

D E C I Z I A nr.3028 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL, în insolvență,
prin administrator judiciar Y și
administrator special Z
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../12.09.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../25.08.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **X SRL**, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/... și CUI ..., prin administrator judiciar Y, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, numit prin Încheierea nr.../2017, pronunțată de Tribunalul Hunedoara, Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal în data de 21 iunie 2017, în Dosarul nr.../2017 și administrator special Z.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../16.08.2017 și nr.HDG_AIF .../17.08.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../12.09.2017.

Contestația este formulată împotriva:

1. Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, cu privire la sumă de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

2. Deciziei nr.F-HD .../25.07.2017 privind nemodificarea bazei de impozitare;

3. Deciziei nr.F-HD .../25.07.2017 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei;

4. Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017,
acte administrative emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

De asemenea, societatea precizează că înțelege să conteste și **Procesul verbal nr.../25.07.2017** emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017 emis de către A.J.F.P Hunedoara - Inspecție

Fiscală, 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 în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“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;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“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.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Procesului verbal nr.../25.07.2017, se rețin următoarele:

În drept, potrivit prevederilor art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

Art.132 *“Sesizarea organelor de urmărire penală*

(1) Organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin.(1) organul de inspecție fiscală are obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție fiscală și de către contribuabilul/plătitorul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului/plătitorului. În cazul în care cel supus inspecției fiscale refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală consemnează despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului.

(3) Procesul-verbal întocmit potrivit alin.(2) reprezintă act de sesizare și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală”.

Din analiza prevederilor legale mai sus prezentate, se constată că procesul-verbal contestat nu este un act administrativ fiscal, nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, el reprezentând un act pe care organele de inspecție fiscală au obligația să îl întocmească atunci când sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, nefiind susceptibil de a fi contestat.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care, contestația este lipsită de interes

În fapt, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017, a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 se menționează că nu se modifică baza de impozitare aferentă impozitului pe veniturile microintreprinderi pentru perioada 01.01.2017 - 31.03.2017 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.07.2016 - 31.05.2017.

În drept, potrivit dispozițiilor art.131 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare:

“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;*

b) *deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;(...).*”

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art.1 referitor la titlul de creanță, se precizează că:

“În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală; (...)”

Totodată, potrivit art.268 “Posibilitatea de contestare” din același act normativ:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. (...)”

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale. (...)”

Din cele ce preced, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate **numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.**

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, **motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.**

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petentul se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în

raport de dispozițiile art.268 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, deci nu a fost lezat în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017.

Potrivit art.280 “Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

În consecință, ținând cont de prevederile legale citate, considerentele prezentate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.12.1 lit.d) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în ceea ce privește respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, care precizează:

“Contestația poate fi respinsă ca: (...)

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”

se va respinge ca **lipsită de interes** contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-HD .../25.07.2017 în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei.

În fapt, la nivelul anului fiscal 2015, conform Registrului de evidență fiscală, societatea petentă a înregistrat:

- venituri totale în sumă de ... lei
- cheltuieli totale în sumă de ... lei
- cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei
- pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Iar, conform Declarației anuale privind impozitul pe profit, formular 101, societatea petentă a declarat:

- venituri totale în sumă de ... lei
- cheltuieli totale în sumă de ... lei
- cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei
- pierdere fiscală în sumă de ... lei.

S-a constatat că există neconcordanță între sumele declarate prin Declarația 101 și cele din Registrul de evidență fiscală, pierderea fiscală declarată prin Declarația 101 fiind mai mare cu sumă de ... lei decât cea înregistrată în contabilitate.

În consecință, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2015 cu suma de ... lei (... lei - ... lei).

Totodată, s-a constatat că există neconcordanță între baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată colectată (excluzând baza aferentă achizițiilor supuse măsurilor de simplificare) din Decontul 300 și veniturile declarate în Declarația 101. Baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată colectată este mai mare decât veniturile declarate în D101, întrucât aceasta cuprinde și baza impozabilă din punct de vedere a TVA, aferentă avansurilor facturate de societate, bază ce nu se regăsește și în conturile de venituri.

La nivelul anului 2016, conform Registrului de evidență fiscală, societatea petentă a înregistrat:

- venituri totale în sumă de ... lei
- cheltuieli totale în sumă de ... lei
- cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei
- pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Conform balanței de verificare:

- venituri totale în sumă de ... lei
- cheltuieli totale în sumă de ... lei
- cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (cf. registrului de evidență fiscală)
- pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Iar, conform Declarației anuale privind impozitul pe profit, formular 101, societatea petentă a declarat:

- venituri totale în sumă de ... lei
- cheltuieli totale în sumă de ... lei
- cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei
- pierdere fiscală în sumă de ... lei.

S-a constatat că societatea a înregistrat în contul 7588 "Alte venituri din exploatare" sumă de ... lei, reprezentând operațiuni în curs de clarificare înregistrate inițial în contul 473 "Decontări din operații în curs de clarificare", sumă pe care societatea nu a cuprins-o ca și venit în declarația anuală privind impozitul pe profit.

În consecință, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2016 cu sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Conform Ordinului președintelui ANAF nr.3.706/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale":

"ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI

de completare a formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale"

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale atât la persoane juridice, cât și la persoane fizice, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impozitare se modifică, dar fără stabilirea de obligații fiscale.

.....
2. "Date privind obligațiile fiscale supuse inspecției fiscale" va cuprinde: (...)

2.1.1. "Motivul de fapt": se vor înscrie constatările care au condus la concluzia că baza de impunere se modifică. (...)"

Având în vedere constatările reținute și în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aferent perioadei 01.01.2015 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o bază impozabilă în sumă de ... lei (... lei + ... lei), procedând la emiterea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-HD .../25.07.2017.

Astfel, referitor la constatările motivate de către organele de inspecție fiscală cu privire la baza impozabilă stabilită suplimentar, în sumă de ... lei și contestată prin acțiunea formulată, societatea petentă nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să infirme aceste constatări.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)"

coroborat cu prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

pct.11.1. "Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...)"

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar, în sumă de ... lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Din cele de preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea** și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente

din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din același act normativ:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...).”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea **X SRL, în insolvență**, deși contestă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-HD .../25.07.2017 prin care s-a stabilit de către organele de inspecție fiscală o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de aceștia, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a

contestat Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-HD .../25.07.2017, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “*Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **X SRL, în insolvență**, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017, respectiv data de 01.08.2017, prin remiterea acesteia sub semnătură și confirmată cu amprenta ștampilei societății petente, domnului Z, în calitate de administrator special al societății petente și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 16.08.2017, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și desființarea actelor administrative fiscale contestate, susținând că acestea sunt nelegale și netemeinice.

Ulterior prezentării obligațiilor fiscale și perioadele care fac obiectul inspecției fiscale, a obiectivelor avute în vedere de inspecția fiscală, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, susținând că aspectele reținute de către organul de inspecție fiscală sunt nefondate, arătând următoarele:

Societatea nu se face răspunzătoare de acțiunile partenerilor A SRL și B SRL, întrucât bunurile înscrise în facturile emise de către aceștia, au intrat în societate, au fost recepționate și înregistrate în contabilitate, iar cu A SRL s-a încheiat la data de 20.04.2011, un contract de vânzare-cumpărare, anexat punctului de vedere al administratorului.

Impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, după cum rezultă din documentele justificative fiscale prezentate respectiv, declarațiile depuse la organul fiscal teritorial, sunt în concordanță cu baza datelor înregistrate în evidența contabilă a societății.

Din declarațiile - note explicative, contractele de vânzare-cumpărare, facturile fiscale emise reprezentând contravaloarea achizițiilor de mărfuri și materiale, rezultă în mod cert faptul că, societatea și-a desfășurat activitatea economică în baza unor relații comerciale cu A SRL și B SRL, iar aceste raporturi juridice, au fost consfințite ca urmare a perfectării de contracte comerciale specifice și facturi fiscale înregistrate și emise, reprezentând obiectul raportului comercial.

Petenta susține că societatea a acționat pe principiul bunei credințe în raporturile juridice cu persoanele juridice, iar pentru eventuale neconcordanțe constatate în cadrul evidenței financiar-contabile a partenerilor comerciali, consideră că nu este firesc să răspundă societatea, întrucât, răspunderea este exclusiv a persoanelor din conducerea A SRL și B SRL.

Raportat la aspectele precizate, petenta consideră că actele administrative atacate, reflectă obligații fiscale suplimentare, având la bază constatări subiective, interpretate în mod trunchiat și nerealist, fără a se ține cont de existența raporturilor comerciale dintre partenerii economici și a documentelor fiscale existente, societatea demonstrând realitatea aprovizionării cu bunurile înscrise în facturile emise de partenerii comerciali.

Concluzionând, petenta solicită exonerarea societății de la plata sumelor constatate în mod eronat cu titlul de obligații fiscale suplimentare față de bugetul consolidat al statului, impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și impozit pe dividende.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Cu privire la modul de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit
în anul 2011

a) Urmare unei inspecții anterioare, prin Decizia de impunere nr.../15.06.2012, s-a constatat că X SRL a înregistrat în contabilitate, în luna ianuarie 2011, factura seria ... nr.../15.11.2010 în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând achiziție de combustibil de la Rompetrol ... SRL.

Factura a fost înregistrată și în luna noiembrie 2010, motiv pentru care, prin Decizia de impunere nr.../15.06.2012, organele de control au stabilit în sarcina societății o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În luna ianuarie 2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul", valoarea fără TVA a facturii, dublând astfel cheltuiala privind combustibilul, cheltuiala care nu este aferenta exercițiului financiar 2011.

În consecință, în timpul inspecției fiscale, s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2011 cu sumă de ... lei.

b) La nivelul lunilor mai, iunie și decembrie 2011, societatea a înregistrat în contabilitate un număr de 20 de facturi reprezentând contravaloare achiziții de la A SRL Strehaia, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Conform situației consumurilor pusă la dispoziție de societate, s-a constatat că aceasta a înregistrat în contabilitate, în anul 2011, ca și cheltuială deductibilă valoarea de ... lei, reprezentând contravaloarea bunurilor înscrise în facturile emise sub antetul A SRL Strehaia.

Împotriva societății A SRL Strehaia s-a întocmit sesizare penală, pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți fiind în lucru Dosarul .../2016. Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt determinate de faptul că reprezentanții sau administratorii societății au înregistrat pe cheltuieli achiziții de bunuri, care nu au la bază operațiuni reale.

A fost instrumentată în cauză o expertiză contabilă fiscală judiciară de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Mehedinți, din care rezultă că societatea nu a livrat bunuri către X SRL.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL nu a făcut dovada realității aprovizionării cu bunurile înscrise în facturile emise sub antetul A SRL Strehaia, documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate neîndeplinind calitatea de documente justificative. S-a apreciat că tranzacțiile înregistrate în contabilitate nu au avut loc, diminuând astfel baza de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2011 cu sumă de ... lei.

În consecință, în timpul inspecției fiscale s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu suma totală de ... lei, stabilindu-se **impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011, în sumă de ... lei.**

În anul 2013

Urmare unei inspecții anterioare, prin Decizia de impunere nr.../10.04.2013, s-a constatat că X SRL a achiziționat în luna februarie 2013, un tractor tip T.A.F. de la C SRL, în baza facturii nr.../15.02.2013 în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, furnizorul nedeclarând prin deconturile de TVA și Declarația 394 livrarea, motiv pentru care s-a stabilit în sarcina societății, TVA suplimentară în sumă de ... lei, neintervenind exigibilitatea taxei.

În luna iunie 2013, societatea a returnat tractorul furnizorului. Conform fișei mijlocului fix, societatea a calculat și înregistrat în contabilitate, ca și cheltuială deductibilă, amortizarea aferentă, în sumă de ... lei.

În consecință, în timpul inspecției fiscale, s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu sumă de ... lei, stabilindu-se astfel un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

În anul 2014

La nivelul lunilor martie, aprilie, mai și iunie 2014, societatea a înregistrat în contabilitate un număr de 42 de facturi reprezentând contravaloare achiziții de materiale consumabile și piese de schimb de la B SRL în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Conform notei explicative dată de administratorul societății, facturile se află la IPJ Hunedoara - Biroul de Investigare a Criminalității Economice Petroșani.

Conform situației consumurilor pusă la dispoziție de societate s-a constatat că aceasta a înregistrat în contabilitate, în anul 2014 pe cheltuieli deductibile, valoarea de ... lei.

Conform bazei de date a ANAF, furnizorii societății B SRL au fost D SRL Petroșani - contribuabil dizolvat cu lichidare (radiere) din 09.04.2015 și E SRL Petrila - contribuabil declarat inactiv din data de 13.04.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, starea curentă fiind dizolvare cu lichidare (radiere) din data de 21.04.2016.

Cu ocazia inspecțiilor fiscale desfășurate la furnizorii societății, s-a constatat că aceștia nu pot face dovada provenienței bunurilor înscrise în facturile emise.

Împotriva societăților D SRL Petroșani și E SRL Petrila s-au înaintat sesizări organelor de cercetare penală.

Totodată, B SRL Lupeni a fost supusă acțiunii de inspecție fiscală efectuată de organe de inspecție din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, conform căreia:

- pentru achizițiile declarate în perioada 2012 - 2014 prin Declarația informativă 394, nu au existat documente contabile primare și nu au fost identificate suficiente date care să probeze conținutul economic al achizițiilor;
- pentru perioada 2012 - 2014, nu a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe profit datorat;

- potrivit fișei pe plătitor, pentru perioada 2012 - 2014, nu există nicio obligație de plată de natura impozitului pe profit în sarcina sa;
- pentru anul 2014 s-a stabilit o TVA suplimentară reprezentând atât TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere cât și TVA colectată în baza facturilor emise în anul 2014 și nedeclarată la organul fiscal teritorial.

Prejudiciul stabilit cu ocazia inspecției fiscale a fost transmis organelor de cercetare penală.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a constatat că X SRL nu a făcut dovada realității aprovizionării cu bunurile înscrise în facturile emise sub antetul B SRL, apreciindu-se că tranzacțiile înregistrate în contabilitate nu au avut loc.

În consecință, în timpul inspecției fiscale, s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu suma de ... lei, stabilindu-se **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

Temei de drept

Art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Art.6 alin.(1), art.72 și art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările.

Art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, organele de inspecție fiscală au reținut că X SRL nu a făcut dovada realității aprovizionării cu bunurile înscrise în facturile emise sub antetul B SRL Lupeni, apreciindu-se că tranzacțiile înregistrate în contabilitate nu au avut loc.

În consecință, în perioada martie - iunie 2014, s-a constatat diminuarea bazei de impozitare cu suma de ... lei, stabilindu-se **TVA suplimentară în sumă de ... lei.**

Temei de drept

Art.11 alin.(1), art.134 alin.(1) și alin.(2), art.145 alin.1[^]1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Art.6 alin.(1), art.72 și art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările.

Art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

S-a reiterat de către organele de inspecție fiscală, argumentația reținută atât la capitolul privind impozitul pe profit cât și la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată, integral aplicabilă prin analogie, prin care s-a reținut că tranzacțiile derulate între A SRL Strehaia și B SRL Lupeni nu au avut loc,

documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate nu întrunesc calitatea de documente justificative.

În anul 2012, X SRL a achitat furnizorului A SRL Strehaia suma de 56.921 lei, reprezentând o parte din contravaloarea achizițiilor, atât prin contul bancar cât și prin casieria societății.

Totalul plăților efectuate către furnizorul B SRL Lupeni în anul 2014 a fost în valoare de ... lei, achitate în numerar, integral prin casieria societății, întrucât valoarea facturilor este sub pragul de 5.000 lei.

Prin urmare, în condițiile în care documentele în baza cărora au fost decontate aceste sume, nu au calitatea de documente justificative, organele de inspecție fiscală au reținut că în anii 2012 și 2014, administratorul societății X SRL a ridicat bani din casieria unității, însă, fără a proba că banii au fost cheltuiți în folosul societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste sume reprezintă o parte din profitul net realizat și însușit, fără a calcula impozit pe veniturile din dividende.

În baza prevederilor art.7 alin.(1) pct.12 și ale art.6 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de ... lei a fost stabilită ca și dividende nete, dividendul brut aferent fiind de ... lei, distribuite către asociații persoane fizice ai contribuabilului și a fost determinat un **impozit suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei (... lei x 16%)**.

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Din fotocopia Sesizării Penale nr.../02.08.2017 rezultă că organele de inspecție fiscală care au emis Decizia de impunere nr.F-HD .../25.07.2017, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara cu privire la sumă de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.8 alin.(1) art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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-HD .../25.07.2017, contestată, au înaintat Parchetului

de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Sesizarea Penală nr.../02.08.2017 cu privire la cele constatate și contestate de contribuabil, în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, urmare Sesizării Penale nr...4/02.08.2017, cu adresa nr.HDG_REG .../23.10.2017 a A.J.F.P. Hunedoara, 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, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.

În vederea soluționării contestației formulată de către petenta **X SRL, în insolvență**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../25.07.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara și în considerarea dispozițiile exprese ale art.277 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu principiul general de drept *“penalul ține în loc civilul”*, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara cu adresa nr.../14.12.2017, să comunice stadiul soluționării Sesizării Penale nr.../02.08.2017, formulată împotriva societății X SRL.

Cu adresa din 08.01.2018 din Dosar nr.../2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../12.01.2018, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a formulat răspunsul său, din cuprinsul căruia se desprinde că Sesizarea Penală nr.../02.08.2017 a fost înregistrată în evidențele acestei unități de parchet, cauza aflându-se în lucru la Inspectoratul de Poliție al Județului Hunedoara, unde se efectuează cercetări sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și alin.(4) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.277 “(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 înrâurire 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 de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Art.279 “ Soluții asupra contestației. [...]

(5) 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*, coroborat cu dispozițiile legii speciale în materie, mai sus citate, în sensul în care, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă .

În considerarea faptului că Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

contestația administrativă al cărei obiect îl constituie Decizia de impunere nr.F-HD .../25.07.2017, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală.

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara, a stabilit în sarcina **X SRL, în insolvență**, diferențe de impozit pe profit, TVA și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, stabilite suplimentar în ceea ce privește operațiunile derulate de petentă cu firmele partenere A SRL Strehaia, B SRL Lupeni și C SRL Strehaia, în perioada anilor 2011, 2013 și 2014, precum și diminuarea masei profitului impozabil, aferentă anului 2011, cu contravaloarea cheltuielilor în sumă de 11.004 lei privind combustibilul achiziționat, cheltuieli care nu sunt aferente exercițiului financiar 2011, astfel:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de Inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017, rezultă că, prin operațiunile

înregistrate de **X SRL, în insolvență**, cu firmele mai sus enumerate, au fost generate o serie de înregistrări contabile care ar putea presupune o situație artificială cu scopul sustragerii de la plata unor obligații fiscale legal datorate de societate. Astfel, înregistrările în evidența contabilă a societății verificate ar putea avea drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale referitoare la impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

În consecință, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală nr.../02.08.2017, în vederea în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, potrivit căruia:

Art.8 *“(1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.”.*

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

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

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecății, se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite care fac obiectul Sesizării Penale nr.../02.08.2017, există o strânsă interdependentă de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

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, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 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”.*

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *“în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în*

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Sesizarea penală nr.../02.08.2017, în legătură cu starea de fapt constatată la **X SRL, în insolvență**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017, act administrativ fiscal contestat în speță, considerând că în evidența contabilă a societății au fost operate înregistrări care ar putea determina diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, astfel că ar putea fi întrunite aspectele prevăzute la art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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 operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens operațiunea fictivă poate consta, 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 documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele contabile a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, 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.

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

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *“există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată [...], de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”*

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se precizează *“contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită [...] recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de la bugetul de stat. **Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.**”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-255/02 Halifax - Others, Curtea de Justiție a Uniunii Europene 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”.

Totodată, se reține că 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 fi 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 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, Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik - C-285/11.)

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, până la finalizarea cauzei penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara 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, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”, ulterior soluționării definitive a Sesizării Penale nr.../02.08.2017 aflată pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

De asemenea, pct.10.2. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 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.”

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

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

se va suspenda soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017, de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, pentru suma totală de ... lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la exonerarea societății petente, X SRL, în insolvență, de la plata sumei de ... lei, reprezentând obligații de plată stabilite cu titlu de obligații fiscale principale, se rețin următoarele:

Obligația fiscală este acel raport juridic în conținutul căruia intră dreptul statului de a cere contribuabililor, precum și corelativul acestui drept care este datoria acestora din urmă, să plătească impozite, taxe, contribuții determinate în conformitate cu legea (obligația fiscală materială). Este, de altfel, veritabila obligație fiscală.

În acest sens, administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală - care constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat - ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit.

Astfel, referitor la solicitarea exonerării de la plata obligațiilor fiscale principale în sumă totală de ... lei, învederăm societății petente că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare A.J.F.P. Hunedoara, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.277 alin.(1) lit.a), alin.(3) și alin.(4), art.279 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.2, pct.11.1 lit.b) și pct.12.1 lit.d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-HD .../25.07.2017 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei.

3. Suspendarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.07.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la sumă de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care societatea contestatară 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:

- Administrator judiciar Y
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

Director General