



**MINISTERUL FINANTELOR**

Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
- Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335

### **DECIZIA NR.75/27.07.2021**

privind soluționarea contestației formulată de x **S.R.L.**, înregistrată la  
DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR x/28.04.2016  
și reînregistrată sub nr. TMR\_DGR x/24.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Cabinet de Avocat x, prin adresa nr.FN, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR x/27.04.2021, cu privire la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației depusă de către societatea x S.R.L., CUI x, cu sediul în localitatea x, B-dul x, nr.x, bl.x, sc.A, ap.x, județul x și înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.Jx/2011 și cu domiciliul procedural ales la Cabinet de Avocat x, situat în x, str.x, nr.x, ap.x, județul x.

Urmare inspecției fiscale efectuată la x S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.x/26.02.2016, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/26.02.2016 prin care au stabilit obligații suplimentare în sumă de x lei, reprezentând:

- xlei - impozit pe profit;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei - penalități de întârziere aferente;
- x lei - taxă pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei - penalități de întârziere aferente.

Întrucât în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță s-a ridicat problema realității operațiunilor efectuate de societate în relația cu furnizorul x S.R.L., cu consecința sustragerii de la plata impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul x, Sesizarea penală nr.x/19.04.2016, însoțită de Procesul verbal nr.x/26.02.2016, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/26.02.2016, societatea x S.R.L. a formulat contestație în parte pentru suma de x lei, reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei - penalități de întârziere aferente;
- x lei - taxă pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei - penalități de întârziere aferente.

Prin Decizia nr.x/16.06.2016, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a dispus:

*"Suspendarea soluționării contestației formulate SC x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.x/26.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/26.02.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x, pentru suma totală de x lei, reprezentând:*

- x lei - impozit pe profit*
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente*
- x lei - penalități de întârziere aferente*
- x lei - taxă pe valoarea adăugată*
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente*
- x lei - penalități de întârziere aferente.*

*Soluționarea contestației va fi reluată la data la care societatea contestatară sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii."*

Sesizarea penală nr.x/19.04.2016 privind societatea x S.R.L., întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x, a fost înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul x în data de 27.04.2016, sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzută la art.8

și art.9 al.1 lit.c din Legea nr.241/2015 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin Referatul din data de 15.09.2020, organele de cercetare din cadrul I.P.J. x – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice au propus clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzută la art.8 și art.9 al.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în temeiul art. 16 lit.b C.p.p.

Din examinarea aspectelor cuprinse în referat, precum și din actele de urmărire penală, a rezultat că este incident cazul de împiedicare a punerii în mișcare a acțiunii penale prevăzută de art.16 lit. b C.p.p. sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzută de art.8 și art.9 lit.c din Legea 241/2005, nefiind întrunite elementele constitutive ale acestor infracțiuni. Din probele administrate în cauză a rezultat că relațiile comerciale au fost reale, astfel că sub aspectul laturii obiective lipsește acțiunea de a evidenția în actele contabile a unor operațiuni fictive. Ca urmare a celor constatate, rezultă că taxele și impozitele stabilite de societate au corespondent în realitate, astfel că lipsește acțiunea de stabilire cu rea credință a sumelor de bani cuvenite bugetului de stat.

Prin Ordonanța din 27.10.2020, în dosarul nr. x/P/2016, în temeiul art. 315 al 1 lit. b din noul C.p.p. raportat la art. 16 lit. b C.p.p., s-a dispus de către Parchetul de pe lângă Tribunalul x clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art.8 și art.9 lit.c) din Legea nr. 241/2005.

Împotriva Ordonanței de clasare din 27.10.2020, în dosarul nr.x/P/2016, Statul Român, prin ANAF, reprezentat prin A.J.F.P. x a formulat plângere, plângerea fiind respinsă prin Ordonanța nr. x/II/2/2020 din data de 24.12.2020 a prim-procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul x, în temeiul art. 339 alin. 1 și alin. 4 C.p.p.

Împotriva soluțiilor dispuse prin Ordonanța din data de 27.10.2020 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul x, respectiv prin Ordonanța nr.x/11/2/2020 a Prim Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul x, în dosarul nr.x/P/2016, Statul Român, prin ANAF, reprezentat prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice x a formulat plângere, iar prin Încheierea penală nr.x/P.I. din data de 22.02.2021, definitivă, pronunțată în dosarele nr.x/II/2/2020 și nr.x/P/2020, Tribunalul x – Secția Penală a respins ca nefondată plângerea formulată de către A.J.F.P. x împotriva soluțiilor Parchetului de pe lângă Tribunalul x și a menținut soluțiile atacate ca fiind temeinice și legale.

Având în vedere soluția Tribunalului x - Secția penală pronunțată prin Încheierea penală nr.x/P.I.din data de 22.02.2021, definitivă, pronunțată în dosarele nr.x/II/2/2020 și nr.x/P/2020 și constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.(1) și 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 contestațiilor,

D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul soluționare contestații 1, va relua procedura de soluționare a contestației formulate de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/26.02.20216, pentru suma de x lei, reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei - penalități de întârziere aferente;
- x lei - taxă pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei - penalități de întârziere aferente.

I. Prin contestația formulată, petenta solicită revocarea parțială a deciziei de impunere ca fiind neîntemeiată, susținând următoarele:

Organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere privind impozitul pe profit cu cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de x lei pentru care impozitul pe profit aferent este în sumă de x lei.

Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Tranzacțiile consemnate în facturile de achiziții prezentate organelor de inspecție fiscală au avut loc în realitate, societatea a achiziționat materialele prețioase, a fost achitat prețul acestora furnizorului, au fost înregistrate în contabilitate toate achizițiile, au fost vândute toate materialele prețioase cumpărate, inclusiv cele de la x S.R.L. , s-a încasat prețul acestora de la cumpărători, fiind achitate toate obligațiile fiscale ce au rezultat din efectuarea tranzacțiilor de cumpărare și vânzare a materialelor prețioase.

În raportul de inspecție fiscală se reține că majoritatea tranzacțiilor cu x S.R.L. au fost cu valori sub 5.000 lei/factura. În anul 2015, societatea a realizat un profit net de x lei conform documentelor contabile (balanța de verificare, contul de profit și pierdere, raport de gestiune al administratorului). Specificul activității (comerțul cu metale prețioase) face ca în acest domeniu, adaosul comercial practicat să fie foarte mic - aproximativ 1%. Numărul tranzacțiilor este destul de numeros ceea ce face ca marea majoritate a tranzacțiilor să fie în sumă mai mică de 5.000 lei, modalitate de lucru preferată pentru a evita costurile ridicate ale comisioanelor bancare. În cazul în care s-ar plăti dintr-un adaos de 1% comisioane de 0,2 % (ceea ce reprezintă un comision minim pe o tranzacție bancară) marja de profit ar fi scăzut și mai mult. Nicio dispoziție legală nu a fost încălcată procedându-se în acest fel.

Faptul că pe facturi nu este menționat nimic la rubricile, mijlocul de transport, data și ora expediției, nu poate constitui un motiv pentru a considera că tranzacțiile nu au avut loc în mod efectiv, câtă vreme celelalte rubrici sunt completate în mod corect, iar datele tranzacțiilor efectuate în baza acelor facturi sunt coroborate cu celelalte documente justificative ale societății (marfa este înregistrată în fișele de magazie și ulterior este

menționată în facturile de vânzare către clienți). Aceste lipsuri pot constitui eventual o abatere contravențională, aspect care nu interesează în speța de față.

Pentru anul 2012, tranzacțiile efectuate cu x S.R.L. au o valoare de x lei, din care xS.R.L. declară doar tranzacții în sumă de x lei. Atât tranzacțiile declarate, cât și cele nedeclareate de x S.R.L. au avut același tratament din partea societății.

Diferența de tratament aplicată de organele fiscale este raportată strict la atitudinea avută de x S.R.L.

Organul fiscal a constatat că livrările de mărfuri nedeclareate de x S.R.L. nu au avut loc în realitate, fără să analizeze atitudinea și documentele justificative ale societății și se bazează strict pe conduita x S.R.L., ceea ce contravine legislației naționale în ce ce privește stabilirea caracterului de cheltuieli deductibile, cât și legislației europene și naționale în domeniul TVA afectând în mod vadit principiul neutralității TVA.

În probațiunea celor afirmate, precum că livrările de metale prețioase de la societatea x S.R.L. au avut loc în realitate, societatea susține că depune facturile de achiziție a metalelor prețioase menționate ca fiind nedeclareate de x S.R.L., fișele de magazie unde au fost înregistrate mărfurile achiziționate și facturile întocmite clienților care au cumpărat de la societate marfa livrată de x S.R.L.. În unele cazuri au fost întocmite și avize de însoțire a mărfurilor.

Este absurd ca organele fiscale să ignore această stare de fapt evidentă și să susțină că livrările de metale prețioase de la xS.R.L. nu ar fi avut loc în realitate, fără a analiza probele invocate și care există în evidența contabilă a societății.

În susținerea contestației, petentul invocă prevederile art.34, 36, 38, 50, 61, 252, 262, 263, 264 din Ordinul nr.3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevederile art.6 și 26 din Legea contabilității nr.82/1991 și prevederile art.17, 19 și 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la refuzul deducerii TVA rezultată în urma relațiilor comerciale cu furnizorul x S.R.L., declarat neplătitor de TVA din data de 01.11.2013 și inactiv din data de 02.07.2014, petenta reiterează aceeași stare de fapt ca și în cazul impozitului pe profit, fiind vorba despre aceleași tranzacții.

De asemenea, susține faptul că declararea inactivității contribuabililor sau anularea în scopuri de TVA a contribuabililor reprezintă strict o modalitate de sancționare a acestora, însă calitatea de persoana impozabilă a contribuabililor aflați în aceste situații nu poate fi pusă în discuție, considerând-o ca fiind anulată sau suspendată, având în vedere că aceștia își continuă activitatea economică și sunt obligați să colecteze TVA, respectiv să plătească TVA la bugetul de stat pentru toate livrările/prestările efectuate.

În susținerea celor de mai sus, se invocă prevederile art.9 din Directiva 2006/112/CE, respectiv principiul neutralității taxei în materie de

TVA, prin care se interzice aplicarea unui tratament diferit din punct de vedere a TVA aferentă operațiunilor ce implică bunuri/servicii similare, ce sunt în concurență unele cu altele.

Neutralitatea taxei este unul din principiile care stau la baza fundamentală a sistemului comun de TVA, în baza căruia, contribuabilii au dreptul la deducerea/recuperarea TVA facturată de către alte persoane impozabile și achitate de către aceștia pentru serviciile/bunurile achiziționate și utilizate în vederea efectuării de operațiuni care au drept de deducere a TVA.

În susținerea contestației, petentul invocă și jurisprudența Curții Europene de Justiție, obligatorie și pentru instituțiile și instanțele române, respectiv Hotărârea CJCE în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 - Mahageben kft și Peter David, precum și Hotărârea CJCE în Cauza C-277/14 PPUH Stehcamp.

Întrucât organele de inspecție fiscală au refuzat societății acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziții emise de către furnizorul x S.R.L. în timpul perioadei în care a fost declarat neplătitor de TVA sau inactiv, petentul susține că are loc o încălcare directă a principiului neutralității TVA.

Invocarea unor condiții pur formale sau administrative și ignorarea realității tranzacțiilor desfășurate și a intenției legiuitorului, prin respingerea dreptului de deducere a TVA, contravin prevederilor legale din legislația comunitară și locală în materie de TVA, precum și principiilor generale de drept care stau la baza sistemului comun de TVA existent la nivelul UE.

Societatea petentă consideră că nu ar trebui să i se respingă dreptul de deducere al TVA, ca urmare a faptului că furnizorul bunurilor/serviciilor nu a îndeplinit o obligație declarativă, având în vedere faptul că furnizorul în cauză este înregistrat în scopuri de TVA, însă a fost sancționat de autoritățile fiscale prin declararea ca neplătitor de TVA sau inactiv temporar.

Interpretarea organelor de inspecție fiscală de a sancționa societatea, cu refuzarea dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor efectuate de la contribuabili declarați inactivi, este o abordare agresivă și nejustificată care încalcă principiul proporționalității, creând asupra societății o povară administrativă ce excede scopul de a lupta împotriva evaziunii fiscale.

În susținerea contestației, petentul invocă prevederile art.145 și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în lumina cărora, societatea îndeplinește ambele condiții de fond și formă cerute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, un drept fundamental care stă la baza sistemului comun de TVA existent la nivelul UE, iar pentru livrările efectuate, societatea a colectat TVA pe care l-a achitat la bugetul statului.

Concluzionând, petenta susține că organele de inspecție fiscală, contrar art.11 alin.(1) din Codul fiscal, nu au luat în considerare tranzacțiile care au avut un scop economic și pe care le-au reîncadrat în tranzacții fără scop economic.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.x26.02.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/26.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. x - Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Ținând cont că din suma totală de x lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, și suma totală de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, societatea contestă doar impozitul pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.

a) Cu privire la acțiunile întreprinse în timpul inspecției fiscale pentru determinarea bazei de impunere privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Urmare neconcordanțelor rezultate din declararea achizițiilor/livrărilor pe teritoriul național de către x S.R.L. și partenerii de tranzacții, se constată existența unor diferențe semnificative între achizițiile declarate de către societate și nedeclararea livrărilor de către partenerii de tranzacții comerciale.

În vederea stabilirii cauzelor care au generat neconcordanțe din Declarația 394 pentru perioada ianuarie 2012 - iulie 2015, organele de inspecție fiscală au întreprins următoarele acțiuni:

- solicitare de informații de la alte persoane juridice cu care societatea verificată a avut raporturi economice în vederea determinării stării de fapt fiscale;
- consultarea bazei de date a ANAF INFO - PC pentru societăți comerciale (care au avut calitatea de furnizori) cu care societatea verificată a avut relații comerciale.

Astfel, a fost transmisă solicitarea de informații la x S.R.L. nr.x/23.11.2015, cu confirmare de primire, aceasta fiind returnată pe motiv "*destinatar mutat de la adresa*".

Din analiza bazei de date a ANAF INFO - PC cu privire la evidența contribuabililor și gestionarea declarațiilor fiscale, s-a constatat că persoana care a asigurat conducerea evidenței contabile la x S.R.L. a fost doamna x, care a depus declarații fiscale astfel:

- Declarația anuală privind impozitul pe profit - cod 101 - doar pentru anul 2012, cu evidențierea veniturilor din exploatare în sumă de x lei și a unui impozit pe profit în sumă de x lei;

- Deconturi de TVA trimestriale - depuse pentru anul 2012, cu evidențierea livrărilor de bunuri în sumă de x lei (cu TVA colectată aferentă în sumă de x lei) și trimestrul I 2013 cu evidențierea livrărilor de bunuri în sumă de x lei (cu TVA colectată aferentă în sumă de x lei);

- Declarații privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394 - depuse pentru anul 2012, cu evidențierea livrărilor de bunuri pentru x S.R.L. în sumă de x lei (cu TVA aferentă în sumă de x lei) și trimestrul I 2013 cu evidențierea livrărilor de bunuri pentru x S.R.L. în sumă

de x lei (cu TVA colectată aferentă în sumă de x lei).

Din Dosarul fiscal s-a constatat că începând cu data de 01.11.2013, x S.R.L. a devenit neplătitoare de TVA, iar din data de 02.07.2014 starea societății este “*INACTIVĂ*”, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În data de 15.02.2016, urmare deplasării la sediul Birou Expert Contabil x, au fost solicitate explicații în scris cu privire la tranzacțiile derulate între x S.R.L. și x S.R.L.. Din răspunsurile date și din analiza documentelor prezentate de aceasta, au rezultat următoarele:

- tranzacțiile dintre cele două societăți din perioada februarie 2012 - februarie 2013 au constat în livrări de metale prețioase (aur și argint) pentru x S.R.L..

Au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală următoarele documente:

1. Fișa Clientului “x”, din care rezultă livrări în valoare totală de x lei (din care: x lei - în anul 2012 și x lei - în perioada ianuarie - februarie 2013) și încasări în valoare totală de x lei;

2. Balanțe de verificare: trimestriale - pentru anul 2012 și la luna februarie 2013, din care rezultă livrări de mărfuri în valoare totală de x lei (inclusiv TVA) - în anul 2012 și în valoare de x lei (inclusiv TVA) - la sfârșitul lunii februarie 2013.

- la sfârșitul lunii februarie 2013, doamna x a predat actele și documentele financiar-contabile domnului x- asociat la x S.R.L.;

- referitor la informații privind asociații sau alte persoane care să reprezinte xS.R.L. și să pună la dispoziție acte și documente contabile după luna februarie 2013, doamna x a declarat “*ultima informație pe care o dețin este că asociatul a plecat din țară în x, iar la sediul social societatea nu mai funcționează*”.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă inspecție fiscale: 01.01.2012 - 30.06.2015.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție în corelație cu evidența contabilă, precum și cu datele din Declarația cod 394, s-a constatat că xS.R.L. a înregistrat achiziții de bunuri (aur și argint) în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei de la x S.R.L., înregistrate pe contul 371 “*Mărfuri*”.

În timpul inspecției fiscale, domnul x, în calitate de administrator la xS.R.L. a prezentat explicații în scris cu privire la destinația bunurilor achiziționate de la x S.R.L., respectiv că acestea au fost achiziționate “*pentru vânzare*”, neavând stocuri de marfă.

Analizând documentele de achiziții marfă din perioada februarie 2012 - iulie 2014, respectiv facturile, s-a constatat că acestea sunt de valori sub 5.000 lei/factura (cu două excepții din 116 facturi) și nu prezintă toate informațiile privind “*Datele privind expediția*”, nefiind completate rubricile referitoare la numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, data și ora expedierii. Societatea petentă a achitat în totalitate obligațiile față de furnizor.



De asemenea, din analiza datelor din Declarația cod 394, s-a constatat că x S.R.L. a declarat livrări pentru societate în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, iar societatea petentă a declarat achiziții în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, rezultând livrări nedeclarate de către furnizor în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei.

În vederea determinării stării de fapt fiscale, în timpul inspecției fiscale a fost efectuată solicitare de informații de la x, în calitate de furnizor al x S.R.L., precum și alte demersuri, constând în consultarea bazei de date a ANAF INFO - PC.

Urmare demersurilor întreprinse în timpul inspecției fiscale, prezentate în detaliu la litera a), precum și din analiza documentelor prezentate de doamna x, în calitate de contabil la x S.R.L., respectiv fișa client pentru "x", balanțe de verificare, s-a constatat că societatea furnizoare a înregistrat în evidența contabilă livrări de bunuri pentru x S.R.L. în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, sume care coincid cu cele declarate în Declarația cod 394.

Întrucât x S.R.L. nu a prezentat probe că mărfurile în valoare x lei cu TVA în sumă de x lei i-au fost livrate efectiv de x S.R.L., organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.64 cu privire la documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului care constituie probe la stabilirea bazei de impunere și art.65 privind sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

În consecință, în temeiul art.6 din același act normativ, cu privire la exercitarea dreptului de apreciere și art.105 cu referire la regulile privind inspecția fiscală, pentru achizițiile de bunuri pentru care nu a fost posibilă stabilirea provenienței bunurilor, respectiv identificarea adevăratelor societăți furnizoare, x S.R.L. a dedus TVA în sumă de x lei, în condițiile neînregistrării livrărilor și a nedeclarării TVA colectată de către furnizorul x S.R.L..

În aceste condiții, nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu referire la faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, iar nejustificarea realității operațiunilor nu poate susține prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal cu referire la condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

De asemenea, începând cu data de 01.11.2013, x S.R.L. Timișoara a devenit neplătitoare de TVA, iar TVA dedusă de x S.R.L. aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizorul mai sus menționat este în sumă de x lei, fiind astfel încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Având în vedere situația de fapt prezentată și prevederile legale invocate, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă facturilor emise de x S.R.L. care nu a confirmat livrările de bunuri la x S.R.L., iar din 01.11.2013 furnizorul a fost neplătitor de TVA.

Se reține că pentru perioada 01.01.2012 - 30.06.2015 a fost stabilită suplimentar TVA de plată în sumă de x lei.

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent taxei pe valoarea

adăugată stabilită suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

c) Referitor la impozitul pe profit.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2012 - 31.12.2014.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție în corelație cu evidența contabilă, precum și cu datele din Declarația cod 394, s-a constatat că x S.R.L. a înregistrat în contul 371 "*Mărfuri*" achiziții de bunuri (aur și argint) în valoare totală de x lei (fără TVA) de la x S.R.L., astfel:

- x lei în anul 2012;
- x lei în anul 2013;
- x lei în anul 2014.

În timpul inspecției fiscale, domnul x, în calitate de administrator la x S.R.L., a prezentat explicații în scris cu privire la destinația bunurilor achiziționate de la x S.R.L., respectiv că acestea au fost achiziționate "*pentru vânzare*", neavând stocuri de marfă.

Analizând documentele de achiziții marfă, respectiv facturile, s-a constatat că acestea sunt de valori sub 5.000 lei/factura (cu două excepții din 116 facturi) și nu prezintă toate informațiile privind "*Datele privind expediția*", nefiind completate rubricile referitoare la numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, data și ora expedierii. Societatea petentă a achitat în totalitate obligațiile față de furnizor.

De asemenea, din analiza datelor din Declarația cod 394, s-a constatat că în anul 2012, x S.R.L. a declarat livrări pentru x S.R.L. în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, iar societatea verificată a declarat achiziții în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, rezultând livrări nedeclarate de către furnizor în sumă de x lei cu TVA în sumă de x lei.

În anul 2013, x S.R.L. a declarat livrări pentru x S.R.L. în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, iar societatea verificată a declarat achiziții în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, rezultând livrări nedeclarate de către furnizor în sumă de x lei cu TVA în sumă de x lei.

În anul 2014, x S.R.L. nu a declarat livrări pentru x S.R.L., iar societatea verificată a declarat achiziții în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei.

În vederea determinării stării de fapt fiscale, în timpul inspecției fiscale a fost efectuată solicitare de informații de la x S.R.L., în calitate de furnizor al x S.R.L., precum și alte demersuri, constând în consultarea bazei de date a ANAF INFO - PC.

Urmare demersurilor întreprinse în timpul inspecției fiscale, prezentate în detaliu la litera a), precum și din analiza documentelor prezentate de doamna x, în calitate de contabil la x S.R.L., respectiv fișa client pentru "x", balanțe de verificare, s-a constatat că societatea furnizoare a înregistrat în evidența contabilă livrări de bunuri pentru x S.R.L. în valoare totală de x lei cu TVA în sumă de x lei, astfel:

- x lei cu TVA în sumă de x lei - anul 2012
- x lei cu TVA în sumă de x lei - anul 2013

Având în vedere faptul că x S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la x S.R.L. în valoare totală de x lei cu TVA în sumă de x lei, iar partenerul de tranzacție a înregistrat livrări în valoare totală de x lei cu TVA în sumă de x lei, rezultând o diferență de x lei cu TVA în sumă de x lei.

Întrucât x S.R.L. nu a putut proba realitatea tranzacțiilor și nu a prezentat documente justificative pentru suma de x lei cu TVA în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.64 cu privire la documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului care constituie probe la stabilirea bazei de impunere și art.65 privind sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

În consecință, în temeiul art.6 din același act normativ, cu privire la exercitarea dreptului de apreciere și art.96 cu referire la regulile privind inspecția fiscală, este susținută nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de x lei, înregistrate în contul 607 "*Cheltuieli privind mărfurile*", așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, în sensul că nu sunt deductibile, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii și respectiv art.21 alin.(1), potrivit căruia, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere cele prezentate și prevederile legale invocate, pentru perioada anilor 2012 - 2014, baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorată cu cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de x lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de x lei.

Se reține că pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 a fost stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de x lei.

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

**III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:**

**III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei,**

*cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații, se mai poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care instanța penală s-a pronunțat definitiv cu privire la cuantumul obligațiilor fiscale datorate de societate, iar 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.*

**În fapt**, urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.02.2012 - 31.07.2014, societatea a înregistrat achiziții de bunuri (aur și argint) în sumă totală de x lei de la furnizorul x S.R.L., pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și cheltuielile în sumă de x lei înregistrate în contul 607 *“Cheltuieli privind mărfurile”*, fără a proba realitatea tranzacțiilor cu documete justificative din care să rezulte că mărfurile i-au fost livrate efectiv.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere cheltuielile în sumă de x lei pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au întocmit și transmis Plângerea penală nr.x/19.04.2016, Parchetului de pe lângă Tribunalul x, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva Deciziei de impunere nr.x/26.02.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/26.02.2016 de către A.J.F.P. x, societatea x S.R.L. a formulat în parte contestație.

Prin Decizia nr.x/16.06.2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.2 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a dispus:

*”Suspendarea soluționării contestației formulate SC x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.x/26.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/26.02.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x, pentru suma totală de x lei, reprezentând:*

- x lei - impozit pe profit
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- x lei - penalități de întârziere aferente
- x lei - taxă pe valoarea adăugată
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- x lei - penalități de întârziere aferente.

*Soluționarea contestației va fi reluată la data la care societatea contestatară sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în*

*conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.”*

Având în vedere că, prin Încheierea penală nr.x/P.I. pronunțată de Tribunalul x - Secția Penală în dosarul nr.x/P/2016, definitivă, instanța penală s-a pronunțat definitiv cu privire la acțiunea civilă exercitată de partea civilă A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Timișoara – A.J.F.P. x, organul de soluționare a contestației reia procedura de soluționare a contestației formulată de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.x/26.02.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/26.02.2016, pentru suma de x lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„(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.”**

Potrivit prevederilor legale invocate, reiese că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, 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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății petente obligații fiscale suplimentare în sumă de x lei reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferente operațiilor efectuate de x S.R.L., în calitate de beneficiar, cu furnizorul x S.R.L.

Totodată, se reține că Administrația Județeană a Finanțelor Publice x a formulat sesizare penală cu privire la x S.R.L., în vederea analizării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și recuperării prejudiciului produs bugetului general consolidat al statului în sumă totală de x lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, sumă pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Prin Încheierea penală nr.x/P.I.din 22.02.2021, definitivă, Tribunalul x - Secția penală s-a pronunțat în ceea ce privește relațiile comerciale derulate între petentă și x S.R.L.

Din probatoriul administrat, judecătorul de cameră preliminară a reținut că: **”Din examinarea aspectelor cuprinse în referat, precum și din actele de**

urmărire penală a rezultat că este incident cazul de împiedicare a punerii în mișcare a acțiunii penale prevăzut de art.16 lit.b C.p.p. sub aspectul săvârșirii infr. prev. de art. 8 și art. 9 lit. c din Legea 241/05, nefiind întrunite elementele constitutive ale acestor infracțiuni. **Din probele administrate în cauză a rezultat că relațiile comerciale au fost reale, astfel că sub aspectul laturii obiective lipsește acțiunea de a evidenția în actele contabile a unor operațiuni fictive. Ca urmare a celor constatate, rezultă că taxele și impozitele stabilite de societate au corespondent în realitate, astfel că lipsește acțiunea de stabilire cu rea credință a sumelor de bani convenite bugetului de stat.**

Față de actele și lucrările dosarului de urmărire penală, JCP reține că soluția de clasare dată de procuror este legală și temeinică, pentru următoarele motive:

Se poate observa că față de natura faptelor sesizate, organele de cercetare penală au înțeles să examineze toate înscrisurile de la dosar și în raport de acestea, să aprecieze în ce măsură faptele intimatei prefigurează sau nu elementele infracțiunilor precizate, pentru a se putea dispune trimiterea în judecată, aspecte sesizate de către petent în plângerea sa.

Din cuprinsul actului de sesizare rezultă că faptele imputate ar consta în aceea că, organele de control au efectuat o inspecție fiscală parțială privind impozitul pe profit și taxa pe valoare adăugată, la SC x S.R.L., din , ocazie cu care echipa de control a constatat că societatea a înregistrat în mod fictiv achiziții de bunuri de la SC x S.R.L. , ce nu au la bază operațiuni reale și care au condus la diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, constând în impozit pe profit și TVA, precum și faptul că societatea SCx S.R.L. a solicitat rambursare de TVA, conform decontului de TVA aferent lunii iunie 2015.

Potrivit procesului-verbal înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x sub nr. x/26.02.2016, întocmit de către inspectorii din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC x S.R.L., a rezultat că în perioada 01.02.2012-31.07.2014, societatea a derulat tranzacții comerciale, constând în achiziții de bunuri de la SC xS.R.L., CUI x, societatea care nu a confirmat în totalitate tranzacțiile comerciale constând în livrări de bunuri pentru SC x S.R.L.

Tot din cuprinsul procesului-verbal nr. x/26.02.2016, a rezultat că pentru achizițiile de bunuri pentru care nu a fost posibilă stabilirea provenienței bunurilor, SC x S.R.L. a dedus TVA în sumă totală de x lei, în condițiile nedeclarării TVA colectată de către furnizori. Întrucât societatea x S.R.L. nu a prezentat probe că mărfurile i-au fost livrate efectiv de furnizorul înscris în facturi, SC x S.R.L., care nu au confirmat livrarea de bunuri la SC x S.R.L. (iar din 01.11.2013 furnizorul a fost neplăților de TVA) organele de inspecție fiscală au stabilit că suma x lei constituie TVA pentru care societatea nu are drept de deducere.”

De asemenea, judecătorul de cameră preliminară a reținut că: ”Din datele furnizate de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul x a

rezultat faptul că societatea x S.R.L. a fost înființată în anul 2011, fiind înregistrată sub nr. Jx/2011, CUI x, societatea având sediul social declarat în localitatea x, b-dul x, nr.x, bl.x, sc.x, et.x, ap.x, jud. x, având ca obiect principal de activitate conform codului CAEN 4648: „Comerț cu ridicata al ceasurilor și bijuteriilor”, asociat unic și administrator al societății este numitul x, în prezent starea firmei fiind în funcțiune.

Astfel, în ceea ce privește relațiile comerciale desfășurate de SC xS.R.L. în calitate de beneficiar și SC x S.R.L. în calitate de furnizor, rezultă faptul că în evidența contabilă a beneficiarului au fost înregistrate în perioada februarie 2012-iulie 2014, un număr de 116 facturi fiscale de achiziție metale prețioase (aur și argint) emise în numele SC x S.R.L.. Pe facturile în cauză la rubrica delegat este menționat administratorul SC x S.R.L. - x. De asemenea s-a constatat că facturile fiscale sunt de valori sub 5000lei/faktură (cu două excepții din 116 facturi) și nu prezintă toate informațiile privind "Datele privind expediția", nefiind completate rubricile referitoare la nr. de înmatriculare al mijlocului de transport, data și ora expedierii.

(...) JCP notează că, dosar nu s-a găsit niciun element care să indice că operațiunile comerciale de achiziție mărfuri înregistrate de SC x S.R.L. de la SC x S.R.L. nu s-au realizat efectiv, altele decât cele referitoare la condițiile de formă ale documentelor enunțate în conținutul Procesului-verbal nr.x/26.02.2016 întocmit de inspectorii fiscali ai ANAF, conform căruia facturile de achiziție marfă de la SC x S.R.L. au fost întocmite, cu două excepții, pentru valori sub 5.000 lei, iar facturile nu conțin toate informațiile privind "datele privind expediția", nefiind completate rubricile referitoare la nr. de înmatriculare al mijlocului de transport, data și ora expedierii.

Împotriva constatărilor privind condițiile de formă ale documentelor, SC x S.R.L. aduce ca argumentele: adaosul comercial practicat în domeniu de doar 1-2%, costurile mari cu comisioanele bancare, distanța mică dintre unități și respectarea elementelor obligatorii din conținutul facturilor.

Pentru faptul că nu sunt îndeplinite condițiile de formă ale documentelor, aspect sesizat de organele fiscale, în consens cu organele de urmărire penală, JCP arată că doar acestea nu pot conduce la concluzia că faptele sesizate sunt de natură penală, având în vedere ca la dosar nu s-a identificat niciun element care sa conteste realitatea operațiunilor dintre cele două societăți.

**Conform documentelor, referitor la consecințele tranzacțiilor analizate la dosar, din perspectiva impozitului pe profit, specialiaștii au constatat că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuieli în sumă totală de x lei, din care cheltuieli cu descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute x lei și cheltuieli cu obiectele de inventar date în folosință x lei, iar societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar.**

Analizând cauza sub aspectul săvârșirii infracțiunii prev. de art. 8 alin. 1 din Legea 241/2005, în mod corect s-a constatat de organul de urmărire

penală că este incident unul din cazurile care împiedică punerea în mișcare a acțiunii penale prev. de art. 16 alin. 1 lit. b din C.p.p.

Art.8 alin.1 din Legea 241/2005 prevede că este infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi, stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

Astfel, împrejurarea că reprezentanții SC x S.R.L. au solicitat la rambursare o TVA în sumă totală de x lei, aferentă operațiunilor cu SC x S.R.L., nu poate conduce la concluzia existenței unei stabiliri cu rea-credință a TVA-ului pentru a obține fără drept rambursare de TVA ori compensare, deoarece societatea SC x S.R.L. a desfășurat activitate în perioada 2012-2015, a avut angajați conform listingului ITM, a depus la organele fiscale inclusiv deconturile de TVA cu sume negative aferent lunii iunie 2015, înregistrat sub nr. x/23.07.2015, a căror realitatea a fost acceptată de către organele fiscale și au procedat la aprobarea acestor deconturi, sens în care a fost emisă Decizia de rambursare TVA pentru suma solicitată.

Ulterior, în anul 2016, organele fiscale pornesc inspecție fiscală care vizează taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, dar nu fac decât să constate că suma reprezentând TVA dedusa de pe facturile emise de SC SB x S.R.L. care nu au confirmat/livrările de bunuri la SC x S.R.L. constituie TVA pentru care societatea nu are drept de deducere, însă nu rezultă că reprezentanții societății ar fi făcut vreo acțiune sau inacțiune element material al infracțiunii prev. de art.8 din Legea nr.241/2005, ce presupune o stabilire cu rea-credință a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor.

Din cuprinsul documentelor aflate la dosar, rezultă că societatea a desfășurat activitate, a declarat un număr semnificativ de salariați și a depus declarații fiscale și informative la organul fiscal, fără a se putea dovedi, dincolo de orice dubiu, că reprezentanții societății au acționat cu scopul de a se sustrage de la efectuarea verificărilor fiscale sau financiare, astfel nu s-au urmărit consecințe care să producă prejudicierea statului.

Astfel, în ceea ce privește infracțiunea prevăzută de dispozițiile art. 8 din Legea nr.241/2005, constând în stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat, cu referire la inspecția fiscală parțială efectuată la SC xS.R.L. de inspectorii din cadrul A.J.F.P. x în baza ordinului de serviciu numărul x/30.10.2016, control finalizat prin încheierea procesului-verbal nr. x din 26.02.2016, și JCP constată că nu sunt întrunite elementele constitutive ale acestei infracțiuni, lipsind atât latura obiectivă cât și latura subiectivă și nu rezultă dincolo de orice dubiu că reprezentanții societății ar fi stabilit cu rea-credință impozitele, taxele sau contribuțiile cu scopul de a obține fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări de TVA, fiind



incident cazul de împiedicare a punerii în mișcare a acțiunii pena le prevăzut de art. 16 alin. 1 lit. b din Noul Cod de Procedură Penală, motiv pentru care clasarea pentru această faptă este una just aleasă.

(...) IPJ notează că, în cauză, pentru a determina existența acestor raporturi juridice s-au administrat probe din cuprinsul cărora rezultă că mărfurile achiziționate de SC x S.R.L. de la SC x S.R.L., conform facturilor fiscale, au fost înregistrate în gestiunea societății sub forma Notelor de recepție și constatare de documente pentru câteva dintre mărfurile achiziționate în perioada mai - august 2012, respectiv documente de evidență a gestiunii sub forma Fișelor de magazie pentru toate mărfurile conținute în facturile care fac obiectul sesizării penale, precum și documente de livrare sub forma Avizelor de însoțire a mărfii și facturi de livrare pentru o parte din mărfuri. Totodată, SC x S.R.L. a prezentat "Situția facturilor la clientul x" din perioada 01.01.2012-31.12.2014 cu scopul justificării livrărilor de marfă achiziționată de la SC x S.R.L..

Din starea de fapt existentă în prezenta cauză nu rezultă că modul în care s-au derulat operațiunile comerciale între societăți s-ar circumscrie elementului material al infracțiunii de evaziune fiscală, după cum atestă și actele încheiate în acest sens.

Sub aspectul laturii subiective, în cazul infracțiunii de evaziune fiscală în varianta normativă prev. de art.9 al.1 lit.c, apare ca fiind esențial elementul ce trebuie probat dincolo de orice dubiu, și anume ceea ce definește vinovăția autorului faptei, adică intenția directă: că facturile emise sunt mincinoase concomitent cu dovedirea caracterului nereal al operațiunilor plătite urmare a facturilor emise. **Or, din modul în care s-au derulat operațiunile comerciale între SC xS.R.L. și SC x S.R.L. nu rezultă intenția de prejudiciere a bugetului statului iar conform documentelor, referitor la consecințele tranzacțiilor analizate la dosar, din perspectiva impozitului pe profit, specialiștii au constatat că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuieli în sumă totală de x lei, din care cheltuieli cu descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute x lei și cheltuieli cu obiectele de inventar date în folosință x lei, iar societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar.**"

Totodata, potrivit pct.10.5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„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”.**

Astfel, organul de soluționare a contestației **ia act de soluția pronunțată de instanța penală, reținând că impozitul pe profit în sumă de x lei,** stabilită suplimentar de plată prin Decizia impunere nr.x/26.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/26.02.2016, **nu este datorat** întrucât cheltuielile cu descărcarea mărfurilor din gestiune a mărfurilor vândute în sumă de x lei sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, conform hotărârii definitive a instanței de judecată.

**Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de x lei,** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *accessorim sequitur principale*.

**Având în vedere că pentru impozitul pe profit în sumă de x lei a fost constatată autoritatea de lucru judecat, în sensul că nu este datorat de societate, rezultă că aceasta nu datorează nici accesoriile aferente în sumă de x lei.**

**III.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei,**

*cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere societății pentru TVA aferentă achizițiilor de bunuri din aur și argint de la x S.R.L., în condițiile în care nu au verificat dacă respectivele achizitii au fost efectuate pentru operațiunile taxabile ale societății.*

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de x lei aferentă achizițiilor de bunuri reprezentând aur și argint de la xS.R.L., furnizor care nu a confirmat în totalitate tranzacțiile efectuate cu x S.R.L.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, pentru achizițiile de bunuri pentru care nu s-a putut stabili proveniența bunurilor, petenta a dedus TVA în sumă de x lei, în condițiile nedeclarării TVA colectată de către furnizor.

De asemenea, au constatat că începând cu data de 01.11.2013, xS.R.L. a devenit neplătitoare de TVA, iar TVA dedusă de x S.R.L. aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizorul mai sus menționat este în sumă de x lei, fiind astfel încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu referire la faptul generator pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, iar justificarea realității operațiunilor nu poate susține prevederile art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, motiv pentru care societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

Totodată, în sarcina societății au fost stabilite accesorii în sumă de x lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Urmare aspectelor constatate, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr.x/26.02.2016, care a stat la baza formulării Sesizării penale nr. x/19.04.2016, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul x, prin care au precizat faptul că achizițiile efectuate de x SRL de la furnizorul de bunuri x SRL, nu au la bază operațiuni reale, drept pentru care faptele săvârșite pot fi de natura celor prevăzute la art.8 și art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Ordonanța de clasare din data de 27.10.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul x, rămasă definitivă prin Încheierea penală nr.x/P.I./22.02.2021, pronunțată în Dosarul penal nr.x/P/2016 de Tribunalul x - Secția Penală, s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute și pedepsită de art. 8 și art.9 alin.1 c) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea susține că livrările de metale prețioase au avut loc în realitate, a fost achitat prețul furnizorului, au fost înregistrate în contabilitate toate achizițiile, au fost vândute toate materialele prețioase cumpărate, inclusiv cele de la SC xS.R.L., s-a încasat prețul acestora de la cumpărători, fiind achitate toate obligațiile fiscale ce au rezultat din efectuarea tranzacțiilor de cumpărare și vânzare a materialelor prețioase.

De asemenea, petenta invocă prevederile art.145 și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în lumina cărora, societatea îndeplinește ambele condiții de fond și formă cerute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, un drept fundamental care stă la baza sistemului comun de TVA existent la nivelul UE, iar pentru livrările efectuate, societatea a colectat TVA pe care l-a achitat la bugetul statului.

**În drept**, art.277 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea cauzei.

Totodată, la pct.10.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

*„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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de cercetare penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate în cauza, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x au apreciat că operațiunile efectuate de petentă cu furnizorul x S.R.L. ar putea fi nereale și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul x cu privire la săvârșirea de către petentă a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziunii fiscale și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile ar fi nereale, premisa organelor de inspecție fiscală cu privire la nerealitatea operațiunilor petentei *nu se confirmă*.

**Astfel, în speță**, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, devin incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.145 - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

**a) operațiuni taxabile”.**

Iar conform art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ:

*“ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile articolul 155 [...].”*

Astfel, potrivit prevederilor legale incidente, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează doar dacă sunt îndeplinite condițiile legale, respectiv dacă achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și dacă societatea achizitoare prezintă documente justificative, respectiv facturi fiscale ce cuprind datele prevăzute la art.155 din Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri și servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

De asemenea, art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*”(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

iar potrivit art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art. 134<sup>2</sup> alin.(1):

*„Art.134<sup>1</sup> - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...]*

*Art. 134<sup>2</sup> - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...]*”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei care reprezintă data la care autoritatea

fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Totodata, pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii, faptul generator intervine la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute de lege, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

**Având în vedere prevederile legale mentionate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală și argumentele societății, se rețin următoarele:**

x S.R.L. a achiziționat în perioada verificată bunuri reprezentând aur și argint de la x S.R.L., în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei.

Din analiza datelor din Declarația cod 394, organele de inspecție fiscală au constatat că x SRL a declarat livrări în valoare de lei cu TVA în sumă de x lei, iar x SRL a declarat achiziții în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, rezultând livrări nedeclarate de către furnizor în sumă de x lei cu TVA în sumă de x lei.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la furnizorul x SRL, precum și a informațiilor din baza de date ANAF INFO-PC.

Întrucât petenta nu a prezentat probe că mărfurile în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei, i-au fost livrate efectiv de x SRL, neputând stabili proveniența bunurilor, respectiv indentificarea adevăratelor societăți furnizoare, respectiv neînregistrării livrărilor și a nedeclarării TVA colectată de către furnizorul x SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nejustificarea realității operațiunilor nu poate susține prevederile art.146 alin.1lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza pe formă a modului de întocmire și înregistrare a facturilor de achiziție, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu contin informatiile obligatorii prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, întrucât la "*date privind expeditia*", facturile nu contin informatii cu privire la: data și ora expedierii marfurilor și numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport.

Totodată, începând cu 01.11.2013, x SRL a devenit neplătitor de TVA, iar TVA dedusă de x SRL aferentă achizițiilor de bunuri este în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare are în vedere faptul că potrivit probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale, precum și în cadrul procesului penal, judecătorul de cameră preliminară a constatat:

*"Astfel, împrejurarea că reprezentanții SC x S.R.L. au solicitat la*

rambursare o TVA în sumă totală de x lei, aferentă operațiunilor cu SC x S.R.L., nu poate conduce la concluzia existenței unei stabiliri cu rea-credință a TVA-ului pentru a obține fără drept rambursare de TVA ori compensare, deoarece societatea SC x S.R.L. a desfășurat activitate în perioada 2012-2015, a avut angajați conform listingului ITM, a depus la organele fiscale inclusiv deconturile de TVA cu sume negative aferent lunii iunie 2015, înregistrat sub nr. x/23.07.2015, a căror realitate a fost acceptată de către organele fiscale și au procedat la aprobarea acestor deconturi, sens în care a fost emisă Decizia de rambursare TVA pentru suma solicitată.

Ulterior, în anul 2016, organele fiscale pornesc inspecție fiscală care vizează taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, dar nu fac decât să constate că suma reprezentând TVA dedusă de pe facturile emise de SC x S.R.L. care nu au confirmat livrările de bunuri la SC x S.R.L. constituie TVA pentru care societatea nu are drept de deducere, însă nu rezultă că reprezentanții societății ar fi făcut vreo acțiune sau inacțiune element material al infracțiunii prev. de art.8 din Legea nr.241/2005, ce presupune o stabilire cu rea-credință a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor.

Din cuprinsul documentelor aflate la dosar, rezultă că societatea a desfășurat activitate, a declarat un numar semnificativ de salariați și a depus declarații fiscale și informative la organul fiscal, fără a se putea dovedi, dincolo de orice dubiu, că reprezentanții societății au acționat cu scopul de a se sustrage de la efectuarea verificărilor fiscale sau financiare, astfel nu s-au urmărit consecințe care să producă prejudicierea statului.

La dosar nu s-a găsit nici un element care să indice că operațiunile comerciale de achiziție mărfuri înregistrate de SC x SRL de la SC x SRL nu s-au realizat efectiv, **altele decât cele referitoare la condițiile de formă ale documentelor enunțate în conținutul Procesului verbal nr.x/26.02.2016 întocmit de inspectorii fiscali ai ANAF, conform căruia facturile de achiziție marfă de la SC x SRL au fost întocmite, cu două excepții, pentru valori sub 5.000 lei, iar facturile nu conțin toate informațiile privind "datele privind expediția", nefiind completate rubricile referitoare la nr. de înmatriculare al mijlocului de transport, data și ora expedierii.**

**Împotriva constatărilor privind condițiile de formă ale documentelor, SC x SRL aduce argumentele: adausul comercial practicat în domeniu de doar 1-2%, costruri mari cu comisioanele bancare, distanța mică între unități și respectarea elementelor obligatorii din conținutul facturilor.**

Pentru faptul că nu sunt îndeplinite condițiile de formă ale documentelor, aspect sesizat de organele fiscale, doar acestea nu pot conduce la concluzia că faptele sesizate sunt de natură penală având în vedere că la dosar nu s-a identificat nici un element care să conteste realitatea operațiunilor dintre cele două societăți."

Având în vedere că aspectele privind realitatea operațiunilor, respectiv îndeplinirea condițiilor de formă au fost cenzurate deja de organele de urmărire penală prin Ordonanța pronunțată în data de 27.10.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul x, definitivă conform Încheierii penale nr.x/P.I. din data de 22.02.2021 a Tribunalului x – Secția Penală și ținând cont de faptul că organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat cu privire la întrunirea și respectarea de către petentă a prevederilor legale ce reglementează în domeniul fiscal referitoare la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la SC x S.R.L., prin adresa nr.x/29.04.2021, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice x – Inspecție Fiscală exprimarea unui punct de vedere în raport de soluția organelor de urmărire penală, confirmat de instanța penală.

Prin adresa nr.x19.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. x/24.05.2021, organele de inspecție fiscală, în urma analizei celor consemnate prin Încheierii penale nr.x/P.I. din data de 22.02.2021 a Tribunalului x – Secția Penală, au reluat constatările din raportul de inspecție fiscale, precizând în plus următoarele:

*"(...) în condițiile în care s-a arătat că facturile deținute de petentă cu privire la aprovizionarea cu mărfuri de la furnizorul SB x SRL care nu a confirmat livrările prin faptul că nu a înregistrat în evidența contabilă tranzacții comerciale cu petenta în valoare de x lei cu TVA în valoare de x lei, iar de la data de 01.11.2013 a devenit neplătitoare de TVA (și a fost declarată inactivă de la data de 02.07.2014), apreciem că SC x SRL, prin administratorul său știa că prin achiziționarea acelor bunuri a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA săvârșită de furnizor sau un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări .*

*Pe cale de consecință:*

*(...)b) În temeiul art.6 din OG nr.92/2003R privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză ..." și respectiv art.105 din același act normativ: "Inspeția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere", pentru achizițiile de bunuri pentru care nu a fost posibilă stabilirea provenienței bunurilor, SC xS.R.L. a dedus TVA în sumă de x lei, în condițiile neînregistrării livrărilor și a nedeclarării TVA colectată de către furnizorul x S.R.L.(așa cum am arătat anterior).În aceste condiții nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia: "Faptul generator intervine la data livrărilor bunurilor" nejustificarea realității nu poate susține prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr. 571/2003, care stipulează că: Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă*



*trebuie să îndeplinească următoarele condiții....pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile articolul 155 alin.5”.*

*Așa după cum s-a menționat anterior, de la data de 01.11.2013, x SRL a devenit neplătitoare de TVA, iar TVA dedusă (după această dată) de SC x SRL aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizorul mai sus menționat este în sumă de 23.986 lei, fiind astfel încălcate prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

Se reține că, jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene a statuat că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări (cauza C-255/02 Halifax, cauza C-285/11 Bonik EOOD, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben Kft și Peter David).

Or, în speța în cauză, din analiza raportului de inspecție fiscală și a documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă fără echivoc că echipa de inspecție fiscală a stabilit în raport de elemente obiective că societatea petentă știa sau ar fi trebuit să știe că era implicată într-o fraudă privind TVA, cu atât mai mult cu cât prin Ordonanța de clasare din data de 27.10.2020 definitivă, s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.8 și art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, iar prin adresa sus menționată organele de inspecție fiscală au reluat precizările din Raportul de inspecție fiscală nr.x26.02.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/26.02.2016, contestată.

Așa cum rezultă din fotocopia Ordonanței pronunțată în data de 27.10.2020 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul x, al cărei raționament logico-juridic a fost confirmat de către Tribunalul x – Secția Penală conform Încheierii penale nr.x/P.I. din data de 22.02.2021, judecătorul de cameră preliminară a reținut:

*”Din declarația dată în calitate de martor de x în 03.02.2020 a reieșit că pentru perioada 2012 -2014, marfa vândută către SC x SRL conform facturilor emise de SC xSRL și existente la dosar, a existat în stocul scriptic și factual al societății; marfa constă în obiecte vechi din aur și*

*argint, pentru prelucrare.*

*Marfa a fost achiziționată de la persoane fizice; acea perioadă a fost considerată de criză și toată lumea vindea obiecte din aur sau argint. (...)*

*SC x SRL a prezentat, pentru a justifica existența intrărilor de mărfuri de la SC x SRL, documente de înregistrare a mărfurilor în gestiune sub forma Notelor de recepție și constatare de documente pentru câteva dintre mărfurile achiziționate în perioada mai-august 2012, respectiv documente de evidență a gestiunii sub forma Fișelor de magazie pentru toate mărfurile conținute în facturile care fac obiectul sesizării penale, precum și documente de livrare sub forma Avizelor de însoțire a mărfii și facturi de livrare pentru o parte din mărfuri.*

*SC x SRL a prezentat "Situația facturilor la clientul x" din perioada 01.01.2012-31.12.2014 cu scopul justificării livrărilor de marfă achiziționată de la SC x SRL. Analiza acestei situații relevă faptul că, în perioada 01.01.2012-31.12.2014, SC x SRL a înregistrat livrări către SC x- x SRL în valoare de x lei, mult peste valoarea achizițiilor efectuate de la SC x SRL.*

Având în vedere constatările echipei de inspecție fiscală, precum și faptul ca jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Având în vedere calitatea de membru al Uniunii Europene, Romania si-a asumat obligatia ca, de la data aderarii să respecte jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, conform Tratatului de aderare.

Astfel, la art.2 din Actul privind conditiile aderarii, anexat la Tratatul de aderare a Romaniei la Uniunea Europeana, ratificat prin Legea nr.157/2005, se prevede ca „de la data aderarii, dispozitiile tratatelor originare si actele adoptate de institutii sunt obligatorii pentru Romania (...) si se aplica în acest stat în conditiile stabilite prin aceste tratate si prin prezentul act”.

Având în vedere cele constatate prin raportul de inspecție fiscală mai sus-menționat, facturile de achiziție de la x SRL nu au fost analizate din punct de vedere al fondului, în condițiile în care simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Mai mult, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, se reține că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea C-101/16 Paper Consult).

După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut în Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directiva 2006/112 prevede ca persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.220 – 236 și cu art. 238 – 240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Prin urmare, principiul fundamental al neutralității taxei impune ca **deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.** (pct.45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-332/15, pct.41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.44 din Hotărârea pronunțată în cauza C-81/17, pct.34 din Hotărârea pronunțată în cauza C- 69/17).

În același sens este, incidenta spetei în cauza este decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art.17 alin.(6) din Directiva a 6-a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că **„se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.”**

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri/ servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține din cuprinsul hotărârii C-438/2009 a Curții Europene de Justiție că :

*„30. Chiar dacă dispoziția menționată prevede mențiunea „numărul de identificare TVA”, este necesar să se considere că numărul de identificare fiscală atribuit în speță asigură identificarea persoanei impozabile vizate și este, așadar, de natură să îndeplinească cerințele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniuță din A șasea directivă.*

*35. Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p.I-3457, punctul 64, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40).*

*36. Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă.”*

De asemenea, se reține că CJUE a statuat că regimul deducerilor urmărește să degreveze operatorul economic de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară.

Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea din data de 14 februarie 1985, Rompelman, C-268/83, Hotărârea din data de 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Hotărârea Gabalfrisa și alții C-110/98 și C-147/98, Hotărârea din data de 03 martie 2005, Fini H, c-32/03, Hotărârea din data de 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04 și Hotărârea din data de 22 decembrie 2010, Dankowski, citată anterior).

Totodată, CJUE a reținut că **principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile** (a se vedea Hotărârea din data de 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Hotărârea din data de 08 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07).

În practica instanței europene s-a statuat că **principiul proporționalității obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit**. O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de

fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CJUE - Speța Collee – C 146/05).

Se reține că în cazurile reunite C-123/87 și C-330/87, Léa Jorion, CJUE a arătat că Directiva de TVA permite statelor membre să condiționeze dreptul de deducere al TVA de existența unei facturi care să cuprindă unele elemente menite să asigure perceperea taxei și să permită supravegherea de către organul fiscal, fără însă ca aceste elemente, prin numărul și natura lor, să facă dreptul de deducere imposibil sau excesiv de exercitat.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție marfă sunt de valori sub 5.000 lei și nu prezintă toate elementele privind *"Date privind expediția"*, nefiind completate rubricile referitoare la numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, data și ora expedierii, fără să aibă în vedere dacă achizițiile sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Față de cele reținute, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru TVA aferent achizițiilor de aur și argint provenite din facturile furnizorului x SRL și întrucât nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală **se impune reanalizarea spetei în funcție de prevederile legale aplicabile în speta verificată și de soluția pronunțată de organele de cercetare penală.**

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă achizițiile în cauză au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile și au participat la îndeplinirea obiectului de activitate al societății.

Aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de societate în vederea aplicării deductibilității TVA pentru bunurile achiziționate se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Astfel, organele de inspecție fiscală urmează să analizeze operațiunile efectuate din punct de vedere fiscal, respectiv **prin prisma documentelor detinute de contestatara și a trasabilității acestora**, respectiv să analizeze dacă achizițiile de bunuri/servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, se reține că invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă aceasta din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită

legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. 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, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la **desființarea în parte a deciziei de impunere contestate** pentru TVA în sumă de x lei, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei reprezentând dobânzi de întârziere/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în baza principiului de drept potrivit căruia „*accessorium sequitur principale*”, accesoriile vor urma soluția pronunțată în speța privind debitul principal.

Prin urmare, având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, organul de soluționare a contestației a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.x/26.02.2016, în temeiul art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **va desființa parțial** decizia de impunere și pentru **suma de x lei**, reprezentând:

- x lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei penalități de întârziere aferente TVA

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

### **DECIDE**

**1. Constatarea autorității de lucru judecat** în ceea ce privește contestația formulată de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. x/26.02.2016, pentru suma de x lei, reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei - penalități de întârziere aferente.

**2. Desființarea în parte** a Deciziei de impunere nr. x/26.02.2016 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice, pentru suma de **x lei**, reprezentând:

- **x lei** - taxă pe valoarea adăugată ;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA;

urmând ca organele fiscale, prin alta echipa care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a debitelor stabilite suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**x**