



## **DECIZIA NR. 10321/16.04.2018**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. XS.R.L. Iași,**

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr....,  
iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.....2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.....2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.....2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, cod de identificare fiscală RO ..., număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Iași J22/1..., cod CAEN 4120-“Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cu domiciliul fiscal în sat ....., prin avocat Y, în baza Împuternicirii avocațiale Seria IS/..., cu sediul în municipiul Iași, ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2018 de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, petenta solicită și suspendarea efectelor deciziei de impunere contestată și neînscrierea acesteia în evidența fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de ...**2018**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală nr.... cu care a fost comunicată decizia de impunere atacată, adresă pe care doamna Z, în calitate de administrator, a semnat de primire și a aplicat ștampila societății, și data depunerii contestației,

respectiv ....2018 aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr....2018.

Contestația este semnată de către domnul avocat Y, în calitate de împuternicit al petentei, și poartă amprenta ștampilei Cabinetului de Avocat ....

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

**I. S.C. X S.R.L. Iași** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS ....2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS ...2018, susținând următoarele:

În mod greșit organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile încheiate cu S.C.T S.R.L., în perioada 20.03.2015-04.05.2015, nu sunt reale și că acestea nu au fost destinate în folosul unor operațiuni taxabile, în condițiile în care societatea a dovedit contrariul. Astfel:

1. societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele de prestări servicii, situații de lucrări și facturile emise de S.C. T S.R.L., documente care fac dovada prestării efective a serviciilor și a realității tranzacțiilor;

2.societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală evidența lucrătorilor care au prestat serviciile pentru S.C. T S.R.L.;

3. societatea a făcut dovada că serviciile prestate de S.C. T S.R.L. au fost utilizate în folosul unor operațiuni taxabile prin prezentarea organelor de inspecție fiscală a contractelor, a situațiilor de lucrări și facturi emise de petentă către beneficiarii finali și către antreprenorul general S.C. I S.R.L.

Petenta susține că legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă. La nivelul aspectelor de fond, petenta consideră că demersul organelor de inspecție fiscală de anulare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată ar fi trebuit să aibă în vedere stabilirea unei legături de cauzalitate între deducerea taxei și eventuala participare, voluntară și conștientă, a petentei la un mecanism de fraudare a TVA, în măsură să ofere indicii concludente privind caracterul fictiv sau nereal al tranzacțiilor și, implicit, la o posibilă lipsă de substanță economică a tranzacțiilor.

În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor formale, petenta susține că exercitarea dreptului de deducere este condiționat de existența unui înscris ce are calitatea de document justificativ, dacă conține toate elementele minimale obligatorii prevăzute de Codul fiscal, fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA, iar contribuabilul achizitor derulează

ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice.

Petenta mai afirmă că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare argumentele invocate referitoare la realizarea de facto, efectivă a tranzacțiilor comerciale consemnate în documentele justificative, raportându-se și la destinația ulterioară dată de serviciile astfel obținute, că acestea au refuzat să analizeze toate documentele puse la dispoziție din care rezultă cu claritate faptul că serviciile au fost prestate de S.C. T S.R.L., că în conformitate cu prevederile legale nu avea obligația verificării dacă personalul utilizat de prestator era angajat legal, cu contracte de muncă, și nici dacă acesta a depus decontul de TVA și declarația 394, aceste obligații fiind strict în sarcina organului fiscal, societatea neputând fi sancționată pentru aceasta. De altfel, invocarea neconcordanțelor existente în declarațiile 394 nu are relevanță fiscală, deoarece datele înscrise în acestea nu constituie bază în stabilirea de obligații fiscale evidențiate în fișa pe plătitor, oferind doar niște indicii pentru verificări încrucișate.

De asemenea, petenta susține că S.C. T S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturile emise, acestea fiind declarate la organul fiscal și cuprinse atât în balanțe, cât și în bilanțurile depuse, că prestatorul a executat doar servicii de manoperă, toate utilajele tehnologice fiind achiziționate de beneficiari și montate de prestator.

Petenta invocă jurisprudența europeană, și anume:

-Hotărârea Curții dată în cauzele reunite (11 C-354/355/03 Optigen LTD, Fulcrum Electronics LTD și Bond House Sztstems Ltd c. Commissioners of Custums & Excise) din care rezultă că implicarea unui operator economic în mecanismul de fraudare a TVA, cu implicații fiscale în anularea dreptului său de a deduce taxa în amonte, nu se prezumă, ci trebuie probată intenția și implicarea sa efectivă. Pornind de la considerentul că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, Curtea a arătat în motivarea sa că operațiuni de felul celor din speță, care nu sunt ele însele viciate de fraudă la TVA, constituie livrări de bunuri/servicii efectuate de o persoană supusă impozitării care desfășoară în această calitate o activitate economică, independent de intenția frauduloasă a altui operator care intervine în același lanț de livrări, de care persoana supusă impozitării nu a avut și/sau nu putea avea cunoștință.

Cele de mai sus au fost reconfirmate printr-o nouă Hotărâre dată de Curtea de Justiție Europeană (cauzele reunite C80/11 și C142/11), din cuprinsul acesteia rezultând că directivele europene se opun unei practici naționale prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei, pe motiv că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare.

Contestatoarea susține că cauzele reunite supuse dezbaterii vizează practica autorităților fiscale naționale legate de refuzul acordării

dreptului de deducere a taxei în cazul unui contribuabil, legat în mod corelativ de un comportament nelegal al emitentului facturilor aferente serviciilor prestate și pentru care se solicită exercitarea acestui drept. În acest sens, se reglementează în mod explicit sarcina probei și ce obligație are persoana impozabilă de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestor facturi.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS ....2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS ....2018 de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei aferent perioadei 01.07.2015-30.06.2017, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei aferent perioadei 18.11.2014-30.06.2015 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă perioadei 17.12.2014-31.07.2017, aceste sume fiind contestate de petentă.

*Referitor la impozitul pe profit*

Impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei au fost stabilite de organele de inspecție fiscală având în vedere următoarele aspecte:

În anul 2015, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare cu suma totală de S lei și nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă cheltuielilor înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, cheltuieli ce au fost înregistrate în evidența contabilă în baza a trei facturi emise de S.C. T S.R.L., astfel:

-factura nr.....2015 pentru suma de S lei reprezentând „Prestări servicii conform Contract nr.....2015”, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-factura nr.....2015 pentru suma de S lei reprezentând „Prestări servicii conform Contract nr.....2015”, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-factura nr.....2015 pentru suma de S lei reprezentând „Prestări servicii conform Contract nr.....2015”, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Conform situațiilor de lucrări, acestea reprezintă în principal:

-„refaceri balast”, în valoare de S lei;

-„terasamente conductă cv d 250 mm h mediu 2-3 m”, în valoare de S lei;

-„terasamente conductă cv d 250 mm h mediu 2-3 m”, în valoare de S lei;

-„refaceri balast”, în valoare de S lei;

-„conductă cv d 250 mm h mediu mai mare de 3 m”, în valoare de S lei;

-„refaceri balast”, în valoare de S lei;

-„furnizare și montaj mobilier de laborator”, în valoare de S lei;

-„poduri racloare-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„mixere reactoare sbr-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„suflante reactoare biologice sbr-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„pompe extragere nămol-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„confect armat pt. pereți grinzi stâlpi diafragme la constr obis în atewliere centralizate”, în valoare de S lei;

-„pod deznisipos separator de grăsimi-furnizare și montare pe poziție”, în valoare de S lei;

-„suflante deznisipitor –furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„suflante reactoare biologice-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„poduri racloare-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„pompe nămol în exces –furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„prese de nămol-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„instalații preparare polimer-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„pompe nămol îngroșat-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„pompe polimer –furnizare și montare pe poziție”, în valoare de S lei;

-sistem de aerare cu bule fine-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„pompe extragere nămol furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„mixere submersibile furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„suflante reactoare bilologice-furnizare și montaj pe poziție!, în valoare de S lei;

-„rezervor reacție precipitare-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„presă de nămol –furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei.

Conform documentelor prezentate de administratorul societății, valoarea lucrărilor înscrise în situațiile de lucrări nu corespunde cu valorile înscrise în facturi. Astfel:

-la factura nr....2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumează S lei;

-la factura nr.....2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumează S lei;

-la factura nr.....2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumează S lei.

În vederea stabilirii realității și legalității acestor achiziții de servicii, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. T S.R.L., fiind întocmit Procesul verbal de control nr.....2017.

Conform celor consemnate în procesul verbal, S.C. T S.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de vânzări și în deconturile de TVA, nu a depus bilanțurile contabile pentru anii 2014 și 2015, iar pentru anul 2016 a depus bilanț contabil cu cifra de afaceri zero, inclusiv pentru anul 2015.

De asemenea, conform informațiilor din aplicația REVISAL, ultimele contracte au fost încheiate în data de ....2015, fiind vorba despre C (manager) și C (administrator).

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală pontaje, state de plată și nu a depus declarații privind obligațiile de plată la bugetul de stat referitoare la contribuțiile sociale, impozitul pe venit, etc. Pentru ceilalți salariați, contractele de muncă au fost încheiate încă din anul 2014, pe următoarele funcții: reporter, agent de vânzări, redactor șef, fotoreporter, tehnoredactor, șef birou administrativ, consilier juridic, asistent manager.

La această societate, organele de inspecție fiscală nu au constatat achiziții de mobilier de laborator, poduri racloare, mixere reactoare, etc, care ulterior să-i fi fost livrate petentei, astfel cum sunt înscrise în situațiile de lucrări.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că cele trei facturi nu reflectă prestări de servicii reale și livrări de echipamente tehnologice și instalații, astfel că acestea nu îndeplinesc condițiile pentru a fi documente justificative. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de S lei și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei (S lei +S lei + S lei).

În anul 2015, petenta a declarat un profit impozabil în sumă de S lei, declarând un impozit pe profit în sumă de S lei, cu S lei mai mult decât impozitul pe profit datorat în sumă totală de S lei.

Astfel, pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, calculat astfel: S lei cheltuieli nedeductibile fiscal x16%=S lei -S lei impozit pe profit declarat în plus -S lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală.

În anul 2016, urmare a verificării documentelor, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu piesele de schimb, accesoriile și reparațiile pentru motocicletă KTM și diferite autoturisme neînmatriculate pe societate, înscrise într-un număr de 6 facturi,

în sumă totală de S lei și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, înscrisă în aceste facturi, motivat de faptul că societatea nu a făcut dovada că bunurile achiziționate au fost utilizate în scopul obținerii veniturilor impozabile.

Astfel, pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei ( $S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$ ).

În perioada 01.01.2017-30.06.2017, petenta a declarat un impozit pe profit în sumă de S lei, dar a înregistrat în evidența contabilă un impozit pe profit în sumă de S lei, astfel: trimestrul I 2017, -S lei, trimestrul II 2017, S lei.

În urma verificării documentelor societății, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru semestrul I al anului 2017 un impozit pe profit în sumă de S lei.

*Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderii*

În perioada 18.11.2014-31.12.2014, societatea nu a înregistrat venituri, astfel că a declarat impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de 0 lei.

În perioada 01.01.2015-31.03.2015, societatea a înregistrat venituri impozabile în sumă de S lei, pentru care a calculat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

În perioada 01.04.2015-30.06.2015, societatea a înregistrat venituri impozabile în sumă de S lei, pentru care a calculat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de 0 lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit suplimentar pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei pentru perioada 01.04.2015-30.06.2015 ( $S \text{ lei} \times 3\% = S \text{ lei}$ ).

Urmare a inspecției fiscale desfășurate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași Sesizarea penală nr.AFJI/...2018, împreună cu Procesul verbal nr.....2017, pentru un prejudiciu în sumă de S lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.....2018, organele de inspecție fiscală au specificat că: "(...) Pentru sumele stabilite suplimentar ca urmare a neacordării dreptului de deducere de pe facturile aferente achizițiilor de la S.C. X S.R.L. s-a întocmit și sesizare penală (în sesizare s-au înscris eronat sumele, respectiv S lei impozit pe profit și S lei taxă pe valoarea adăugată, urmează să se facă corecția materială)."

La data de ...2018, organele de inspecție fiscală ne transmit prin e-mail adresa nr.....2018 formulată de acestea către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, adresă prin care se specifică următoarele: „Dintr-o eroare materială în procesul verbal și în sesizarea penală s-au înscris eronat sumele reprezentând prejudiciul reprezentând sume stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS ...2018 și Decizia de impunere

nr.F-IS ...2018 ca urmare a săvârșirii unor fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare astfel:

-în sesizarea penală s-a înscris un prejudiciu în sumă totală de S lei, reprezentând:

\* S lei impozit pe profit aferent perioadei 2015;

\* S lei taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei 2015.

Sumele corecte sunt: un prejudiciu în sumă totală de S lei, reprezentând:

\* S lei impozit pe profit aferent perioadei 2015;

\* S lei taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei 2015.”

Astfel, suma pentru care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală este de S lei, reprezentând:

- S lei impozit pe profit aferent anului 2015;

-S lei taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă anului 2015.

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

***1. Cauza supusă soluționării, este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de petentă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X/04.01.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X/04.01.2018 de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X/04.01.2018, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X/04.01.2018, fac obiectul Sesizării penale nr.AFJI/X/22.01.2018, , înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași împreună cu Procesul verbal nr.AFJI/X/06.12.2017, ce a fost corectată de organele de inspecție fiscală prin adresa nr.X/02.04.2018 transmisă către aceeași instituție, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.***

***În fapt,*** urmare a verificării documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate în contabilitate și a declarațiilor depuse, echipa de inspecție fiscală a constatat că **S.C. X S.R.L. Iași**, în perioada 01.01.2015-



31.12.2015, a înregistrat în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli, suma de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în trei facturi emise de S.C. X S.R.L., astfel:

-factura nr.X/20.03.2015 pentru suma de S lei reprezentând „Prestări servicii conform Contract nr.X/20.03.2015”, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-factura nr.X10.04.2015 pentru suma de S lei reprezentând „Prestări servicii conform Contract nr.x/10.04.2015”, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-factura nr.3/04.05.2015 pentru suma de s lei reprezentând „Prestări servicii conform Contract nr.x/04.05.2015”, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Conform situațiilor de lucrări, acestea reprezintă în principal:

-„refaceri balast”, în valoare de S lei;  
-„terasamente conductă cv d 250 mm h mediu 2-3 m”, în valoare de S lei;

-„terasamente conductă cv d 250 mm h mediu 2-3 m”, în valoare de S lei;

-„refaceri balast”, în valoare de S lei;  
-„conductă cv d 250 mm h mediu mai mare de 3 m”, în valoare de S lei;

-„refaceri balast”, în valoare de S lei;  
-„furnizare și montaj mobilier de laborator”, în valoare de S lei;  
-„poduri racloare-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„mixere reactoare sbr-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„suflante reactoare biologice sbr-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„pompe extragere nămol-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„confect armat pt. pereți grinzi stâlpi diafragme la constr obis în atewliere centralizate”, în valoare de S lei;

-„pod deznisipos separator de grăsimi-furnizare și montare pe poziție”, în valoare de S lei;

-„suflante deznisipitor –furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„suflante reactoare biologice-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„poduri racloare-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„pompe nămol în exces –furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„prese de nămol-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;

-„instalații preparare polimer-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;  
-„pompe nămol îngroșat-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S;  
-„pompe polimer –furnizare și montare pe poziție”, în valoare de S lei;  
-sistem de aerare cu bule fine-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;  
-„pompe extragere nămol furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;  
-„mixere submersibile furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;  
-„suflante reactoare biologice-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;  
-„rezervor reacție precipitare-furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei;  
-„presă de nămol –furnizare și montaj pe poziție”, în valoare de S lei.

Conform documentelor prezentate de administratorul societății, valoarea lucrărilor înscrise în situațiile de lucrări nu corespunde cu valorile înscrise în facturi. Astfel:

-la factura nr.X/20.03.2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumează S lei;

-la factura nr.X/10.04.2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumează S lei;

-la factura nr.X/04.05.2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumează S lei.

În vederea stabilirii realității și legalității acestor achiziții de servicii, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. XS.R.L., fiind întocmit Procesul verbal de control nr.AFJI/X din 06.12.2017.

Conform celor consemnate în procesul verbal, S.C. XS.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de vânzări și în deconturile de TVA operațiunile în cauză, nu a depus bilanțurile contabile pentru anii 2014 și 2015, iar pentru anul 2016 a depus bilanț contabil cu cifra de afaceri zero, inclusiv pentru anul 2015.

De asemenea, conform informațiilor din aplicația REVISAL, ultimele contracte au fost încheiate în data de 10.03.2015, fiind vorba despre X (manager) și X (administrator).

Se reține faptul că doamna Xa este administrator atât la S.C. XS.R.L. cât și la **S.C. X S.R.L.**

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală pontaje, state de plată și nu a depus declarații privind obligațiile de plată la bugetul de stat referitoare la contribuțiile sociale, impozitul pe venit, etc. Pentru ceilalți salariați, contractele de muncă au fost încheiate încă din anul 2014, pe următoarele funcții; reporter, agent de vânzări, redactor șef, fotoreporter, tehnoredactor, șef birou administrativ, consilier juridic, asistent manager.

La această societate, organele de inspecție fiscală nu au constatat achiziții de mobilier de laborator, poduri racloare, mixere reactoare, etc, care ulterior să-i fi fost livrate petentei, astfel cum sunt înscrise în situațiile de lucrări.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că cele trei facturi nu reflectă prestări de servicii reale și livrări de echipamente tehnologice și instalații, astfel că acestea nu îndeplinesc condițiile pentru a fi documente justificative. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de S lei și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** (S lei + S lei + S lei).

În anul 2015, petenta a declarat un profit impozabil în sumă de S lei, declarând un impozit pe profit în sumă de S lei, cu S lei mai mult decât impozitul pe profit datorat în sumă totală de S lei.

Astfel, pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, calculat astfel: S lei cheltuieli nedeductibile fiscal  $\times 16\% = S$  lei - S lei impozit pe profit declarat în plus - S lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Urmare a inspecției fiscale desfășurate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași Sesizarea penală nr.AFJI/S/22.01.2018, împreună cu Procesul verbal nr.AFJI/S/06.12.2017, pentru un prejudiciu în sumă de S lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.S/27.02.2018, organele de inspecție fiscală au specificat că: "(...) Pentru sumele stabilite suplimentar ca urmare a neacordării dreptului de deducere de pe facturile aferente achizițiilor de la S.C. XS.R.L. s-a întocmit și sesizare penală (în sesizare s-au înscris eronat sumele, respectiv S lei impozit pe profit și S lei taxă pe valoarea adăugată, urmează să se facă corecția materială)."

La data de 03.04.2018, organele de inspecție fiscală ne transmit prin e-mail adresa nr.S/02.04.2018 formulată de acestea către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, adresă prin care se specifică următoarele: „ Dintr-o eroare materială în procesul verbal și în sesizarea penală s-au înscris eronat sumele reprezentând prejudiciul reprezentând sume stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X și Decizia de impunere nr.F-IS X ca urmare a săvârșirii unor fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare astfel:

-în sesizarea penală s-a înscris un prejudiciu în sumă totală de S lei, reprezentând:

\* S lei impozit pe profit aferent perioadei 2015;  
\* S lei taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei 2015.

Sumele corecte sunt: un prejudiciu în sumă totală de S lei, reprezentând:

\* S lei impozit pe profit aferent perioadei 2015;  
\* S lei taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei 2015.

Astfel, suma pentru care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală este de S lei, reprezentând:

- S lei impozit pe profit aferent perioadei 2015;  
- S lei taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei 2015.

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

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

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

Totodată, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema înregistrării de prestări servicii care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul creării de avantaje fiscale, constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele trei facturi nu reflectă prestări de servicii reale și livrări de echipamente tehnologice și instalații, astfel că acestea nu îndeplinesc condițiile pentru a fi documente justificative.

Organele de inspecție fiscală au suspiciuni în legătură cu documentele prezentate de societate în ceea ce privește deducerea cheltuielilor și a TVA, în sensul în care acestea nu reflectă operațiuni reale, tranzacțiile fiind efectuate de către **S.C. X S.R.L. Iași** în scopul de a crea o aparență de legalitate fiind evident interesul societății de a îndeplini la nivel formal condițiile prevăzute de legislația fiscală cu scopul de a acoperi caracterul fictiv al tranzacțiilor în cauză.

Astfel, s-a constatat faptul că operațiunile înscrise în documentele prezentate pe timpul controlului nu se confirmă din punct de vedere al realității, în sensul că furnizorul petentei nu a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de vânzări și în deconturile de TVA operațiunile derulate cu petenta, nu a depus bilanțurile contabile pentru anii 2014 și 2015, iar pentru anul 2016 a depus bilanț contabil cu cifra de afaceri zero, inclusiv pentru anul 2015, conform informațiilor din aplicația REVISAL, ultimele contracte au fost încheiate în data de 10.03.2015, fiind vorba despre Casapu Sergiu Ionuț (manager) și Casapu Alexandra Cătălina (administrator), societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală pontaje, state de plată și nu a depus declarații privind obligațiile de plată la bugetul de stat referitoare la contribuțiile sociale, impozitul pe venit, etc., pentru ceilalți salariați, contractele de muncă au fost încheiate încă din anul 2014, pe următoarele funcții: reporter, agent de vânzări, redactor șef, fotoreporter, tehnoredactor, șef birou administrativ, consilier juridic, asistent manager, la această societate, organele de inspecție fiscală nu au constatat achiziții de mobilier de laborator, poduri racloare, mixere reactoare, etc, care ulterior să-i fi fost livrate petentei, astfel cum sunt înscrise în situațiile de lucrări.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea lucrărilor înscrise în situațiile de lucrări nu corespunde cu valorile înscrise în facturi. Astfel:

-la factura nr.X0.03.2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumează Slei;

-la factura nr.X/10.04.2015, în valoare de Slei, situațiile de lucrări însumează S lei;

-la factura nr.X/04.05.2015, în valoare de S lei, situațiile de lucrări însumeazăS4 lei.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași Sesizarea penală nr. AFJI/X/22.01.2018, împreună cu Procesul verbal nr.AFJI/X/06.12.2017, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

Organul de soluționare reține că actul administrativ fiscal contestat analizează relațiile comerciale dintre petentă și S.C. XS.R.L. ce fac obiectul Sesizării penale nr. AFJI/X22.01.2018, ce a fost înaintată

Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, împreună cu Procesul verbal nr.AFJI/X/06.12.2017.

Afirmațiile societății privind îndeplinirea cumulativă a cerințelor de fond și formă pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor cu prestările de servicii, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestată reflectă realitatea operațiunilor.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită.(CJUE – Cauza 255/02 Halifax & alții).

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 să conșteie, 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 documentele 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 legale 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.

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

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

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea

Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

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

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.X/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 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora 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.

Prin Decizia nr.X/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 [...]”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, împreună cu Procesul verbal nr.AFJI/X/06.12.2017, Sesizarea penală nr.AFJI/X/22.01.2018, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **S.C. X S.R.L. Iași**, unde se consemnează un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de Slei, reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

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 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Inalta Curte de Casație și Justiție**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii 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 deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv 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 menționează că *"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 TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA 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 speță, multe din operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organului fiscal, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA și a deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, chiar dacă formal erau constatate printr-o factură, înregistrată în evidența contabilă, astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru TVA și impozit pe profit.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția



Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]**”

De asemenea, pct.10.2 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, 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 precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de S lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei**, sumă ce se regăsește în Sesizarea penală nr.AFJI/X/22.01.2018, înaintată de organele de inspecție fiscală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, sesizare ce a fost corectată prin adresa nr X/02.04.2018 transmisă de către organele de inspecție fiscală către aceeași instituție, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART.277

*(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.”*

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei, la impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu aduce argumente și nu depune documente în susținerea contestației.**

**În fapt**, în anul 2016, urmare a verificării documentelor, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu piesele de schimb, accesoriile și reparațiile pentru motocicletă KTM și diferite autoturisme neînmatriculate pe societate, înscrise într-un număr de 6

facturi, în sumă totală de S lei și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, înscrisă în aceste facturi, motivat de faptul că societatea nu a făcut dovada că bunurile achiziționate au fost utilizate în scopul obținerii veniturilor impozabile.

Astfel, pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei ( $S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$ ).

În perioada 01.01.2017-30.06.2017, petenta a declarat un impozit pe profit în sumă de 0 lei, dar a înregistrat în evidența contabilă un impozit pe profit în sumă de S lei, astfel: trimestrul I 2017, -S lei, trimestrul II 2017, S lei.

În urma verificării documentelor societății, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru semestrul I al anului 2017 un impozit pe profit în sumă de S lei.

În perioada 18.11.2014-31.12.2014, societatea nu a înregistrat venituri, astfel că a declarat impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2015-31.03.2015, societatea a înregistrat venituri impozabile în sumă de 24.223 lei, pentru care a calculat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

În perioada 01.04.2015-30.06.2015, societatea a înregistrat venituri impozabile în sumă de S lei, pentru care a calculat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit suplimentar pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **S lei** pentru perioada 01.04.2015-30.06.2015 ( $S \text{ lei} \times 3\% = S \text{ lei}$ ).

**În drept**, în conformitate cu 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:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**[....]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

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

De asemenea, pct. 2.5., 2.6. și pct. 11.1. lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, precizează că:

**„2.5. 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.**

**2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.**

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**[....]**

**a) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.**

În speșă sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: „**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.**”

Potrivit doctrinei, 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.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât contestatoarea 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 contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „Potrivit art.207 (1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, **iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.**”

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată, și ținând seama de prevederile art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 45 de zile în care se putea formula și contestația, iar, în speșă, până la data emiterii prezentei decizii, contestatoarea nu a depus niciun document justificativ și nu a prezentat argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere și prevederile art.276 alin. (6) din același act normativ, unde se specifică: „*Organul de soluționare competent*

se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”, organul de soluționare competent nu va mai proceda la analiza pe fond a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Slei, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** se va respinge ca nemotivată.

**3. Referitor la solicitarea petentei de suspendare a efectelor deciziei de impunere contestată și neînscrierea acesteia în evidența fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere.**

**În fapt**, prin contestația formulată, **S.C. X S.R.L. Iași** solicită și suspendarea a efectelor deciziei de impunere contestată și neînscrierea acesteia în evidența fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(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.**

(...)

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

coroborat cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ:

**„Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”**

De asemenea, art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

**“ (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.**

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

**a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;**

**b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;**

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

**d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.**

(...)

**(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”,**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași are competență de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 1 milion lei.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât petenta solicită suspendarea efectelor deciziei de impunere contestată și neînscrierea acesteia în evidența fiscală, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, nu are competența de soluționare a acestui capăt de cerere, suspendarea efectelor deciziei de impunere contestată, adică suspendarea executării deciziei de impunere, fiind de competența instanțelor de judecată, în conformitate cu prevederile art.278 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în ceea ce privește neînscrierea deciziei de impunere contestată în evidența fiscală aceasta intră în competența organelor fiscale, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, motiv pentru care Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași nu se poate investi cu soluționarea cererii formulate de petentă.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

## DECIDE:

**Art.1.** Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS XX de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași pentru suma totală de **Slei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

**Art.2.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S ei impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

**Art.3.** Constatarea necompetenței materiale în ceea ce privește solicitarea petentei de suspendare a efectelor deciziei de impunere contestată și neînscierea acesteia în evidența fiscală, aceasta aparținând instanțelor de judecată și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

**Art.4.** Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași—Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1,

ÎNTOCMIT,