

**DECIZIA nr. 456/2016**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. X S.R.L. – ÎN INSOLVENȚĂ, din mun. Brașov, jud. Brașov,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii regiunea Brașov– Serviciul de Inspecție Fiscală 1, prin adresa nr. X/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în municipiul Brașov, str. X nr. x, județul Brașov, reprezentată legal prin administratorul special Y.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov sub nr. X/2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015* emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 și are ca obiect suma totală de X lei compusă din:

- X lei impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități aferente impozitului pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, respectiv data de **29.12.2015**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov, respectiv data de **27.01.2016**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului special.

Conform prevederilor punctului 3.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, la contestație este anexat actul prin care se desemnează administratorul special, respectiv Procesul verbal al Adunării generale a asociaților SC X SRL nr. X/2015.

În urma inspecției fiscale, împotriva SC X SRL a fost formulată Sesizarea penală înregistrată la AJFP Brașov-Inspecție fiscală Contribuabili Mijlocii cu nr. X/2015 și la Parchetul de pe lângă Tribunalul Brașov sub nr. X/2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul Brașov, jud. Brașov, prin administratorul special Y.

În susținerea contestației petenta anexează note contabile, fișe de cont, jurnale de vânzări, extrase de cont, precum și fișe șah, balanțe, bilanțuri contabile și declarațiile 101

pentru perioada verificată.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din Brașov solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015,** acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov– Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

#### **Pe linie procedurală:**

Contestatarea acuză încălcarea de către echipa de inspecție fiscală a art. 101 (în contestație menționându-se în mod eronat art. 102), alin. (2) care prevede posibilitatea amânării datei de începere a inspecției fiscale și a prevederilor art. 105, alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În contestație, se precizează că, având în vedere deschiderea procedurii generale a insolvenței la SC X SRL, în luna iunie 2016 administratorul special Y a dispus verificarea tuturor înregistrărilor contabile ale societății. Conform primelor concluzii primite la sfârșitul lunii august 2015, au fost identificate înregistrări arbitrare, atât în ceea ce privește venitul real realizat de societate începând cu 01.01.2010 până la 30.06.2015, cât și în ceea ce privește calculul și deducerea TVA aferent aceleiași perioade.

Petenta susține că reprezentanții societății au indicat echipei de inspecție, cu prilejul controlului inopinat „imediat și direct erorile de înregistrare consemnate în jurnalele de cumpărări și care lămureau neconcordanțele din declarația 394” în legătură cu SC Y SCS.

În data de 07.09.2015 echipa de inspecție a înmănat Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 și a consemnat în registrul unic de control începerea inspecției fiscale cu această dată. Contribuabilul precizează că în aceeași zi a transmis în baza art. 101, alin. (2) o cerere de amânare a datei începerii inspecției fiscale în vederea pregătirii documentelor contabile, asigurarea personalului necesar asistării echipei de inspecție fiscală și consultanței juridice de specialitate a contribuabilului dar nu a primit niciun răspuns la această solicitare.

Contribuabilul concluzionează că prin faptul că nu a fost aprobată amânarea datei de începere a inspecției, s-a produs un abuz de drept și de fapt al echipei de inspecție, fiindu-i interzis dreptul și obligația de conformare voluntară în ceea ce privește TVA și impozitul pe profit.

În susținerea contestației, reprezentantul contribuabilului afirmă că a cuprins în decontul de TVA aferent lunii august 2015 toate deficiențele privind TVA care au fost constatate în această lună, și că în cazul de față nu sunt aplicabile prevederile art 84, alin. (6) din codul de procedură deoarece prin efectuarea verificării tuturor înregistrărilor contabile neprescrise ale SC X SRL, au realizat condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei care s-a produs în luna august 2015. Astfel, după efectuarea verificărilor și identificarea înregistrărilor arbitrare și/sau neconforme, centralizarea acestora sub forma obligației de plată a TVA era o obligație a societății. Petenta susține că prevederile art. 84, alin. (6) mai sus menționat fac referire la taxele deja exigibile, care au fost declarate și care trebuiesc corectate.

Contribuabilul susține că nici pe parcursul inspecției fiscale și nici cu ocazia discuției finale nu a existat niciun dialog între administratorul special și echipa de inspecție pe tema obiectului inspecției și nici întâlniri lămuritoare sau conversații care să limpezească starea de fapt.

#### **Pe fond:**

##### **1. Referitor la impozitul pe profit**

Petenta susține că deoarece organele de control nu fac, nici în decizia de impunere F-X/2015 și nici în raportul de inspecție F-X/2015, referire la „cheltuieli nedeductibile fiscal” acestea nu există, motiv pentru care nu poate face aprecieri cantitative sau calitative în eventualitatea în care aceste cheltuieli nedeductibile vor fi invocate.

De asemenea, contribuabilul susține că baza impozabilă stabilită suplimentar de echipa de inspecție este generată de activitatea societății și că impozitul pe profit

suplimentar a fost calculat prin deducție, transformându-se baza de impunere pentru TVA nedeductibil în profit impozabil.

Contribuabilul își fundamentează cererile pe afirmația că echipa de control nu a verificat toate veniturile societății. Astfel, cu ocazia inspecției s-a constatat existența unor venituri din vânzarea mărfurilor înregistrate în baza unor note contabile, fără să existe documente justificative de ieșire din gestiune și din evidența contabilă, inspectorii concluzionând că aceste înregistrări nu au influență asupra profitului impozabil. Totuși, organele de control nu specifică dacă aceste venituri au fost sau nu înscrise în jurnalele de vânzări care le-au fost puse la dispoziție, petenta făcând precizarea că dacă aceste venituri nu sunt înscrise în jurnalele de vânzări dar sunt incluse în bilanța de verificare în clasa de venituri, atunci, pentru ca profitul impozabil să fie corect calculat, trebuie scăzute din total venituri.

Contribuabilul susține că odată cu verificarea situației contabile a societății, în timpul și după încheierea inspecției fiscale, a identificat mai multe sume în contul 707.6 și în contul 758.08.11, înregistrate în baza unor note contabile, fără corespondent în vreo livrare de marfă sau altă prestație. Aceste venituri nu au fost înregistrate în jurnalele de vânzări, nu sunt purtătoare de TVA și afectează major profitul impozabil. Astfel, prin anularea acestor venituri profitul impozabil ar trebui diminuat cu suma totală de X lei din care X lei în anul 2010, X lei în 2011, X lei în 2012, X lei în 2013 și X lei în 2014.

În concluzie petenta afirmă că actele administrative întocmite de echipa de inspecție sunt greșite, bazele de impunere fiind incorecte în ceea ce privește profitul impozabil, motiv pentru care Decizia de impunere F-X/2015 și Raportul de inspecție F-X/2015 trebuie anulate și desființate în totalitate.

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Contestatară precizează că prin Decizia de impunere F-X/2015 și Raportul de inspecție F-X/2015 echipa de inspecție a stabilit o obligație de plată în ceea ce privește TVA mai mare cu X lei, prin încălcarea prevederilor art. 134, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere că pentru baza de calcul a TVA în sumă de X lei exigibilitatea a fost activată prin depunerea decontului de TVA INTERNT-X-2015 iar suma a fost înregistrată în bilanța lunii august 2015.

Petenta susține că declarația 300 depusă pentru luna august 2015 este o declarație lunară curentă și că prin includerea în aceasta a TVA aferentă înregistrărilor arbitrare nu a efectuat o corecție, având în vedere faptul că exigibilitatea este o consecință legală ce decurge din înlăptuirea faptului generator și că au fost realizate condițiile legale pentru exigibilitatea taxei doar la momentul efectuării verificărilor înregistrărilor contabile. Contribuabilul susține că deoarece bunurile nu au fost livrate/ serviciile nu au fost prestate nici până la data depunerii contestației, atunci faptul generator nu a intervenit. De aceea SC X SRL era obligată să asimileze existența faptului generator în luna august 2015 (când a constatat înregistrarea eronată) și să-l consemneze prin declararea la termenul legal pentru depunerea declarației 300.

În concluzie petenta susține că în ceea ce privește impozitul indirect TVA, nu sunt aplicabile prevederile art. 84, alin. (6), acest articol făcând referire la taxe și impozite care au fost declarate și care trebuie corectate. Pe cale de consecință TVA suplimentară de plată stabilită de echipa de inspecție fiscală trebuia să fie în sumă de doar X lei (X lei stabilită prin decizia contestată - X lei TVA cuprinsă voluntar în decontul aferent lunii august 2015).

Față de cele expuse anterior, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/2015, anexând în susținerea contestației, în copie, bilanțurile contabile, declarațiile 101 și extrasele de cont BRD pentru anii 2010-2014.

**II. Prin Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice,** organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Brașov - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010 – 30.06.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. Tot prin decizia de impunere F-X/2015 s-a stabilit **TVA de**

**plată în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010 – 30.06.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Inspekția fiscală efectuată la SC X SRL, CUI RO X cu domiciliul fiscal în Brașov, a fost declanșată ca urmare a unui control inopinat efectuat la solicitarea AJFP Brașov-Serviciul juridic, înscrisă în adresa nr. X/2015, înregistrată la Activitatea de inspekție fiscală sub nr. X/2015, prin care se comunică faptul că în data de X s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței cu privire la debitoarea S.C. X S.R.L, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 102, alin. 1 din Legea insolvenței 85/2014, organele de control trebuie să procedeze la stabilirea creanțelor bugetare certe, lichide și exigibile născute până la data deschiderii procedurii.

Controlul inopinat s-a desfășurat în perioada 02.09-04.09.2015, fiind întocmit Procesul verbal nr. X/2015, Referatul cu propunerea de efectuare a unei inspekții fiscale și Avizul de inspekție fiscală nr. F-X/2015 care a fost comunicat sub semnătură la data începerii inspekției fiscale, respectiv în 07.09.2015, conform prevederilor art. 102, alin. 3 lit. b) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Inspekția fiscală s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 90 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, metodele de control utilizate fiind control prin sondaj și control electronic.

#### **Referitor la impozitul pe profit**

În perioada verificată, respectiv ianuarie 2010-iunie 2015, inspectorii fiscali precizează că societatea a avut ca obiect de activitate comerț cu ridicata al produselor cosmetice și de parfumerie, achiziționate de la furnizorul intracomunitar W GmbH DEW și facturate către diverși parteneri interni, cum ar fi: SC Y SCS, SC A SRL, SC B SRL, SC C SRL, SC D SRL.

Prin Raportul de inspekție fiscală nr. F-X/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015 contestate, s-au stabilit următoarele:

În perioada verificată SC X SRL, a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale, respectiv cheltuieli de constituire și cheltuieli de cercetare dezvoltare, fără să dețină documente justificative (de proveniență).

Conform constatărilor inspectorilor fiscali, contribuabilul a înregistrat în conturile 201 "Imobilizări necorporale" și 203 "Cheltuieli de dezvoltare" diverse taxe de marketing, ca fiind furnizate de SC A S.A., SC B SRL, SC C SRL, SC D SA, SC E SA, SC Y SCS, SC F SRL, SC G SA, SC H SRL, SC I SRL, SC J SRL, dar nu deține documente justificative pentru aceste înregistrări. În aceeași lună în care au fost înregistrate intrările imobilizărilor necorporale pentru care nu exista documente justificative, societatea a contabilizat și cheltuielile cu amortizarea, astfel fiind majorate în mod nelegal cheltuielile totale ale exercițiilor financiare, și pe cale de consecință fiind diminuat profitul impozabil și impozitul pe profit datorat bugetului general consolidat al statului.

Astfel, având în vedere faptul că societatea a înregistrat cheltuieli pentru care nu deținea document justificativ, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. (f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspekție fiscală a diminuat valoarea cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit după cum urmează:

- cu suma de X lei în 2010;
- cu suma de Y lei în 2011;
- cu suma de Z lei în 2012;
- cu suma de W lei în 2013;
- cu suma de Q lei în 2014. Pentru acest an, având în vedere că societatea a înregistrat pierdere fiscală, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, fiind diminuată pierderea înregistrată de societate de la X lei la X lei.

În consecință, conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată s-a stabilit un profit impozabil suplimentar total în sumă de X lei și a fost diminuată pierderea fiscală a anului 2014 cu suma de X lei. Asupra profitului impozabil astfel determinat s-a aplicat cota de impozitare de 16%, așa cum este prevăzut de art. 17 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de X lei** din care X lei aferent anului 2010 (Xx16%), X lei (Xx16%) aferent anului 2011, X lei (Xx16%) aferent anului 2012 și X lei (Xx16%) aferent anului 2013.

Pentru profitul impozabil suplimentar de plată de X lei, s-au calculat accesorii în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au mai constatat că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat în contul 371- "Marfuri" contravaloarea unor facturi fictive, neregăsite faptic în dosarele de achiziție, și în legătură cu care, în urma corespondenței purtate cu societățile SC A SA, SC B SRL, SC C SRL, SC D SA, E SA, SC Y SCS, SC W SRL, SC F SA, SC G SRL, SC H SRL, SC I SRL, s-a dovedit că nu au fost emise de către aceștia.

De asemenea, la descărcarea din gestiune a acestor mărfuri, care în realitate nu au fost aprovizionate, SC X SRL, a înregistrat venituri din vânzarea mărfurilor în baza unor note contabile care nu au la bază documente justificative de ieșire din gestiune și din evidența contabilă, în acest fel fiind echilibrată în mod artificial cheltuiala cu achizițiile fictive de mărfuri prin înregistrarea de venituri fictive. Conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, care a stat la baza Deciziei contestată, **aceste operațiuni nu au influențat profitul impozabil.**

Operațiunile de achiziție și livrare înregistrate pe conturile de 371-Marfuri, 607-„Cheltuieli privind marfurile” și 707-„Venituri din vânzarea mărfurilor” nu au fost cuprinse în Deconturile de TVA și drept urmare SC X SRL, nu a dedus TVA și nu a colectat TVA aferentă, acestea fiind înregistrate doar în evidența tehnico-operativă, respectiv Jurnalele de cumpărări și vânzări. În această situație se regăsesc doar facturile fictive înregistrate ca fiind emise de A SA, SC B SRL, SC C SRL, SC D SA, SC E SA, SC Y SCS, SC W SRL, SC F SA, SC G SRL, SC H SRL, SC I SRL în perioada ianuarie - iulie 2012 și în lunile ianuarie, februarie, martie, mai și iulie 2013.

### **Referitor la TVA**

A) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie -iulie 2012 și ianuarie-iunie 2013 societatea a înregistrat în evidența tehnico-operativă (jurnalele de cumpărări) taxa pe valoarea adăugată prin înscrierea unor numere de facturi care nu există faptic. Acest lucru a fost confirmat și de informațiile transmise, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, de societățile înscrise ca furnizori în jurnalele de cumpărări.

În urma verificării corelațiilor dintre Jurnalele de cumpărări din perioada ianuarie - iulie 2012/ ianuarie-iunie 2013 și deconturile de taxă ale acestor luni, s-a constatat că TVA deductibilă înscrisă în jurnalele de cumpărări în baza acestor facturi fictive nu a fost cuprinsă în deconturile de TVA. Totodată, SC X SRL a înscris în Jurnalele de vânzări aferente aceleiași perioade diverse numere de facturi ca fiind emise către clienți ai societății, facturi care nu există faptic. Din analiza corelațiilor dintre Jurnalele de vânzări din perioada ianuarie -iulie 2012/ ianuarie-iunie 2013 și deconturile de taxă ale acestor luni, s-a constatat că TVA colectată înscrisă în jurnalele de vânzări în baza acestor facturi nu a fost cuprinsă în deconturile de TVA.

Referitor la aceste înregistrări în urma verificărilor efectuate în cadrul inspecției fiscale, **nu s-au stabilit obligații suplimentare de plată în contul TVA.**

B) SC X SRL a prezentat copii ale unor facturi emise de diverși furnizori, în baza cărora au dedus TVA. Organele de control au constatat că taxa înscrisă pe aceste facturi a mai fost dedusă și în alte perioade de timp, pe documentele de înregistrare fiind modificată data emiterii și uneori numărul facturii. Aceste facturi înregistrate în jurnalele de cumpărări și în deconturile de taxă, au fost inițial înregistrate în baza exemplarului

original și ulterior, petenta a înregistrat TVA deductibilă și în baza copiilor, practic dublând sau chiar triplând taxa dedusă în baza acestor documente.

Astfel, spre exemplu, TVA înscrisă în factura cu numărul X, emisă în data de 08.12.2009 de către SC Y SCS, a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări al lunii decembrie 2009 dar și în jurnalele lunilor ianuarie și februarie 2010, în aceste luni fiind modificată doar data înregistrării în 08.01.2010, respectiv 08.02.2010.

Având în vedere înregistrările din evidența contabilă a contribuabilului verificat și informațiile primite de la furnizorii înscrși pe facturi, organele de control au constatat că SC X SRL și-a exercitat în mod ilegal dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X lei, fiind încălcate prevederile art. 134<sup>2</sup>, 145, alin. 1-3 și ale art. 146, alin (1), lit. a).

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile de cheltuieli și deducerea de TVA fără ca societatea să dețină documente justificative potrivit legii, au fost sesizate organele de cercetare penală, în vederea stabilirii dacă aspectele constatate de inspectorii ANAF întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. 1 lit. c) din legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**III.1 Cu privire la excepțiile de procedură invocate de contestatară**  
***Cauza supusă soluționării este dacă vicile de procedură invocate de contestatară pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.***

**În fapt**, la SC X SRL s-a efectuat în perioada 07.09.2015-22.12.2015, o inspecție fiscală parțială, ulterior efectuării unui control inopinat la finalizarea căruia s-a întocmit Procesul verbal nr. X/2015 și propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale. Efectuarea inspecției fiscale a fost aprobată, în acest sens fiind emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 care a fost comunicat contribuabilului la începerea inspecției fiscale, conform prevederilor art. 102 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se mai reține că:

- data începerii inspecției fiscale a fost înscrisă în registrul unic de control la poziția X/07.09.2015. În aceeași zi contribuabilul solicită prin adresa X/07.09.2015 amânarea datei de începere a inspecției fiscale în vederea pregătirii documentelor contabile. Prin contestația depusă contribuabilul consideră că prin neacordarea amânării datei de începere a inspecției organele de control au făcut un abuz de drept și de fapt, astfel fiindu-i interzis contribuabilului „dreptul și obligația de a se conforma voluntar în ceea ce privește TVA”.
- inspecția fiscală a fost suspendată de către organele de control în data de 09.09.2015, la doar două zile după ce a început, pentru solicitarea de informații de la furnizori, acest fapt fiindu-i adus la cunoștință contribuabilului verificat;
- în decontul de TVA depus pentru luna august 2015, contribuabilul nu înscrie valoarea TVA deductibilă, pentru care anterior și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere, la rândurile de regularizare, deși în realitate, așa cum el însuși afirmă în susținerea contestației, după ce a identificat existența unor înregistrări „arbitrare și/sau neconforme” a declarat prin declarația 300 de TVA aferentă lunii august 2015 o obligație de plată în sumă de X lei, reprezentând fapte generatoare identificate în această lună.
- pe parcursul verificărilor, organele de control au solicitat explicații scrise de la reprezentantul contribuabilului iar la finalizarea inspecției i s-a cerut acestuia să-și exprime punctul de vedere cu privire la aspectele constatate ca urmare a verificărilor efectuate. Cu toate acestea, petenta susține în contestația depusă că „între echipa fiscală și administratorul special nu au existat întâlniri lămuritoare sau dialoguri care să limpezească starea de fapt”.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 101 și ale art. 102 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală care precizează că:

„Art. 101- Avizul de inspecție fiscală

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.*

“Art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

[...]

(3) *Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

b) *în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;”*

[...]

(6) *Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.*

De asemenea, trebuie avute în vedere prevederile art. 84 alin. (6) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„Art. 84, alin. (6) *În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”*

Astfel, din analiza prevederilor legale coroborat cu constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, se retine în cauză că:

- avizul de inspecție fiscală s-a comunicat la data începerii inspecției, respectiv în 07.09.2015 pe motivul că aceasta s-a dispus urmare a controlului inopinat;
- nu sunt prevederi exprese legale care să sancționeze cu nulitatea nerespectarea unui anumit termen de comunicare a avizului de inspecție fiscală anterior începerii inspecției fiscale, mai mult legea prevede posibilitatea comunicării avizului de inspecție la data începerii inspecției fiscale, atunci când situația o impune;
- legislația fiscală impune ca organele de control să nu ia în considerare o declarație depusă de contribuabil, dacă prin aceasta se aduc corecții impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale;
- contestatara nu invocă suferirea unei vătămări ce nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actului, conform prevederilor art. 175 din Noul Cod de procedură civilă aprobat prin legea nr 134/2010, potrivit căreia:

“Art. 175 Nulitatea actelor de procedură

*Nulitatea condiționată*

(1) *Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.*

(2) *În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”*

- odată înscrisă în registrul unic de control, inspecția fiscală se consideră începută, iar contribuabilul a depus cererea prin care solicită amânarea datei de începere a inspecției după ce aceasta a fost înscrisă în registrul unic de control, astfel că nu se justifică cererea contribuabilului, care ar fi putut eventual să solicite suspendarea inspecției și nicidecum amânarea datei de începere. De altfel, inspecția fiscală a fost suspendată la două zile de la începere astfel că *prin acțiunile întreprinse, organele de control nu au adus contestatarii nicio vătămare care să nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actului administrativ întocmit.*
- Referitor la dreptul contribuabilului de a fi informat și ascultat așa cum este prevăzut de art. 107 coroborat cu art. 9 alin. 1 *din* OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

*„art. 107 Dreptul contribuabilului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

*(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

*(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*Art. 9 Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”,*

organul de soluționare a contestației reține din documentele anexate la dosarul cauzei că, pe parcursul derulării inspecției fiscale, reprezentanților societății li s-a cerut explicații cu privire la deficiențele constatate, deficiențe care au fost prezentate parțial și în procesul verbal încheiat ca urmare a controlului inopinat. De altfel, din dosarul cauzei referitor la discuția finală, se constată că reprezentantului contribuabilului i-a fost solicitată Nota explicativă înregistrată cu nr. X/2015. Totodată, prin înștiințarea pentru discuția finală care a fost comunicată contribuabilului în data de X, societatea a fost înștiințată că aceasta va avea loc în data de X, la ora 10:00. La data și ora menționată, i-a fost înaintat contribuabilului proiectul Raportului de inspecție fiscală și i s-a cerut exprimarea punctului de vedere. În punctul de vedere petenta s-a limitat să afirme că „față de nota explicativă pe care am completat-o în data de X nu avem de formulat suplimentar niciun punct de vedere cu privire la aspectele constatate”.

Astfel, afirmațiile petentei sunt nefondate și sunt contrazise chiar prin contestația formulată în care mai afirmă că „în toată perioada 01.10.2015-25.11.2015 echipa de inspecție a solicitat lămuriri de la contabilul SC X SRL cu privire la diverse aspecte identificate prin verificarea documentelor”, având în vedere că acesta era salariatul societății.

Totodată, faptul că organele de control nu au luat în considerare decontul de TVA depus de contestatară în luna septembrie 2015 nu poate fi invocat ca nerespectare a procedurii, având în vedere că prevederile legale obligă pe aceștia să nu ia în considerare declarațiile depuse după începerea inspecției, dacă prin aceasta se aduc corecții obligațiilor fiscale ce fac obiectul controlului. Chiar dacă din interpretarea eronată a prevederilor legale, petenta susține că TVA înscrisă în decontul lunii august 2015 a devenit exigibilă în această lună și este deci aferentă perioadei curente, în fapt ea a efectuat corecția unor deconturi depuse anterior. În speță, este esențial să se țină cont de



momentul în care societatea a înscris aceste sume ca TVA deductibilă cu plus în decontul de taxă și deci momentul în care și-a exercitat fără temei legal dreptul de deducere, ca moment în care a considerat TVA ca fiind exigibilă.

Este necesar de precizat aici și că, dacă într-adevăr TVA deductibilă declarată cu minus de contribuabil în decontul aferent lunii august 2015 ar fi fost exigibilă în această perioadă fiscală, organele de control nu ar fi avut competența de verificare a acestei declarații, perioada verificată cuprinsă în avizul de inspecție fiind 01.01.2010-30.06.2015.

**În speță, sunt aplicabile prevederile art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:**

*“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

*a) denumirea organului fiscal emitent;*

*b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

*c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*

*d) obiectul actului administrativ fiscal;*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept; [...].”*

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

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, față de prevederile legale invocate, se constată că solicitarea contribuabilului privind anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal atacat pe motiv de încălcare a prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, nu are temei legal întrucât acest motiv nu se regăsește în niciuna din situațiile care atrag nulitatea.

Cât privește nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de efectuarea controlului și de emiterea actului, se constată că nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

În consecință, având în vedere cele reținute anterior **urmează a fi respinsă ca neintemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.**

### **III.2 Cu privire la aspectele de fond invocate de contestatară**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Solutionare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul**

**Parchetului de pe lângă Tribunalul Braşov, cu privire la unele aspecte constatate prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-X/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015.**

În fapt, în perioada verificată SC X SRL a înregistrat intrarea în gestiune a unor immobilizări necorporale pentru care nu a putut prezenta organelor de control documentul justificativ de intrare în gestiune. Pentru aceste immobilizări societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

Tot în perioada verificată contribuabilul a dedus TVA în baza copiilor unor facturi, pentru care taxa a fost dedusă și în baza exemplarului original, prin aceasta exercitându-și de două sau chiar de trei ori dreptul de deducere pentru TVA aferentă acelorași bunuri/servicii.

**Referitor la impozitul pe profit** s-a constatat că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat intrarea în gestiune a unor immobilizări necorporale pentru care nu a putut prezenta organelor de control documentul justificativ de intrare în gestiune. Pentru aceste immobilizări societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

Conform celor afirmate de echipa de control în raportul de inspectie și din documentele transmise de societățile înscrise de contribuabil ca fiind furnizoare pentru immobilizările necorporale, s-a constatat că acestea nu au emis facturile în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli și TVA.

În contestația depusă, petenta susține că baza de impunere pentru impozitul pe profit a fost stabilită prin deducție pornind de la baza de impunere pentru TVA și că organele de control nu au constatat existența vreunor cheltuieli nedeductibile.

În susținerea contestației contribuabilul mai afirmă că baza impozabilă pentru impozitul pe profit a fost incorect calculată și că odată cu verificarea situației contabile a societății, în timpul și după încheierea inspecției fiscale, a identificat mai multe sume în contul 707.6 și în contul 758.08.11, înregistrate în baza unor note contabile, fără corespondent în vreo livrare de marfă sau altă prestație. Aceste venituri nu au fost înregistrate în jurnalele de vânzări, nu sunt purtătoare de TVA și afectează major profitul impozabil. Astfel, prin anularea acestor venituri profitul impozabil ar fi trebuit diminuat cu suma totală de X lei din care X lei în anul 2010, X lei în 2011, X lei în 2012, X lei în 2013 și X lei în 2014. Totodată, contribuabilul anexează fise sah, extrase de cont, balanțe de verificare precum și replici ale declarației 101, pentru fiecare an fiscal verificat, la întocmirea cărora ține cont de aceste venituri arbitrar înregistrate.

Conform celor precizate în raportul de inspectie fiscală, pentru stabilirea bazei impozabile suplimentară pentru impozitul pe profit, echipa de inspectie a avut în vedere modul de calcul, de înregistrare și de raportare a profitului impozabil/ pierderii în baza declarațiilor privind impozitul pe profit datorat bugetului de stat, a înregistrărilor contabile, a extraselor de cont bancar cât și a documentelor primare care au stat la baza înregistrărilor, atât a veniturilor cât și a cheltuielilor.

Echipa de inspectie fiscală precizează că inspecția a aplicat metoda controlului prin sondaj, conform prevederilor art. 97, alin. 3), lit. a) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare care prevede că *“În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control: a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat”*, și a avut în vedere documentele justificative (facturi fiscale, facturi emise în conformitate cu OMF 2226/2006), modul de înregistrare a acestora, modul de constituire și înregistrare a veniturilor precum și modul de contabilizare al cheltuielilor, pentru documentele cu valoare mai mare de X de lei.

**Referitor la TVA**, organele de control au constatat că SC X SRL a înregistrat TVA în jurnalele de cumpărări și și-a exercitat dreptul de deducere prin deconturile de taxă

depuse, în baza copiilor unor facturi emise de diverși furnizori. Din verificările efectuate, organele de control au constatat că taxa înscrisă pe aceste facturi a mai fost dedusă și în alte perioade de timp, pe documentele de înregistrare fiind modificată data emiterii și uneori numărul facturii. Aceste facturi înregistrate în jurnalele de cumpărări și în deconturile de taxă, au fost inițial înregistrate în baza exemplarului original și ulterior, petenta a înregistrat TVA deductibilă și în baza copiilor, practic dublând sau chiar triplând taxa dedusă în baza acestor documente.

Acest lucru a fost confirmat și de informațiile transmise, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, de societățile înscrise ca furnizori în jurnalele de cumpărări. Având în vedere înregistrările din evidența contabilă a contribuabilului verificat și informațiile primite de la furnizorii înscrși pe facturi, organele de control au constatat că SC X SRL și-a exercitat în mod ilegal dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X lei.

În contestație petenta aduce argumente cu referire la momentul în care taxa devine exigibilă. Astfel, contestatara susține că administratorul special a dispus în luna iunie 2015 verificarea tuturor înregistrărilor contabile ale societății și că la sfârșitul lunii august, anterior începerii inspecției fiscale, a fost informat despre identificarea unor înregistrări arbitrare în ceea ce privește TVA. Contribuabilul consideră că TVA devine exigibilă doar la data la care reprezentantul societății a fost informat despre existența înregistrărilor eronate, dată la care a fost înfăptuit faptul generator și că prin includerea acestui TVA în declarația 300 depusă pentru luna august 2015 nu a efectuat o corecție a unei declarații care face obiectul inspecției fiscale.

În concluzie petenta susține că în ceea ce privește impozitul indirect TVA, nu sunt aplicabile prevederile art. 84, alin. (6), acest articol făcând referire la taxe și impozite care au fost declarate și care trebuiesc corectate. Pe cale de consecință TVA suplimentară de plată stabilită de echipa de inspecție fiscală trebuia să fie în sumă de doar X lei (X lei stabilită prin decizia contestată - X lei TVA cuprinsă voluntar în decontul aferent lunii august 2015).

Referitor la înregistrarea de cheltuieli deductibile fără document justificativ, și respectiv la TVA dedusă fără document justificativ, organele de control au întocmit sesizare penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Brașov.

Astfel, cu adresa nr. X/2016 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SRL.

Prin adresa nr. X/2016, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. X/2015. La această solicitare s-a revenit cu adresa nr. X/2016 (confirmată de primire în data de 01.04.2016) însă până la data emiterii prezentei decizii de soluționare a contestației nu a fost primit un răspuns din care să rezulte finalizarea cercetărilor.

**În drept**, potrivit art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

*Art. 9 alin. (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) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidentierea altor operațiuni fictive;"*

Având în vedere aspectele precizate anterior, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*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 înlegătură 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 procedura administrativă;

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

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

(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015 contestate de SC X SRL și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015, în perioada ianuarie 2010- decembrie 2014 societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei (X+ X+ X+ X+ X lei) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei fără să dețină document justificativ legal întocmit pentru înregistrarea în evidențele contabile a operațiunilor, realitatea acestora neputând fi dovedită. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2010- 2014.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă achizițiile de bunuri/prestările de servicii, menționate în facturile din care provin TVA și cheltuielile deduse de contribuabil și neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală, au fost reale și destinate activității economice a contestatarii.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor, drept de deducere care trebuie să aibă la bază tranzacții reale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice consemnate sau consemnează operațiuni fictive, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de SC X SRL.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”

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, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat

cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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

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

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională 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 Brașov a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov Sesizarea penală nr. X/2015, înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul Brașov cu nr. X/2016, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, din analiza informațiilor furnizate de bazele de date ANAF referitoare la prelucrarea datelor din Declarațiile privind livrarile/prestarile de servicii și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394) de către plătitorii de TVA, precum și din informațiile primite urmare a solicitărilor transmise la societățile din lanțul tranzacțional al bunurilor/serviciilor cuprinse în evidențele contabile ale societății verificate, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor, în timpul controlului fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei.

Totodată, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

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, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 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 căroră:

***“(3) 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 ori nu.”***

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii".*

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației s-a suspendat soluționarea cauzei pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei, urmează **să se suspende soluționarea contestației și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul"**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**Suspendarea soluționării contestației** formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/2015 pentru suma de **X lei, compusă din:**

- **X lei**, reprezentând impozit pe profit;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente TVA;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

**DIRECTOR GENERAL**