



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generalais@anaf.ro

DECIZIE nr.10265/13.08.2020

privind soluționarea contestației formulate de
Doamna **X** în nume propriu și în numele
Întreprinderii Individuale X – județul Vaslui
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui
sub nr. VSG-REG .. și la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
sub nr. ISR_REG ..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații¹ a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr. ..., înregistrată sub nr. ISR_REG ..., cu privire la contestația formulată de doamna **X** în nume propriu și în numele **Întreprinderii Individuale X** cu sediul în județul Vaslui, localitatea X, comuna X, nr. X, având CNP X, codul de înregistrare fiscală X, numărul de ordine în registrul comerțului FX.

Activitatea de bază a întreprinderii individuale este fabricarea articolelor din material plastic pentru construcții - cod CAEN 2223.

Contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG-REG/X, a fost formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, în sumă totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pentru **CUI X**;
- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, în sumă totală de **S lei**

reprezentând: Impozit venit salarii S lei, CAS angajator S lei, CAS angajat S lei, CASS angajator S lei, CASS angajat S lei, Șomaj angajator S lei, Șomaj angajat S lei, Fond accident S lei, Fond concedii S lei, Fond garantare S lei, Contribuție asiguratorie angajator (2.25%) S lei, pentru **CUI X**, cu mențiunea că în adresa de înaintare privind actele administrative către contribuabil a fost trecut greșit numărul **X**;

- **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, în sumă totală de **S lei** reprezentând: Impozit pe venit de regularizat S lei, Contribuția socială de sănătate de regularizat S lei, Contribuția socială de regularizat S lei, pentru **CNP X**, cu mențiunea că în adresa de înaintare privind actele administrative către contribuabil a fost trecut greșit numărul **X**.

Contestația a fost depusă în original, fiind semnată de doamna **X** în nume propriu și în calitate de reprezentant al întreprinderii individuale.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere cu numerele: X, X, X, X și a Raportului de inspecție fiscală nr. X, conform adresei VSG-AIF X din data de **05/03/2020** prin care petenta confirmă primirea actelor administrative atacate, anexate în copie la dosarul cauzei, contestația a fost formulată în termenul prevăzut de dispozițiile art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de **14/04/2020** conform ștampilei registraturii AJFP Vaslui, aplicată pe originalul contestației aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) 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 legal investită să soluționeze contestația formulată de doamna **X** în nume propriu și în numele **Întreprinderii Individuale X**.

I. Prin contestația depusă împotriva Deciziilor de impunere: X, nr. X, nr. X emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, doamna X în nume propriu și în numele Întreprinderii Individuale X își exprimă regretul privind abuzul efectuat de echipa de control, precum și reaua credință cu care a abordat această procedură de inspecție fiscală, fapt pentru care contestă deciziile de impunere menționate mai sus, motivată de următoarele considerente:

1. Cu privire la **folosirea și declararea forței de muncă**, administratorul, **X** consideră că poate efectua orice activitate în desfășurarea activității întreprinderii individuale, fără a avea contract de muncă.

Pentru veniturile realizate și declarate, **X**, în calitate de persoană fizică autorizată, în baza Deciziilor de impunere anuale a plătit către bugetul de stat: impozitul pe venit, contribuția pentru asigurări sociale și contribuția pentru asigurări sociale de sănătate.

În cuprinsul contestației se mai precizează faptul că, în perioada verificată, contestatara a avut cel puțin un angajat cu contract de muncă.

Așadar, pentru perioada verificată, se poate constata că sunt cel puțin două persoane care deservește activitatea **Întreprinderii Individuale X**, precizează contestatara.

2. Referitor la faptul că **nu s-a înregistrat în evidența contabilă cu sticlă**, contribuabilul arată:

a) - nu s-a aprovizionat cu sticlă și nu a montat sticlă în perioada verificată, deoarece a efectuat vânzări de tâmplărie fără montaj și fără sticlă, în situații foarte rare a efectuat lucrări de montaj tâmplărie PVC;

b)- operațiunile economice de aprovizionare/montaj sticlă fiind efectuate de către societatea X SRL, societate afiliată, fapt constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui. Obiectivul controlului la societatea X SRL are legătură cu legalitatea operațiunilor de aprovizionare și vânzare a tâmplăriei PVC și vânzarea materialelor conexe. Nu au fost constatate nereguli, în acest sens. Controlul la societatea X SRL a fost solicitat de către echipa de inspecție fiscală de la **Întreprinderea Individuală X**;

c. i)- au fost efectuate vânzări de tâmplărie PVC și întâmplător montaj tâmplărie PVC de către **Întreprinderea Individuală X**

c. ii)- estimarea a fost efectuată abuziv, de către organele de inspecție fiscală, privind veniturile din vânzarea de sticlă, în situația în care nu s-a efectuat aprovizionarea cu sticlă/montaj sticlă. Au fost calculate eronat, de către echipa de control, suprafețele de sticlă dacă sunt comparate cu normativele tehnice în vigoare.

3. Contestatara arată că, organele de inspecție fiscală, eronat, au considerat că sunt **prestări servicii (lucrări) neevidențiate**. Materialele aprovizionate (ușă garaj, bare, panel, materiale diverse) sunt înregistrate pe cheltuieli dar sunt și facturi de livrare ce includ materialele menționate.

4. Referitor la **estimarea veniturilor realizate și a procentului de marjă**, contestatara arată că, echipa de control a avut în vedere să mărească cu orice

preț cifra de afaceri pentru ca firma să devină plătitoare de TVA și nu a avut în vedere:

- a) operațiunile economice de aprovizionare/vânzare de tâmplărie PVC și alte materiale; faptul că lucrările au fost efectuate în colaborare cu societatea X SRL, societate afiliată, în acest sens s-au împărțit lucrările efectuate și profitul realizat, beneficiarii fiind reali;
- b) societățile luate în analiză pentru a stabili marja de profit nu sunt comparabile deoarece, au o cifră de afaceri mai mare și o marjă a profitului mult mai mare în comparație cu **Întreprinderea Individuală X**;
- c) **Întreprinderea Individuală X** prin afiliere cu societatea X SRL, își putea controla cifra de afaceri pentru a nu ajunge plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

II. Urmare inspecției fiscale efectuată la Întreprinderea Individuală X din județul Vaslui, organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui prin Activitatea de inspecție fiscală a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F – VS X în baza căruia s-au emis:

- Decizia de impunere nr. F VS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice prin care s-a stabilit obligația suplimentară de plată contestată în sumă de S lei, reprezentând TVA (CUI X);
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. (X) prin care s-au stabilit obligațiile suplimentare de plată contestate în sumă de S lei, reprezentând: Impozit pe venit din salarii (S lei), CAS angajator (S lei), CAS angajat (S lei), CASS angajator (S lei), CASS angajat (S lei), Șomaj angajator (S lei), Șomaj angajat (S lei), Fond accident (S lei), Fond concedii (S lei), Fond garantare (S lei), Contribuție asiguratorie angajator 2.25% (S lei) pentru CUI X;
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X (X) prin care s-au stabilit obligațiile suplimentare de plată contestate în sumă de S lei, reprezentând: impozit pe venit (S lei), contribuția socială (CASS S lei), contribuția socială (CAS S lei), pentru CNP X cu următoarele constatări:

Perioada verificată în ceea ce privește impozitul pe venit din salarii, contribuții angajator/angajat este 01.01.2015 – 31.03.2018, impozitul pe venit și contribuțiile aferente (CNP) 01.01.2015 – 31/12/2017, iar TVA 01.01.2016 – 31.12.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada verificată, **Întreprinderea Individuală X** nu înregistrează în evidența contabilă aprovizionarea cu sticlă necesară montării termopanelor, nu înregistrează veniturile încasate, parțial, în același timp din aplicația ReviSal rezultă fluctuații mari de personal care nu asigură activitatea economică desfășurată de contestatară, au existat perioade când nu a avut salariați sau a avut un singur salariat.

De asemenea, din datele furnizate de clienții **Întreprinderii Individuale X** și din investigațiile de pe teren efectuate de echipa de inspecție fiscală rezultă că tâmplăria a fost montată cu sticlă, montajul fiind asigurat de două sau trei persoane, iar sumele încasate sunt mai mari decât sumele înregistrate în evidența contabilă.

Reprezentantul **Întreprinderii Individuale X** nu a colaborat cu echipa de inspecție fiscală, în sensul că nu a prezentat date și informații complete despre activitatea desfășurată în vederea finalizării controlului.

Din verificările efectuate a reieșit faptul că **Întreprinderea Individuală X** nu a codus o evidență contabilă care să reflecte realitatea fiscală, cum ar fi pentru cheltuieli: sumele de bani achitate persoanelor folosite în activitatea de transport și montare a tâmplăriei de termopan, nu a întocmit statele de plată ale salariilor, nu a evidențiat cheltuiala cu sticla, respectiv nu a înregistrat și declarat toate încasările reale.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a procedat la estimarea veniturilor, cheltuielilor și a forței de muncă folosită și neînregistrată rezultând diferențe suplimentare de plată a impozitului pe venit salarii S lei, impozit pe venit S lei, TVA S lei și contribuțiilor aferente S lei.

Totodată, din actele aflate la dosarul cauzei, rezultă:

1. **Folosirea și nedeclararea forței de muncă de către Întreprinderea Individuală X:**

Din investigațiile fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală la **Întreprinderea Individuală X** (în aplicația ReviSal, în baza documentelor contabile) privind achizițiile și montarea de tâmplărie de termopane, conform contractului comercial cu societatea X SRL Bacău și declarațiile luate de la beneficiarii de prestări servicii privind montarea de tâmplărie de termopane se constată faptul că, în perioada 2015 – 2017, s-a folosit forță de muncă nedeclarată.

Pentru a desfășura activitate, conform codului CAEN autorizat, **Întreprinderea Individuală X** avea nevoie de cel puțin doi salariați, concluzionează organele de inspecție fiscală.

Din comunicarea cu furnizorul întreprinderii individuale, societatea X SRL Bacău, organele de inspecție fiscală concluzionează că lucrările executate sunt

de mari dimensiuni și că aceste tâmplarii sunt grele și nu pot fi manipulate, transportate, montate numai de o singură persoană.

Așadar, organele de inspecție fiscală consideră că doamna **X** a disimulat cu rea credință realitatea operațiilor economice desfășurate deoarece, o femeie nu poate să ridice sute de kilograme.

Din analiza declarațiilor clienților întreprinderii individuale, a rezultat că, persoanele care montau termopane erau bărbați și în număr de doi, trei.

Astfel că, în perioada în care **Întreprinderea Individuală X** nu figurează cu cel puțin două persoane angajate (v. aplicația ReviSal), organele de inspecție fiscală au efectuat estimarea privind contribuțiile angajat/angajator și impozitul pe venit din salarii având la bază salariu minim pe economie (pentru una sau două persoane după caz) rezultând o diferență suplimentară de plată în sumă de Slei – v. decizia de impunere nr.X (X).

Metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere este Metoda produsului/serviciului și a volumului, în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, anexa 1, capitolul I, pct. 1.4.

2. Estimarea veniturilor/cheltuielilor/venitul net (cu tot cu sticlă) efectuată de organele de inspecție fiscală:

Organele de inspecție fiscală prezintă că, din datele furnizate de furnizorul de termopane, au fost livrate către **Întreprinderea Individuală X** cadre de termopan fără sticlă.

Din relațiile luate de la reprezentantul firmei verificate și documentele puse la dispoziție rezultă faptul că, **Întreprinderea Individuală X** trebuia să respecte contractul de colaborare încheiat între părți, în sensul de a monta sticlă pe cadre/rame de termopane.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că **Întreprinderea Individuală X**: în anul 2015 nu a înregistrat în evidența contabilă 512 mp de sticlă, în anul 2016 nu a înregistrat în evidența contabilă 554.86 mp de sticlă, în anul 2017 nu a înregistrat în evidența contabilă 454 mp de sticlă.

Aceste suprafețe de sticlă fiind determinate în funcție de suprafața ramelor/cadrelor de termopane înregistrate în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală precizează că nu au competențe tehnice dar i s-a prezentat firmei verificate în detaliu estimarea prețului la sticlă (venit/cheltuială), iar dacă normele tehnice (prevederile legale privind normele tehnice în acest domeniu) prezintă alte cote de sticlă pentru suprafețele de termopane, aceste cote trebuiau să fie prezentate echipei de inspecție fiscală.

De asemenea, a fost efectuat un control fiscal la societatea X SRL și a rezultat că niciun client al întreprinderii individuale nu este client al societății X SRL. Așadar, sticla aprovizionată de societatea X SRL a fost folosită, exclusiv, pentru proprii clienți. Tranzacțiile dintre **Întreprinderii Individuale X** și societatea X SRL (persoana afiliată) sunt rare.

Din declarațiile scrise, verbal, e-mail, telefon de la clienții **Întreprinderii Individuale X** rezultă că, tâmplăria a fost montată de către doi sau trei lucrători care au asigurat și transportul, montajul de tâmplărie a fost efectuat cu tot cu sticlă, chedere, feronerie, spumă, dibluri etc. Reprezentantul firmei verificate refuză să dea explicații privind starea de fapt fiscală.

Cu privire la facturile emise de **Întreprinderea Individuală X**, acestea nu cuprind: date de identificare ale beneficiarilor, dimensiunea termopanului lucrat, nu au devize cu lucrări întocmite, nu au tariful pe mp sau caracteristici tehnice pentru a diferenția lucrările executate.

Adaosul comercial practicat nu i-ar fi asigurat toate plățile efectuate dacă s-ar fi înregistrat în evidența contabilă cu: transportul efectuat, sticla, alte materiale necesare montajului și forța de muncă utilizată.

Așadar, urmare aspectelor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală estimează cheltuiala privind sticla pornind de la prețul oferit de terțe persoane (X SRL, ÎI, X SRL (societate afiliată) înmulțit cu suprafața de sticlă, exprimată în mp, considerată neînregistrată în evidența contabilă.

Veniturile estimate din vânzarea sticlei a rezultat din adăugarea adaosului comercial de 20% la costul sticlei.

Urmare estimării, crește cifra de afaceri a **Întreprinderii Individuale X** și devine plătitoare de TVA, iar diferența suplimentară de plată TVA rezultată este în suma de S lei – v. decizia de impunere nr. X.

Metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere este Metoda marjei, în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, anexa 1, capitolul I, pct. 1.4.

3. Organele de inspecție fiscală estimează veniturile din vânzarea următoarelor materiale înregistrate pe cheltuieli ce nu au fost înregistrate pe venituri:

- ușa garaj – S lei (în anul 2015)
- bare, uși garaj, panel – S lei (în anul 2016)
- materiale diverse – S lei (în anul 2017).

Din documentele prezentate la dosar rezultă că pentru anii 2015 – 2016 nu sunt diferențe stabilite suplimentar.

Toate materialele prezentate mai sus, precizează organele de inspecție fiscală, au fost înregistrate pe cheltuieli fără a se întocmi devize de lucrări sau rapoarte de producție din care să rezulte că aceste materiale au fost folosite la montaj și ce venituri s-au realizat în acest sens. Din documentele anexate la dosarul cauzei se scrie cu pixul pe facturile de livrare că includ și materialele de mai sus. Acestea nu pot fi identificate.

În asemenea situații de nerespectare a prevederilor legale cu privire la modul de întocmire a facturilor fiscale, a necolaborării cu bună credință a reprezentantului firmei verificate, s-a efectuat estimarea veniturilor neînregistrate, rezultând o diferență suplimentară de plată în sumă de S lei

(impozit pe venit) și S lei (contribuții: CAS și CASS) pentru X – v. decizia de impunere VSG_AIF X (X).

Metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere este Metoda marjei, în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, anexa 1, capitolul I, pct. 1.4.

4. **Estimarea veniturilor realizate și a procentului de marjă:**

Organele de inspecție fiscală au avut ca obiectiv modul de determinare a bazelor de impunere și verificarea realității declarațiilor fiscale în corelare cu datele din evidența contabilă și mai ales față de realitatea constatată în timpul verificării.

Urmare a investigațiilor fiscale și a relațiilor de la terți, furnizori, clienți și adresa de la Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice Vaslui, s-a constatat faptul că datele din evidența contabilă și declarațiile anuale depuse nu reflectă realitatea fiscală de la **Întreprinderea Individuală X** deoarece, nu s-a înregistrat în evidența contabilă cu sticla aprovizionată și alte materiale pentru montarea tâmplăriei de termopan și nu înregistrează veniturile realizate din valorificarea acestora. La toate acestea se adaugă și forța de muncă utilizată și nedeclarată.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, s-au estimat bazele de impunere ca diferență dintre veniturile brute estimate (încasări nedeclarate, lucrări de montaj cu sticlă, alte lucrări) și cheltuielile estimate (achiziție sticlă, contribuții angajat/angajator, impozit pe venit și salariu net).

Urmare estimării veniturilor, **Întreprinderea Individuală X** a depășit plafonul de scutire TVA din luna noiembrie 2015 (venit brut cumulat S lei) și începând cu data de 01/01/2016 trebuia să se înregistreze ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată.

Metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere, conform Ordinului nr. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere este Metoda marjei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina doamnei X și **Întreprinderii Individuale X** suma totală de **S lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de S lei, pentru CUI X
- Impozit pe venit în suma de S lei, pentru CNP X
- Contribuția socială (CASS) în sumă de S lei, pentru CNP X
- Contribuția socială (CAS) în sumă de S lei, pentru CNP X
- Impozit pe venit din salarii în sumă de S lei, pentru CUI X
- CAS angajator în sumă de S lei, pentru CUI X
- CAS angajat în sumă de S lei, pentru CUI X
- CASS angajator în sumă de S lei, pentru CUI X
- CASS angajat în sumă de S lei, pentru CUI X
- Șomaj angajator în sumă de S lei, pentru CUI X
- Șomaj angajat în sumă de S lei, pentru CUI X

- Fond accident în sumă de S lei, pentru CUI X
- Fond concedii în sumă de S lei, pentru CUI X
- Fond garantare în sumă de S lei, pentru CUI X
- Contribuție asiguratorie – angajator 2.25% în sumă de S lei, pentru CUI X.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Vaslui, adresa nr. VSG - AIF ... însoțită de Procesul verbal nr.... având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. X în baza căruia au fost emise:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X;

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X (X);

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X (X); contestate, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit. b) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de doamna X în nume propriu și în numele Întreprinderii Individuale X, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește afirmația societății contestată referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au procedat în mod abuziv și cu rea credință la îndeplinirea obiectivului său principal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 Republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare respectiv Legea nr. 207 din 20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus la punctele 1, 2, 3 și 4 de la capitolul I și capitolul II din prezenta, rezultă că, pentru stabilirea cât mai

corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali folosind atât informații rezultate din evidența contabilă a societății, cât și din baza de date a ANAF, din răspunsurile la solicitările adresate autorităților fiscale - v. adresa X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui cu privire la Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X încheiat la Societatea X SRL sau provenind din alte acte încheiate de organele fiscale - v. Procesul verbal nr. X privind forța de muncă utilizată, întocmit la Societatea X SRL de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui.

Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

Având în vedere cele mai sus menționate, afirmația societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă.

2. În ceea ce privește suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit din salarii, impozit pe venit, contribuții angajat/angajator, taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările Procesului verbal nr. X, aceleași cu cele ale Raportului de inspecție fiscală nr. X în baza cărui au fost emise:

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X; Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X (X); Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X (X), contestate, fac obiectul adresei nr. VSG-AIF X înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Vaslui, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au avut ca obiectiv modul de determinare a bazelor de impunere și verificarea realității declarațiilor fiscale în corelare cu datele din evidența contabilă.

Urmare a investigațiilor fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală, a relațiilor de la terți, furnizori, clienți și adresa nr. X cu privire la

inspecția fiscală efectuată la X SRL (societate afiliată) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui prin Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice Vaslui, s-a constatat faptul că datele din evidența contabilă și din declarațiile anuale depuse nu reflectă realitatea fiscală de la **Întreprinderea Individuală X** deoarece, nu s-a înregistrat în evidența contabilă cu sticla aprovizionată și alte materiale pentru montarea tâmplăriei de termopan, nu a înregistrat veniturile încasate din valorificarea tâmplăriei de termopane cu sticlă. La toate acestea se adaugă și faptul că **Întreprinderea Individuală X** nu dispunea legal de personal specializat pentru a duce la îndeplinire obligațiile contractuale asumate (a utilizat forța de muncă nedeclarată).

Toate acestea, conform constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, au creat premisele eludării bugetului de stat cu plata impozitului pe venit, impozitului pe venit din salarii, contribuții aferente și TVA rezultate din operațiunile comerciale de prestare servicii (montare tâmplărie PVC).

Reprezentantul firmei verificate, **X**, nu a colaborat cu echipa de inspecție fiscală, în sensul că nu a prezentat date și informații complete despre activitatea desfășurată, precizează organele de inspecție fiscală.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile, cheltuielile și forța de munca utilizată și nedeclarată pentru stabilirea impozitelor, taxelor și contribuțiilor, precum și a diferențelor suplimentare ale acestora datorate bugetului de stat.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina doamnei **X** și **Întreprinderii Individuale X** suma totală de **S lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de S lei (CUI X)
- Impozit pe venit în suma de S lei (CNP X)
- Contribuția socială (CASS) în sumă de S lei (CNP X)
- Contribuția socială (CAS) în sumă de S lei (CNP X)
- Impozit pe venit din salarii în sumă de S lei (CUI X)
- CAS angajator în sumă de S lei (CUI X)
- CAS angajat în sumă de S lei (CUI X)
- CASS angajator în sumă de S lei (CUI X)
- CASS angajat în sumă de S lei (CUI X)
- Șomaj angajator în sumă de S lei (CUI X)
- Șomaj angajat în sumă de S lei (CUI X)
- Fond accident în sumă de S lei (CUI X)
- Fond concedii în sumă de S lei (CUI X)
- Fond garantare în sumă de S lei (CUI X)
- Contribuție asiguratorie – angajator 2.25% în sumă de S lei (CUI X).

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Vaslui, adresa de înaintare a procesului verbal mai jos

menționat cu nr.VSG-AIF X, însoțită de Procesul verbal nr. X având aceleași constatări cu cele ale Raportului de inspecție fiscală nr. X în baza căruia au fost emise:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X (X);
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X (X), contestate, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o 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.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. X în baza căruia au fost emise:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X (X);
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.VSG_AIF X (X), contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependentă constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema neînregistrării de tranzacții care au la bază operațiuni reale (prestări servicii încasate și neînregistrate, parțial, precum și forța de muncă utilizată și nedeclarată), cu scopul creării de avantaje fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de **S lei** reprezentând impozit pe venit, impozit pe venit din salarii, contribuții și TVA.

Astfel, s-a constatat faptul că **Întreprinderea Individuală X** nu a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii încasate, nu a înregistrat contravaloarea sticlei și alte materiale necesare la montajul tâmplăriei de termopan și nu a înregistrat forța de muncă utilizată ce a avut ca scop disimularea realității, consecința fiscală fiind diminuarea impozitului pe venit, impozitului pe venit din salarii, contribuții și TVA datorate de societatea contestată.

Față de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina doamnei **X** și **Întreprinderea Individuală X** obligații fiscale suplimentare în sumă de **S lei** reprezentând impozit pe venit, impozit pe venit din salarii, contribuții sociale și TVA.

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

În esență, se reține că evaziunea fiscală este o infracțiune la care elementul material constă atât într-o acțiune, ce se poate realiza în mai multe modalități alternative (ascunderea, evidențierea, alterarea, distrugerea, executarea de evidențe contabile duble, sustragerea), cât și într-o inacțiune (omisiunea evidențelor). Realizarea oricărei modalități a elementului material conduce la consumarea infracțiunii.

Practica judiciară a calificat omiterea unor înregistrări în evidența contabilă ca „...*fapta de omisiune, în tot sau în parte, ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive constituie infracțiunea complexă de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale...*”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 4 din 21 ianuarie 2008 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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.

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Raportul de inspecție fiscală nr. X în baza căruia au fost emise:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X (X);
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X, contestate, fac obiectul adresei nr. VSG-AIF (X) către Parchetul de pe lângă Tribunalul Vaslui, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit. b) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în

acest sens fiind **Decizia nr.X pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”*

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

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

În același sens sunt și considerentele ICCJ exprimate prin Decizia nr.X în dosarul nr.X

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

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

Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr.X, în dosar nr.X *„instanța de fond a arătat, deci în mod corect că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralele a 2*

proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - 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 cărora:“(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 sau nu.”**

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 cauzei penale, în conformitate cu art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală X de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui **pentru suma de S lei;**

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X (X) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală X de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui **pentru suma de S lei;**

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X (X) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală X de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui **pentru suma de S lei impozit pe venit, S lei contribuția socială (CASS - sănătate), S lei contribuția socială (CAS - pensii),** procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din actul normativ menționat.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

Suspendarea soluționării contestației formulată de doamna X în nume propriu și în numele **Întreprinderii Individuale X** împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui **pentru suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pentru CUI X;**

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X (X) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui **pentru suma de S lei reprezentând: impozit venit salarii (S lei), CAS angajator (S lei), CAS angajat (S lei), CASS angajator (S lei), CASS angajat (S lei), Șomaj angajator (S lei), Șomaj angajat (S lei), Fond accident (S lei), Fond concedii (S lei), Fond garantare (S lei), Contribuție asiguratorie angajator (2.25% - S lei), pentru CUI X;**

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X (X) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui în **suma de S lei impozit pe venit, S lei contribuția**

socială (CASS - sănătate), 5 lei contribuția socială (CAS - pensii), pentru CNP X.

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

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Vaslui, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL