

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ...  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr.229 din 15 iulie 2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. ... S.R.L.**  
din municipiul ..., județul ...

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ...** a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...** prin adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. ... sub nr....., cu privire la solicitarea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de **S.C. ... S.R.L.** din municipiul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-... de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ....

**S.C. ... S.R.L.** are domiciliul fiscal în ..., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ... sub nr. .... județul ... și are codul unic de înregistrare .... cu atribut fiscal **RO**.

Urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. ... S.R.L. ce a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2012 – 30.06.2015 și TVA aferentă perioadei 01.01.2012-31.07.2015, organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-..., decizie împotriva căreia S.C. ... S.R.L. a formulat contestație, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... sub nr....., transmisă spre soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..., întrucât potrivit art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, competența de soluționare aparține acestei instituții.

Având în vedere că urmare verificărilor efectuate s-a constatat că S.C. ... S.R.L. nu a prezentat documente care să justifice realitatea operațiunilor consemnate în facturile de achiziții de la .... S.R.L., organele de inspecție fiscală au întocmit și transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., Sesizarea penală nr. ..., însoțită de Procesul verbal nr....., având aceleași constatări cu cele din Raportul de de inspecție fiscală nr.F-..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-..., contestată.

Astfel, în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin **Decizia nr. ...** emisă de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..., **s-a suspendat soluționarea contestației formulate de S.C. ... S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-..., pentru suma totală de .... lei reprezentând:

- ... lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei accesorii aferente TVA suplimentară;
- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. ...sub nr.... și la D.G.R.F.P. ... sub nr...., S.C. ... S.R.L. solicită reluarea procedurii administrative, respectiv soluționarea pe fond a contestației înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr....., atașând și hotărârile judecătorești pronunțate în cauză.

În conformitate cu prevederile pct.10.2,10.3 și 10.4 din Ordinul ANAF nr.3741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ... a solicitat A.J.F.P. ... să comunice dacă motivul de suspendare a soluționării contestației a ramas definitiv, precum și să transmită punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu hotărârea instanței de judecată.

Prin adresa nr.... înregistrată la D.G.R.F.P. ... sub nr.... A.J.F.P. .... a transmis punctul de vedere și a anexat raspunsul primit de la Biroului Juridic din cadrul A.J.F.P. .... din care reiese ca Sentința penală nr.... a Tribunalului ... a ramas definitivă, urmare Deciziei penale nr.... pronunțată de Curtea de Apel ...

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.277 alin.(3) și art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, coroborate cu pct.14.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,  **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... prin Serviciul Soluționare Contestații va relua procedura de soluționare a contestației** formulată de **S.C. ... S.R.L.** pentru sumă totală contestată de ... lei, din care:

- ... lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei accesorii aferente TVA suplimentară;
- .... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .... lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar.

### **I. Susținerile societății contestate sunt următoarele (citat):**

*"[...] **Subscrisa SC ... S.R.L** [...] formulăm, in termen legal, [...] prezenta*  
**CONTESTAȚIE**

*Împotriva Deciziei de impunere [...] nr.F-... [...] și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-...., [...] contestație ce reprezintă plângere prealabilă sesizării instanței judecătorești de contencios administrativ, prin care va solicit să dispuneți:*

*1. anularea, in totalitate, a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-.... [...] in limita sumei de ... lei - reprezentand profit agenti economici; sumei de ... lei – reprezentand dobanzi/majorari de intarziere; sumei de ... lei – penalitati de intarziere; sumei de ... lei - reprezentand TVA exclus de la deducere; sumei de ... lei - reprezentand dobanzi/majorari de intarziere, sumei de .... lei – penalitati de intarziere;*

*2. anularea, in totalitate, a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.... incheiat la data de .... in ceea ce priveste constatarile fiscale cu privire la suma de .... lei – reprezentand profit agenti economici; sumei de ... lei – reprezentand dobanzi/majorari de intarziere; sumei de ... lei – penalitati de intarziere; sumei de .... lei - reprezentand TVA exclus de la deducere; sumei de ... lei - reprezentand dobanzi/majorari de intarziere; sumei de ... lei – penalitati de intarziere;*

*3. exonerarea de la plata a sumei de ... lei – reprezentand profit agenti economici; sumei de .... lei – reprezentand dobanzi/majorari de intarziere; sumei de ... lei – penalitati de intarziere; sumei de ... lei - reprezentand TVA exclus de la deducere; sumei de .... lei - reprezentand dobanzi/majorari de intarziere; sumei de .... lei – penalitati de intarziere.*

*Motivele Contestatiei [...]*

*In acest sens, invederam ca organul fiscal de control mentioneaza, in decizie, ca luarea masurilor de stabilire a impozitului suplimentar si excluderii TVA de la deducere a fost luata cu urmatoarea "motivatie":*

- SC .... SRL. Din consultarea bazei de informatii din cadrul ANAF, organele de inspectie fiscala au cules informatii cu privire la respectivul furnizor, astfel: furnizorul nu a depus declaratia (101) privind impozitul pe profit aferenta anului 2012. Precizam ca plata facturilor fiscale a fost efectuata prin contul 5311 "Casa" pe baza chitantelor fiscale;
- SC ... SRL. Din consultarea bazei de informatii din cadrul ANAF, organele de inspectie fiscala au cules informatii cu privire la respectivul furnizor, astfel: furnizorul nu a depus declaratia (101) privind impozitul pe profit aferenta anului 2012. Precizam ca plata facturilor fiscale a fost efectuata prin contul 5311 "Casa" pe baza chitantelor fiscale;
- SC .... SRL societate care la data efectuării tranzacțiilor respective nu era înregistrată în scopuri de TVA, data anularii - 01.08.2013, societatea în perioada respectivă nu a depus deconturi de TVA, drept pentru care nu se poate admite dreptul de deducere;

- “TVA deductibilă înregistrată de operatorul economic ca urmare a achizițiilor de materiale efectuate de la diverși furnizori SC ... SRL si SC .... SRL. Prin consultarea bazei de informatii din cadrul ANAF, organele de inspectie fiscala au cules informații cu privire la furnizorii mentionati mai sus, astfel: furnizorii nu au declarat in deconturile de TVA tranzactiile efectuate, furnizorii nu declarau tranzactiile in declaratiile informative 394.Au fost încălcate prevederile art. 145 alin. 2, lit. a , art. 146, alin. 1 si art. 155 din Legea 571/2003.[...]

Precizam, pe aceasta cale, ca nu exista un text de lege incident in cauza care sa dea posibilitatea organului fiscal sa nu ia in considerare aceste tranzactii, fara o motivatie explicita si detaliata.[...]

A.[...] Organul fiscal nu mentioneaza nimic absolut niciun aspect in legatura cu legatura cu inexistentia documentelor justificative ce fac dovada efectuării operatiunilor comerciale si/sau intrarii in gestiune.

Nu exista in continutul raportului de inspectie fiscala sau deciziei de impunere niciun aspect referitor la inexistentia acestor documente, desi organul fiscal citeaza in mod expres acest articol.

B.Nici in ceea ce priveste incadrarea in prevederile art.11 alin.1 Cod Fiscal, organul fiscal nu face nicio referire cu privire la incadrarea faptica a operatiunilor comerciale ale SC .... SRL[...].

Organul fiscal nu arata in cadrul, actelor administrative fiscal contestate:

- in ce mod operatiunile comerciale ale societatii noastre nu ar avea un continut economic;
- de ce ele nu pot fi utilizate in mod normal si
- modul in care se evita impozitarea sau se obtin avantaje fiscal care altfel nu ar fi putut fi obtinute. [...]

Fata de aceste aspecte concretizate in nemotivarea in fapt si in drept a deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala, apreciem ca actele administrative fiscal emise in cauza sunt lovite de nulitate absoluta, fata de prevederile art.43 alin.2 C.Proc.Fisc. [...]

## 2. Pe fondul cauzei

Formulam urmatoarele aparari, organul fiscal recunoscand in cadrul raportului de inspectie fiscala ca toate materialele ce se regasesc in facturile fiscale excluse de la deducere se regasesc in situatiile de lucrari ale societatii noastre – „facturile fiscale cu care ati cumparat materialele au fost inregistrate si evidentiate corect in evidenta contabila a societatii dvs.” [...]

a) In acest sens, precizam ca societatea noastra a incheiat contractul de vanzare-cumparare nr.... cu SC ... S.R.L.

In baza acestui contract, au fost emise facturile fiscal de material pe care le atasam prezentei, intocmindu-se de catre societatea noastra note de receptive si constatare diferite pentru fiecaare facture fiscala inregistrata.

In mod mincinos organele de control sustin ca “nu au fost prezentate alte documente justificative”.

b) Aceeasi situatie, se regasesc si in cazule celuiilalt furnizor, SC ... S.R.L. cu care societatea noastra a incheiat contractual de vanzare-cumparare nr.....[...]

De asemenea depunem un centralizator al materialelor achizitionate – intrari si iesiri – si devizele de lucrari si facturile catre tertii beneficiary ai societatii noastre [...] unde se regasesc aceste material.[...]

c) In ceea ce priveste furnizorul, SC ... S.R.L., precizam ca am incheiat cu acesta contractual nr.....[...]

La data incheierii contractului, reprezentantul legal al societatii ne-a remis o copie de pe certificatul de inregistrare in scopuri de TVA emis in data de 1.01.2007 si care nu fusese anulat sau retras de catre ANAF.

In ceea ce priveste situatia SC ... S.R.L. intelegem sa invocam Hotararea CJUE (camera a treia) din 6 septembrie 2012 [...] Cauza C-341/11 [...].

Din intreaga demonstratie de mai sus, rezulta ca aceste operatiuni comerciale:

- au fost inregistrate in evidenta contabila a SC .... SRL
- exista toate documentele contabile intocmite in acest sens;
- organele fiscal recunosc, chiar, ca aceste material se regasesc in situatiile de lucrari ce au facut obiectul prestarilor de servicii catre terti.

Fata de aceste aspect inveserate, consideram prezenta contestatie intemeiata, motiv pentru care va solicitam sa o admiteti asa cum a fost formulate.[...].”

## **II. Din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-...., respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspectie fiscală nr.F-...., rezultă următoarele:**

“[...] 1.Obligatie fiscala principal – Impozit pe profit [...]

Perioada 01.01.2012 – 31.12.2012

In perioada 01.01.2012 – 31.12.2012 operatorul economic a declarat conform declaratiei privind impozitul pe profit depusa sub nr.INTERNT ... profit impozabil in suma de .. lei si impozit pe profit in suma de ... lei. In urma efectuării inspectiei fiscale organul de control a stabilit profit impozabil in suma de .... lei si impozit pe profit in suma de ... lei. Avand in vedere cele prezentate a rezultat o diferenta profit impozabil in suma de .... lei si impozit pe profit in suma de .... lei din urmatoarele aspecte:

-suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu materiale inregistrate de catre operatorul economic conform facturilor fiscale prezentate in fisa contului ale SC ... SRL. Din consultarea bazei de informatii din cadrul ANAF, organele de inspectie fiscala au cules informatii cu privire la respectivul furnizor, astfel: furnizorul nu a depus declaratia (101) privind impozitul pe profit aferenta anului 2012, ultimul bilant contabil a fost depus pentru anul 2010. Precizam ca plata facturilor fiscale a fost efectuata prin contul 5311 "Casa" pe baza chitantelor fiscale;

-suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu materiale inregistrate in luna ianuarie 2012 de catre operatorul economic conform facturilor fiscale aferente SC ... SRL. Din consultarea bazei de informatii din cadrul ANAF, organele de inspectie fiscala au cules informatii cu privire la respectivul furnizor, astfel: furnizorul nu a depus declaratia (101) privind impozitul pe profit aferenta anului 2012, ultimul bilant contabil a fost depus pentru anul 2010. Precizam ca plata facturilor fiscale a fost efectuata prin contul 5311 "Casa" pe baza chitantelor fiscale.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca la baza cheltuielilor efectuate cu aprovizionarile de materiale au stat intocmirea de documente fictive ,creindu-se suspiciuni cu privire la tranzactiile respective, astfel au fost considerate cheltuieli nedeductibile, incalcandu-se prevederile art.11, alin.1 din Legea 571/2003 (A) cu modificarile si completarile ulterioare [...]. Au fost inculcate prevederile art.19 alin.1 din Legea 571/2003 (A).

Perioada 01.01.2013 – 31.12.2013

In perioada 01.01.2013 – 31.12.2013 operatorul economic a declarat conform declaratiei privind impozitul pe profit depusa sub nr.INTERNT ... profit impozabil in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de ... lei. In urma efectuarii inspectiei fiscale organul de control a stabilit profit impozabil in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de ... lei. Avand in vedere cele prezentate a rezultat o diferenta profit impozabil in suma de .... lei si impozit pe profit in suma de ... lei din urmatoarele aspecte:

- suma de .... lei reprezinta cheltuieli cu materiale inregistrate de catre operatorul economic conform facturilor fiscale prezentate in anexa 4 ale ... S.R.L.(CF....). Din consultarea bazei de informatii din cadrul ANAF, organele de inspectie fiscala au cules informatii cu privire la respectivul furnizor astfel: furnizorul nu a declarat suma tranzactiilor efectuate in cursul anului 2013 in declaratia (101) privind impozitul pe profit aferenta anului 2013, ultimul bilant contabil a fost depus pentru anul 2012. Precizam ca plata facturilor fiscale a fost efectuata prin contul 5311 "Casa" pe baza chitantelor fiscale.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca la baza cheltuielilor efectuate cu aprovizionarile de materiale au stat intocmirea de documente fictive ,creindu-se suspiciuni cu privire la tranzactiile respective, astfel au fost considerate cheltuieli nedeductibile, incalcandu-se prevederile art.11, alin.1 din Legea 571/2003 (A) cu modificarile si completarile ulterioare [...]. Au fost inculcate prevederile art.19 alin.1 din Legea 571/2003 (A).

Perioada 01.01.2014 – 31.12.2014

In perioada 01.01.2014 – 31.12.2014 operatorul economic a declarat conform declaratiei privind impozitul pe profit depusa sub nr.INTERNT .... profit impozabil in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de ... lei. In urma efectuarii inspectiei fiscale organul de control a stabilit profit impozabil in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de ..lei. Nu au fost constatate diferente. [...]

2.Dobanzi/Majorari de intarziere – Impozit pe profit

Constatare fiscal

Pentru diferentele stabilite aferente impozitului pe profit au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, conform art.120, alin.1 din O.G. 92/2003 (A). [...]

3.Penalitati de intarziere - Impozit pe profit

Constatare fiscal

Pentru diferentele stabilite aferente impozitului pe profit au fost calculate penalitati de intarziere in suma de ... lei conform art.120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 (A). [...]

4.Obligatie fiscala principala – Taxa pe valoarea adaugata [...]

In perioada 01.01.2012 – 31.07.2015, din verificarea ocumentelor contabile [...] s-a stabilit ca societatea a declarat TVA colectata in suma de .... lei si TVA deductibila in suma de ... lei, rezultand TVA de plata ... lei (anexa nr.7).

La control s-a stabilit TVA colectata in suma de ... lei, TVA deductibila in suma de ... lei, rezultand TVA de plata in suma de .... lei.

Avand in vedere cele prezentate a rezultat TVA in suma de ... lei (anexa nr.6) datorata urmatoarelor aspecte:

-... lei reprezinta TVA deductibila reprezentand c/v materiale inregistrate de operatorul economic conform facturilor fiscale (anexa nr.4) de la S.C. ... S.R.L., societate care la data efectuarii tranzactiilor respective nu era inregistrata in scopuri de TVA, data anularii - 01.08.2013, societatea in perioada respectiva nu a depus deconturi de TVA, drept pentru care nu se poate admite dreptul de deducere, incalcandu-se prevederile art.11, alin.1<sup>4</sup> din Legea 571/2003 (A), art.146, alin.1, lit.a din Legea 571/2003 (A);

-.... lei reprezinta TVA deductibila inregistrate de operatorul economic ca urmare a achizitiilor de material efectuate de la diversi furnizori SC ... S.R.L. si SC .... S.R.L.. Prin consultarea bazei de informatii din cadrul ANAF, organele de inspectie fiscala au cules informatii cu privire la furnizorii mentionati mai sus, astfel: furnizorii nu au declarat in deconturile de TVA tranzactiile efectuate, furnizorii nu au declarat tranzactiile in declaratiile informative 394 [...]

Au fost inculcate prevederile art.145, alin. 1, art. 146, alin. 1 si art. 155 din Legea 571/2003 (A). [...].

5.Dobanzi/Majorari de intarziere – Taxa pe valoarea adaugata

Constatare fiscal

Pentru diferentele stabilite au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, conform art.120, alin.1 din O.G. 92/2003 (A).[...]

3.Penalitati de intarziere - Taxa pe valoarea adaugata

Constatare fiscal

**III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

**Raportul de inspecție fiscală nr.F-...** întocmit de organele fiscale aparținând A.J.F.P. Ialomita – Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 ianuarie 2012 – 31 iulie 2015 și a impozitului pe profit aferent perioadei 01 ianuarie 2012 – 30 iunie 2015, datorate bugetului general consolidat al statului de către **S.C. ... S.R.L..**

S.C. ... S.R.L. are ca obiect principal de activitate “*Activități ale agenților de publicitate*” - cod CAEN – 7311.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-..., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Ialomita – I.F. **au stabilit obligații fiscale suplimentare** în sumă totală de ... lei, din care:

- ... lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară;
- .... lei accesorii aferente TVA suplimentară;
- .... lei impozit pe profit suplimentar;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.F-..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-..., contestată, rezultă următoarele:

În perioada 01.01.2012 – 31.12.2013, societatea verificată a înregistrat achiziții de la S.C .... S.R.L. în valoare totală de ... lei din care, bază impozabilă în sumă de .... lei și TVA în sumă de ... lei.

Facturile emise de furnizorii susmenționați, nu au fost considerate documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor înregistrate în sumă de ... lei și pentru acordarea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de .. lei, deduse de societatea comercială contestată în perioada verificată, întrucât, organele de inspecție fiscală au constatat că cei trei furnizori au un comportament fiscal neadecvat, realitatea tranzacțiilor neputând fi stabilită, proveniența mărfurilor livrate neputând fi identificată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că toate facturile au fost încasate în numerar.

Pentru verificarea realității și legalității tranzacțiilor comerciale efectuate de societatea contestată cu S.C ... S.R.L., organele de inspecție fiscală au avut în vedere și informațiile existente în baza de date A.N.A.F., potrivit cărora nu au fost declarate tranzacțiile economice, furnizorii neîndeplinindu-și obligațiile declarative.

Deoarece, contribuabila nu a putut proba cu documente justificative legal întocmite realitatea și necesitatea utilizării în folosul societății a achizițiilor înscrise în facturile emise de cei trei furnizori, organul de inspecție fiscală a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei cu accesorii aferente în sumă de ... lei (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere) și TVA suplimentară în sumă de ... lei cu accesorii aferente în sumă de ... lei (... lei dobânzi + .... lei penalități de întârziere).

Pentru deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul ....Sesizarea penală nr. ... formulată pentru S.C. ... S.R.L., pe seama constatărilor cuprinse în Procesul verbal nr...., ce corespund cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. F-..., constatări care au generat diferențe suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-..., respectiv impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei cu accesorii aferente în sumă de .. lei și TVA suplimentară în sumă de .... lei cu accesorii aferente în sumă de ... lei, aceste obligații fiscale suplimentare fiind rezultate din relațiile comerciale cu furnizorii S.C .... S.R.L..

Împotriva Deciziei de impunere nr.F-... contribuabila a formulat contestație al cărui obiect l-a constituit suma totală de ... lei, compusă din taxă pe valoarea adăugată suplimentară în

sumă de ... lei, accesorii aferente TVA suplimentară în sumă de ... lei, impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, contestație care a fost soluționată de către Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ... prin Decizia nr.... de suspendare a soluționării contestației pentru suma de ... lei până la pronunțarea unei soluții definitive și executorii pe latură penală, ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au transmis Sesizarea penală nr.... către Parchetul de pe lângă Tribunalul ....

Sesizarea penală nr.... întocmită de A.J.F.P. ... a format obiectul Dosarului nr...., iar urmare cercetărilor efectuate de organele de urmărire penală, prin Rechizitoriul din data de .... al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., care a format obiectul aceluiași dosar, s-a dispus trimiterea în judecată a inculpatilor ... și S.C. ... S.R.L. privind săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.41 alin.(2) din Codul Penal, reținându-se că: "[...] inculpatul ..., în calitate de administrator al S.C. ... S.R.L. ..., în perioada 03.01.2012 – 21.08.2012, a înregistrat în evidențele fiscale 119 facturi fictive emise în numele S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., facturi în valoare totală de .... lei, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, prejudiciind bugetul de stat cu sumă de ... lei, fapta care întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, respectiv evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale [...]".

Prin **Sentința penală nr...** s-a dispus condamnarea inculpatilor ... și S.C. ... S.R.L., admiterea în parte a acțiunii civile formulate de partea civilă M.F.P. - A.N.A.F. – D.G.R.F.P. ... – A.J.F.P. ... și a obligat pe inculpatul .... în solidar cu S.C. ... S.R.L. la plată către partea civilă a sumei de ... lei, cu titlu de impozit pe profit suplimentar (.. lei) și de TVA suplimentară (.. lei), sumă la care se adaugă dobânda legală și penalitățile de întârziere aferente calculate până la achitarea integrală a debitului.

Împotriva **Sentinței penale nr....**, M.F.P. - A.N.A.F. – D.G.R.F.P. .... –A.J.F.P. .... a formulat plângere, iar prin **Decizia penală nr....** pronunțată în dosarul nr...., Curtea de Apel .... a respins ca nefondate apelurile formulate de inculpații ... și S.C. ... S.R.L. și partea civilă Statul Român prin Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Intrucât împotriva **Deciziei penale nr....** pronunțată de Curtea de Apel ... nu a fost formulate o cale de atac extraordinară, Sentința penală nr...., emisă de Tribunalului .... a ramas definitivă, astfel că, organul de soluționare a contestației va relua procedura de soluționare.

**În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr.F-....**, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între S.C. ... S.R.L. și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

**Prin contestație societatea susține ca Decizia de impunere nr. F-... și Raportul de inspecție fiscală nr. F-... sunt nule** pe motiv ca nu au fost motivate din punct de vedere legal și din punct de vedere al constatărilor potrivit art. 43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

De asemenea, societatea comercială precizează că nu este de acord cu obligațiile fiscale suplimentare de plată privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală menționând că acestea au la bază „[...] niște presupuneri și nu există documente sau probe că au fost întocmite fictiv cu scopul de a participa la tranzacții în lanț și crearea de circuite economice [...]”.

**Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele:**

**A) Referitor la susținerea societății contestatate precum că Decizia de impunere nr. F-... și Raportul de inspecție fiscală nr. F-... sunt nule** intrucat nu au fost motivate din punct de

vedere legal și din punct de vedere al constatărilor potrivit art. 43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizăm:

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;
- b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.[...]”.

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca, raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere - actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat - fiind anexă a deciziei.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlu de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece, numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.**

De altfel, art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede expres că obiect al contestației îl poate constitui numai sumele și măsurile stabilite printr-un titlu de creanță sau printr-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Notiunea de titlu de creanță este definită la art. 110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„art. 110 - (3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:**

- a) decizia de impunere;**
- b) declarația fiscală;
- c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;
- d) declarația vamală;
- e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;
- f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;
- g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;
- h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească;
- i) decizia emisă de Comitetul de Supraveghere al Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc privind taxa aferentă acordării licențelor și a autorizațiilor de exploatare a jocurilor de noroc, în baza prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare.”.

Referitor la creanțele fiscale, acestea se stabilesc conform art.85 și art.86 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, valabile la data depunerii contestației, din care cităm:

**“art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat**

**(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”.

art. 86 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.[...]

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.", fiind asimilate deciziei de impunere și următoarele acte administrative, conform art.88 din același act normativ:

"a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) \*\*\* Abrogat.

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere."

La art.43 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate elementele actului administrativ fiscal:

„art. 43 - **Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal** [...]

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

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

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

d) obiectul actului administrativ fiscal;

**e) motivele de fapt;**

**f) temeiul de drept;**

g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.[...]"

În ceea ce privește decizia de impunere, art.87 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„art. 87 - **Forma și conținutul deciziei de impunere**

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.[...]"

Referitor la formularul „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice” modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul 1021/2013, care la Anexa 2 precizează:

„Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia.[...]

2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că, *Raportul de inspecție fiscală nr.F-...* stă la baza emiterii *Deciziei de impunere nr.F-...*, raport în care sunt detaliate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal așa cum prevede art.109 din O.G.



nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-... care a fost emisă în baza dispozițiilor art.87 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *respectiv cuprinde categoria de impozite și taxe datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acestora și perioada impozabilă, precum și elementele prevăzute la art.43.*

Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt" organele de inspecție fiscală au înscris în detaliu motivele și acțiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare, precum și care au fost documentele care au fost prezentate de societate, în baza cărora acestea și-au format convingerea că petenta datorează bugetului de stat impozit pe profit și TVA suplimentare.

La pct. 2.1.3. "Temeiul de drept" din *Deciziei de impunere nr.F-...*, sunt prezentate articolele de lege în baza cărora s-au respins la deductibilitate cheltuielile și care au dus la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și la respingerea la deductibilitate a TVA, de asemenea au fost înscrise articolele de lege care au dus la stabilirea de obligații fiscale accesorii.

Totodată, se reține că, la baza *Deciziei de impunere nr. F-...* stă *Raportul de inspecție fiscală nr. F-...*, raport în care sunt detaliate constatările inspecției din punct de vedere factual și legal așa cum prevede art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Defalcarea fiecărei perioade pentru care s-a stabilit impozite și taxe s-a realizat prin anexele raportului de inspecție fiscală, care sunt parte integrantă a acestui raport, anexe ce au fost semnate și stampilate de contestatară.

Referitor la, motivele de nulitate a actelor administrative fiscale, acestea sunt prezentate în mod expres la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

*"art. 46 - Nulitatea actului administrativ fiscal*

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

Din prevederile antecitate rezultă că, elementele precizate la art.43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, ..., 2002, p. 75).

**Legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, antecitat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilei fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea societății.

Astfel, pentru a fi lovit de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art.175 alin.(1) din Codul de procedură civilă, coroborat cu art.41 din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal **"este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia"**.

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță analizată, *decizia de impunere* contestată, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-...*, conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea ei, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Codul de procedură fiscală, citat anterior.

Mai mult, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

În conformitate cu normele legale mai sus citate, organele de inspecție fiscală au depus toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a petentului și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățiți să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care au fost relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de aceasta interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În speță analizată, *decizia de impunere* contestată a fost emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-...* în care au fost menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate succint și prin decizia în cauză.

Pretenția contestatărei ca decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală să fie considerate nule pe motiv că organele de inspecție fiscală nu au procedat la explicitarea conținutului normelor juridice, pe lângă faptul că excede cadrului legal aplicabil, organele de inspecție fiscale nefiind ținute să facă din actele administrative emise în aplicarea legii fiscale veritabile studii/articole științifice în materia dreptului fiscal, nici nu are o justificare reală, în condițiile în care au fost menționate în raportul de inspecție fiscală raționamentele pentru care au fost stabilite diferențele de obligații fiscale pe perioada supusă inspecției fiscale. Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că decizia atacată este nemotivată sau motivată insuficient, întrucât obligația motivării nu presupune existența unor răspunsuri detaliate și ample, fiind suficientă motivația esențială avută în vedere.

De altfel, societății nu i-a fost îngădit dreptul la apărare întrucât i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea unei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale, astfel încât va fi respinsă excepția ridicată de contestatar.

Având în vedere cele prezentate se reține ca, neîntemeiate susținerile contestatarii cu privire la nulitatea *Deciziei de impunere nr. F-... și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-...*

**B) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei cu accesorii aferente în sumă de .... lei și TVA în sumă de .... lei cu accesorii aferente în sumă de ... lei**, organul de soluționare reține următoarele:

**În fapt**, din motivarea *Sentinței penale nr.....* a Tribunalului ..., pronunțată în Dosarul nr....., rămasă definitivă prin *Decizia penală nr....* a Curții de Apel ..., rezultă că, *inculpații S.C. .... S.R.L. și ... - administrator al societății în perioada 03.01.2012 – 21.08.2012 când au fost înregistrate facturile de la S.C. ... S.R.L. -, în solidar, au fost obligați la plata către bugetul statului a impozitului pe profit suplimentar în sumă de .... lei și TVA suplimentară în sumă de*

.... lei, precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente acestor obligații fiscale de plată.

**În drept**, potrivit art. 550 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 550 - Hotărârile executorii

(1) Hotărârile instanțelor penale devin executorii la data când au ramas definitive.[...]"

Totodată, art. 277 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ art. 277- Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa [...]

**(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”**

Cu privire la raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative, conform dispozițiilor art. 3 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 3 - Raportul Codului de procedura fiscala cu alte acte normative [...]

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplica prevederile Codului civil si ale Codului de procedura civila, republicat, în masura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autoritati publice si contribuabili/platitori.”

Astfel, Codul de procedură civilă adoptat prin Legea 134/2010, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**„§2. Efectele hotărârii judecătorești**

**art. 429 - Dezinvestirea instanței**

După pronunțarea hotărârii instanța se dezinvestește și niciun judecător nu poate reveni asupra părerii sale.

**art. 430 - Autoritatea de lucru judecat**

(1) Hotărârea judecătorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.

(3) Hotărârea judecătorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotărârea atacată cu contestația în anulare sau revizuire își păstrează autoritatea de lucru judecat până ce va fi înlocuită cu o altă hotărâre.

**art. 431 - Efectele lucrului judecat**

**(1) Nimeni nu poate fi chemat în judecată de două ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.**

(2) Oricare dintre părți poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, dacă are legătură cu soluționarea acestuia din urmă.

**art. 432 - Excepția autorității de lucru judecat**

Excepția autorității de lucru judecat poate fi invocată de instanță sau de părți în orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea în propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacată.

**art. 433 Puterea executorie**

Hotărârea judecătorească are putere executorie, în condițiile prevăzute de lege.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus se reține că, **hotărârea instanței penale cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă trebuie respectată de organul de soluționare a contestației, aceasta devenind executorie de la data la care a ramas definitivă.**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei reiese că, urmare inspectiei fiscale efectuată la S.C. .... S.R.L., materializată prin emiterea Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-..., organele de control au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul ... Sesiizarea penală nr.... si Procesul verbal nr....., în vederea efectuării de cercetări pentru a stabili persoanele vinovate de săvârșirea faptelor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și recuperării prejudiciului produs de societate bugetului general consolidat al statului în sumă totală de ... lei (... lei taxă pe valoarea adăugată + ... lei accesorii aferente TVA + ... lei impozit pe profit + .... lei accesorii aferente impozitului pe profit), sumă pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Organul de soluționare a contestației reține că, prin Sentința penală nr...., rămasă definitivă urmare respingerii recursurilor prin Decizia penală nr....., Tribunalul ... s-a pronunțat în ceea ce privește relațiile comerciale derulate cu S.C. .... S.R.L., având în vedere întreaga sumă cu care statul s-a constituit parte civilă, respectiv suma de ... lei.

În luarea hotărârii, Instanța a ținut cont și de Raportul de constatare întocmit de către specialistul antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul ... din care rezultă că: „S.C. ... S.R.L. a înregistrat în perioada 03.01.2012 – 21.08.2012 un număr de 119 facturi fiscale de aprovizionare emise în numele SC ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. în valoare totală de ... lei, facturi ce cuprind tranzacții fictive.

In ceea ce privește cea de-a treia societate comercială, S.C. ... S.R.L., specialistul a concluzionat ca aprovizionările su avut loc în realitate, fiind înregistrate și în evidența furnizorului.

Prin Raportul de constatare, s-a stabilit ca S.C. ... S.R.L. a cauzat un prejudiciu total bugetului general consolidat al statului în cuantumul de ... lei din care .... lei impozit pe profit datorat , ... lei – taxa pe valoarea adăugată.”

Astfel, prin Sentința penală nr.... Instanța l-a obligat pe inculpatul .... - administrator al societății în perioada 03.01.2012 – 21.08.2012 când au fost înregistrate facturile de la S.C. ... S.R.L. și S.C. .... S.R.L. - în solidar cu partea responsabilă civilmente, respectiv S.C. ... S.R.L. „**la plata către partea civilă a sumei de ... lei, cu titlu de despăgubiri, reprezentând ... lei impozit pe profit datorat și ... lei taxa pe valoarea adăugată, precum și la plata obligațiilor fiscale accesorii aferente sumei de .... lei, calculate conform legislației în vigoare de la data producerii prejudiciului și până la data achitării integrale a sumei datorate.**”

În acest sens, prin adresa nr..... Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ... a solicitat A.J.F.P. ... – Serviciul Evidență Plătitori Persoane Juridice să precizeze cât din accesoriile stabilite prin Decizia de impunere nr.F-... în sumă totală de ... lei (... lei accesorii aferente TVA + ... lei accesorii aferente impozitului pe profit) sunt aferente debitului în sumă de ... lei (... lei impozit pe profit + .... lei taxă pe valoarea adăugată) stabilit de instanță ca datorat.

Prin adresa de răspuns nr..... înregistrată la D.G.R.F.P. ... sub nr. ...., organul fiscal a precizat că pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei accesoriile aferente sunt în suma de ... lei și pentru TVA în sumă de ... lei accesoriile aferente sunt în suma de ... lei.

Se reține astfel că, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și pentru suma de ... lei reprezentând accesorii aferente debitului de ... lei Instanța penală s-a pronunțat definitiv, în sensul că **aceste sume sunt datorate** de către societate bugetului de stat, societatea fiind obligată la plată în baza titlului de creanță reprezentat de hotărârea judecătorească.

Situația debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr.F-... a fost analizată în totalitate și soluționată în procesul penal privind pe S.C. .... S.R.L. prin Sentința penală nr..... pronunțată de Tribunalului ..., rămasă definitivă prin Decizia penală nr.... a Curții de Apel ..., urmare a constituirii M.F.P. - A.N.A.F. – D.G.R.F.P. ... – A.J.F.P. ... ca parte civilă în procesul penal cu aceste sume.

**Cum hotărârea penală a rămas definitivă, ea se bucură de putere de lucru judecat, inclusiv în ceea ce privește soluționarea laturii civile.** Potrivit doctrinei, puterea de lucru judecat a unei hotărâri judecătorești semnifică faptul că o cerere nu poate fi judecată în mod definitiv decât o singură dată “*bis de eadem re ne sit actio*”, iar hotărârea pronunțată este prezumată a exprima adevărul și nu trebuie să fie contrazisă de o altă hotărâre “*res judicata pro veritate habetur*”.

Totodată, se reține că existența unei hotărâri judecătorești poate fi invocată cu putere de lucru judecat, când se invocă obligativitatea sa. În practica judiciară și în doctrină au fost constante, că puterea de lucru judecat nu este limitată la dispozitivul hotărârii, ci ea se întinde și asupra considerentelor hotărârii, care constituie susținerea necesară a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta.

Prin urmare, din moment ce aceeași problemă dedusă judecății a fost soluționată irevocabil într-un anumit sens, în speță de instanța de judecată prin conținutul și dispozitivul Sentinței penale nr..... pronunțată în dosar, a obligat pe S.C. ... S.R.L. în solidar cu ..., să plătească părții civile Statul Român prin Agenția Națională de Administrare Fiscală – D.G.R.F.P. ... – A.J.F.P. ..., debite în sumă de .... lei reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente acestora, a dobândit putere de lucru

judecat și trebuie avut în vedere de organul de soluționare în soluționarea contestației formulată de S.C. ... S.R.L..

Potrivit pct.10.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„pct. 10.5 - La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale”.

În condițiile în care conform art.19 și art.397 Cod de procedură penală **s-a admis în parte acțiunea civilă exercitată de partea civilă ANAF în cadrul procesului penal doar pentru suma de ... lei** (... lei impozit pe profit + ... lei TVA + .... lei accesorii aferente acestora) din totalul de ... lei (... lei impozit pe profit + .... lei TVA + ... lei accesorii aferente acestora), **reiese că suma de ... lei (... lei impozit pe profit + .... lei TVA + ... lei accesorii aferente acestora)** nu a fost stabilită ca datorată de societate prin hotărârea definitivă a instanței de judecată – hotărâre care devine opozabilă organelor de soluționare a contestației conform art. 277 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“art. 277 [...] (4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”**, astfel cum a fost de altfel reținut și mai sus.

În speță se vor aplica prevederile art.276 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„art. 276 - (6) Organul de soluționare competent se pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.[...]”

La punctul 9.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr.3741/2015, se prevede:

„pct. 9.4 - În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceleiași tip de obligație bugetară, prescripția, **puterea de lucru judecat etc.**”.

Având în vedere faptul că decizia penală reprezintă titlu de creanță în baza căruia organele fiscale înregistrează în evidentă situația fiscală a contribuabilei, precum și considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se **constată autoritatea de lucru judecat în ceea ce privește contestația** formulată de **S.C. ... S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere nr.F-...** pentru suma de totală contestată de .... lei.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. ... S.R.L.** din municipiul ....., județul ....., împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-...** emisă în baza **Raportului de inspecție fiscală nr.F-...** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., avându-se în vedere prevederile art.430, art. 431, art. 432 și art.433 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 277 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.9.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015, se

## **DECIDE:**

**1. Constatarea autorității de lucru judecat în ceea ce privește contestația** formulată de **S.C. ... S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere nr.F-...** pentru suma de totală de ... lei, din care:

- .... lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;

- .... lei accesorii aferente TVA suplimentară de plată;
- .... lei impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar de plată.

**2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.**

**DIRECTOR GENERAL**

.....