

**DECIZIA nr. 562/2015**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 47113/09.06.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1, prin adresa nr. .x./09.06.2015, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 47113/09.06.2015, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., CUI ..., J./.../..., cu sediul în București, str. X, nr. x, bl. x, sc. x, et. x, ap. x, sector 2.

Obiectul contestației, înregistrată la AS2FP sub nr. .x./22.04.2015 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .x./27.02.2015 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./27.02.2015, comunicată prin remiterea sub semnătură în data de 23.03.2015 prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x. lei, din care societatea contestă suma de **.x. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în valoare de .x. lei;
- TVA în valoare de .x. lei;
- accesorii în sumă de .x. lei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**I.** Prin adresa înregistrată la AS2FP sub nr. .x./26.02.2015, societatea contestă Decizie de impunere nr. .x./27.02.2015 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./27.02.2015 pentru următoarele motive:

1.1. Cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente unei perioade prescrise, societatea precizează că perioada supusă verificării privind TVA este 01.12.2008-30.09.2014 iar inspecția fiscală a fost inițiată în anul 2015, astfel termenul de prescriere privind TVA începe cu 01.12.2009 (scadent în 25 ianuarie 2010), iar debitele suplimentare în sumă de .x. lei aferente perioadei 01.12.2008 - 30.09.2009, au fost eronat stabilite de organul de inspecție fiscală, acesta neavând dreptul de a stabili obligații fiscale aferente unei perioade prescrise. Pe cale de consecință și dobânzile/majorările de întârziere, respectiv penalitățile de întârziere aferente debitului TVA mai sus menționat au fost eronat stabilite;

1.2. Cu privire la debitele suplimentare stabilite ca urmare a considerării de către echipa de control ca nefiind documente justificative, ca urmare a inactivării societăților .Y.S.R.L. (CUI ...) și .Z. SRL (CUI ...) societatea menționează următoarele:

S.C. .Y.S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv începând cu data de 17.10.2012, astfel motivarea respingerii dreptului de deducere în baza art. 11 și art. 21 alin. (4) lit. f) și r) din Codul fiscal este aplicabilă după data de 17.10.2012, iar faptul că această societate nu a declarat tranzacțiile comerciale cu S.C. .X. S.R.L. nu constituie motiv de drept prevăzut în Codul Fiscal de respingere a dreptului de deducere.

De asemenea, și în cazul societății .Z. S.R.L. care a devenit inactiv din data de 11.06.2009, organele fiscale au considerat nedeductibile și cheltuielile cu prestări servicii înregistrate în perioada 01.01.2009-31.05.2009, în sumă de .x. lei;

Faptul că prestatorii nu își declară livrările nu poate fi imputat societății, în condițiile în care aceasta nu a știut și nici nu avea de unde să știe acest lucru, fiind cumpărători de bună credință;

În drept, aceste servicii au fost achiziționate în vederea obținerii de venituri taxabile, respectiv venituri din prestări servicii de transport prestate către S.C. .V. S.R.L. (CUI ...) și către S.C. .W. S.R.L. (CUI ...), drept urmare, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de aceste articole.

Or, în situația în care se respinge dreptul de deducere aferent acestor achiziții de servicii, ar trebui să se diminueze și TVA colectată aferentă serviciilor prestate de societatea .X. S.R.L. către S.C. .V. S.R.L. și S.C. .W. S.R.L.

Pe de altă parte, sunt îndeplinite prevederile art. 146, alin. (1) din Codul Fiscal, întrucât societatea deține facturile fiscale, completate conform prevederilor art. 155 din același act normativ. Atâta timp cât beneficiarii societății confirmă serviciile de transport prin acceptarea facturii emise de .X. S.R.L. și prin achitarea acestor facturi, acesta ținând efectiv evidența numărului de km parcurși sau a numărului de ore prestate, contestatara nu a considerat necesar să dețină alte documente justificative, având încheiate contracte de prestări servicii de transport atât cu furnizorii de servicii cât și cu beneficiarii acestor servicii, anexate la contestație;

Pe cale de consecință, organul fiscal a invocat în mod nejustificat art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571 „cheltuieli care nu la baza un document justificativ” în cuprinsul deciziei, întrucât factura fiscală este un document fiscal justificativ;

Cu privire la invocarea prevederilor art. 19 din Legea 571/2003 societatea consideră că aceste prevederi sunt îndeplinite de către .X. S.R.L. întrucât cheltuielile neacceptate la deducere au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile, au fost prezentate contracte încheiate cu furnizorii, utilajele au fost închiriate efectiv, existența acestora în carieră fiind indubitabilă, confirmată de beneficiarul final al serviciilor, de pontajele personalului calificat pus la dispoziție de către acesta, prin care se confirmă orele de lucru efectiv al utilajelor. Faptul că furnizorii nu au declarat veniturile realizate nu duce la concluzia că aceste prestări sunt fictive și nu constituie un motiv legal încadrarea acestora ca nedeductibile fiscal.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .x./27.02.2015 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./27.02.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au constatat următoarele:

Perioada verificată pentru impozit pe profit 01.01.2009 - 30.09.2014;

Perioada verificată pentru TVA 01.12.2008 - 30.09.2014;

Urmare inspecției fiscale au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .x. lei și nu s-a admis la deducere TVA în sumă totală de .x. lei, iar asupra debitului stabilit suplimentar s-au calculat accesorii în sumă de .x. lei.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**3.1. Cu privire la suma contestată în valoare de .x. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .x. lei, TVA în sumă de .x. lei și accesorii în sumă de .x. lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care pentru aspectele constatate de inspecția fiscală și care fac obiectul contestației, prin adresa nr.**

**.x./31.03.2015, în contextul prevederilor Legii nr. 241/2005, Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice au înaintat către Parchetul de pe lângă Judecătoria Sectorului 2 plângerea penală.**

**În fapt**, în timpul inspecției fiscale organele de control au constatat următoarele:

- societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă modul efectiv al achizițiilor și natura serviciilor prestate;
- nu s-au putut identifica furnizorii reali al bunurilor achiziționate și calitatea lor de persoane impozabile, astfel proveniența produselor nu este dovedită;
- nu s-a putut dovedi realitatea operațiunilor evidențiate în diferite facturi, întrucât furnizorii nu au declarat livrările, nu au depus deconturi, astfel TVA nu a fost colectată la bugetul statului, pentru a putea fi dedusă;
- contribuabilul nu avea dreptul la deducerea taxei și a cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri de la contribuabili, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați;
- societatea nu a prezentat documente justificative din care reiasă utilizarea vehiculului în activitățile destinate desfășurării activității și nu s-a ținut cont de deductibilitatea limitată a cheltuielilor pentru combustibil.

Urmare constatărilor și a prevederilor legale în vigoare s-a recalculat profitul impozabil, astfel că societatea datorează bugetului de stat impozit pe profit suplimentar în sumă de .x. lei aferent bazei impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .x. lei, s-a redus pierderea fiscală în sumă de .x. lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .x. lei, constatând că prin fapte de evaziune fiscală, societatea a produs un prejudiciu bugetului de stat estimat la suma totală de .x. lei, iar aceste fapte pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii.

Societatea contestă TVA stabilită suplimentar până la data 30.09.2008 în valoare totală .x. lei afirmând că organul fiscal a stabilit suplimentar aceste obligații în afara termenului de prescripție și taxa aferentă facturii nr. .x./20.06.2011 emisă de S.C. .Y.S.R.L. în sumă de .x. lei, care nu a fost acceptată la deducere înaintea datei inactivării.

Totodată, societatea contestă neacceptarea la deducere următoarelor cheltuieli în sumă totală de .x. lei:

- cheltuieli neacceptate privind tranzacții cu contribuabili inactivi aferentă anului 2009 în sumă de .x. lei;
- cheltuieli tranzacții nedeclarate de contribuabili aferentă anului 2010 în sumă de .x. lei;
- cheltuieli tranzacții nedeclarate de contribuabili aferentă anului 2011 în sumă de .x. lei;

Impozitul pe profit stabilită suplimentar aferente acestor cheltuieli sunt în sumă de .x. lei.

De asemenea, .X. S.R.L. contestă accesoriile calculate asupra obligațiilor de plată totale stabilite prin decizia de impunere nr. .x./27.02.2015 în suma totală de .x. lei;

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 214 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

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

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o*

*înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă; [...]”*

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.

Ca urmare, în condițiile în care speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, precum și a deductibilitatea cheltuielilor care trebuie să aibă la baza tranzacții reale care să fie justificate cu documente, organul de soluționare a contestației nu se poate 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 acestor operațiuni.

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

*„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 determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Totodată, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice a înaintat către Parchetul de pe lângă Judecătoria Sectorului 2 plângerea penală nr. .x./31.03.2015, în care s-a descris faptele consemnate în RIF nr. .x./27.02.2015 și Procesul verbal nr. .x./27.02.2015, astfel organele abilitate sesizate vor stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

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, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.B prin Serviciul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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.*”

Pentru accesoriile contestate, respectiv dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă de .x. lei, datorită faptului că stabilirea acestora reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și întrucât în ceea ce privește debitul în sumă de .x. lei reprezentând impozit pe profit și TVA a fost suspendată soluționarea contestației, aceasta se va suspenda și pentru accesoriile stabilite prin decizia atacată, în baza principiului de drept „*accessorium sequitur principalem*” în baza căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 stabilesc următoarele:

*„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. [...]”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .x. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214. alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **3.2. Cu privire la impozit pe profit contestat în valoare de .x. lei,**

***cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contribuabilul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.***

**În fapt**, prin contestația depusă societatea contestă cheltuielile neacceptate ca deductibile de organele fiscale în sumă de .x. lei aferente anului 2009, reprezentând prestări servicii facturate de S.C. .Z. S.R.L. cărora le corespund un impozit pe profit în sumă de .x. lei.

Prin decizia de impunere nr. .x./27.02.2015, organele de inspecție nu au acceptat cheltuieli ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil suma de .x. lei, din care suma de .x. lei reprezentând prestări servicii facturate de S.C. .Z. S.R.L. contribuabil declarat inactiv, pentru care a fost stabilit impozit pe profit în sumă de .x. lei.

Societatea deși contestă suma de .x. lei aferentă anului 2009, organele fiscale au luat ca baza de calcul la stabilirea profitului impozabil suma de .x. lei, iar pentru diferența de .x. lei, .X. S.R.L. nu aduce argumente, nu invocă temeieri de drept și nu prezintă documente în susținere, care să probeze proveniența acestei diferențe.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Codul de procedură fiscală, republicat:

*„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

***c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază [...]”***

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se

întemeiează aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că contestatara nu a depus niciun document în susținerea acestui capăt, nu a invocat niciun articol de lege aplicabil în materia privind stabilirea diferenței de impozit pe profit pentru baza de .x. lei.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestata este cel 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 contestatorului**.

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

Totodată, prin Decizia nr. 3.250 în dosarul nr. 935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă”*, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală din 25.09.2014 aprobat prin Ordinul nr. 2.906/2014, care prevăd:

*„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.”*

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă intrat în vigoare la data de 15.02.2013 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 din același act normativ care precizează: *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”*.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele fiscale, în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.906/2014 care stipulează:

*„Contestația poate fi respinsă ca: [...]”*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru acest capăt de cerere, în sumă de .x. lei individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .x./27.02.2015 emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 214, alin. (1), lit. a) și alin. (3) și art. 216 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 2.5. pct. 10.1. și pct. 11.1. din Instrucțiunile

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală din 25.09.2014 aprobat prin Ordinul nr. 2.906/2014

## DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .x. lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .x./27.02.2015, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie;

2. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma de .x. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .x./27.02.2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.