ... S , în calitate de administrator și asociat al persoanei juridice X SRL, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin adresa din Dosar nr. ... /P/2018 transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, unde a fost înregistrată sub nr. TMR_DGR ... /12.11.2018, existentă în original la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „la data de 04.09.2018 a fost începută urmărirea penală *in rem*, cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală, iar prin ordonanța din data de 05.10.2018 s-a dispus realizarea unui punct de vedere de către inspectorii antifraudă detașați la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, vizând valoarea eventualului prejudiciu, solicitarea având ca termen de finalizarea luna decembrie 2018.”

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o învrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

(...)

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

ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ... /24.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.07.2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema înregistrării de documente care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul creării de avantaje fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat din relațiile comerciale desfășurate de X SRL și diminuarea obligațiilor fiscale datorate în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei, impozit pe dividende în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei.

Astfel, s-a constatat că modul de declarare și evidențiere a veniturilor nu este conform realității, constatările organelor de inspecție fiscală având la bază compararea încasărilor din contul de Trezorerie cu situația facturilor emise în perioada 2013 – 2017, puse la dispoziție de către petentă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând achiziții de bunuri și servicii fără a prezenta documente justificative sau a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii pe bază de documente care nu îndeplinesc condiția de documente justificative conform prevederilor legale.

În consecință, înregistrările în evidența contabilă a societății petente ar putea avea drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale referitoare la taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din alte surse și impozitul pe dividende.

În consecință, organele de inspecție fiscală au formulat sesizarea penală nr. ARG_AIF ... /24.07.2017, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. a, b și c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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.

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparentei existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să*

constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale, ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272/28.01.2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestata reflectă realitatea operațiunilor.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele: *”atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

Practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *”pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv.(a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04; Mahageben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Prin Decizia nr.401/2016, Curtea Constituțională apreciază că „cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului “penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, Sesizarea penală nr. ARG_AIF ... /24.07.2017 însoțită de Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018, contestată, considerând că în evidența contabilă a societății au fost operate înregistrări care ar putea determina diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe dividende și impozitul pe venituri din alte surse, astfel că ar putea fi întrunite aspectele prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. a, b și c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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 înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

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.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. 1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că “aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor

prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”

De asemenea, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: “că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.

Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit că **”instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”**

În speță, operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organului fiscal, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a exercitării dreptului de deducere a TVA au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, chiar dacă formal erau constatate printr-o factură, înregistrată în evidența contabilă, astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende și impozit pe venituri din alte surse.

Cele prezentate mai sus trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii pe cale administrativă, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina derularea simultană și în paralel a două proceduri independente, administrativă și penală cu privire la aceleași fapte, ce are drept consecință emiterea unor hotărâri contradictorii (a se vedea Cauza Lungu și alți împotriva României, în care CEDO a statuat că instanțele naționale au încălcat principiul securității raporturilor juridice).

În același sens sunt și considerentele ICCJ exprimate prin Decizia nr. **3730/2017** în dosar nr.4119/2/2015:

„În mod corect instanța de fond s-a raportat la hotărârea CEDO din cauza Lungu c. României. Prin această hotărâre a fost sancționată existența, cu privire la aceleași fapte, a două proceduri, una penală și una administrativă, derulate în paralel care au condus la soluții contrare, încălcându-se principiul securității juridice.

În concluzie (...) cât timp organul de soluționare a contestației a sesizat organul de urmărire penală cu privire la existența unor indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care ar avea o înrâurire asupra soluției administrative, suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative este în deplin acord cu art. 214 din același act normativ.”

Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr. **2240/2018**, în dosar nr.428/57/2016 *„instanța de fond a arătat, deci în mod corect că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralel a 2 proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.*

Într-adevăr, măsura dispusă este justificată inclusiv pentru a se preveni situațiile contradictorii care s-ar putea ivi prin soluționarea într-un sens a contestației administrative și soluționarea într-un sens diferit a cauzei în procedura penală.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **nu se poate investi cu soluționarea pe fond** a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”**.

De asemenea, pct. 10.2 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat

suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înregistrate se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării bazei de impunere privind impozitul pe profit, TVA, impozitul pe dividende și impozitul pe venituri din alte surse, **astfel că în cauză urmează a se face aplicațiunea dispozițiilor legale invocate în cele ce preced, suspendând-se contestația formulată de petenta X SRL.**

Referitor la faptul că în etapa administrativ jurisdicțională de soluționare a contestației petenta a prezentat ordinul de plată nr. 1/27.11.2017 în sumă de ... lei, acest document justificativ a fost analizat de către inspecția fiscală în conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. 4 din Codul de procedură fiscală.

Astfel deși în timpul inspecției fiscale petenta nu a prezentat ordinul de plată în sumă de ... lei și nici factura emisă de Primăria Felnac pentru aceeași sumă, în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală analizând aceste documente conform art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, a stabilit că factura emisă de Primăria Felnac a fost contabilizată greșit de societatea petentă, suma de ... lei nereprezentând o cheltuială cu colaboratorii.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”,

coroborat cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

având în vedere documentul 4756/12.09.2018 al Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad și faptul că motivele care au determinat stabilirea în sarcina petentei a sumei de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse

aferent sumei de ... lei nu mai subzistă, contestația va fi **admisă** în parte pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, cu consecința anulării parțiale a deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018 pentru această sumă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(1) lit.a), art. 279 alin. (1) – (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.10.2 și pct. 11.3 din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- **admiterea** contestației formulate de Societatea X SRL pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală.

- **suspendarea soluționării contestației** formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală privind suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- ... lei impozit pe dividende
- ... lei impozit pe venituri din alte surse,

până la soluționarea definitivă a laturii penale

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul 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 se comunică la:

- Societatea X SRL

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,