



Ministerul Finanțelor Publice

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



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Iași

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

### DECIZIE Nr.10383/22.12.2020

privind soluționarea contestației formulate de  
**Societatea X SRL – județul Iași**  
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași  
sub Nr. A.J.I. X și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,  
**sub Nr. ISR\_REG X**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații<sup>1</sup> a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de inspecție fiscală prin adresa Nr. X, înregistrată sub Nr. ISR\_REG X, cu privire la contestația formulată de **Societatea X SRL** cu sediul în județul Iași, Municipiul Iași, strada X, Nr. X, cam. X, având codul de înregistrare fiscală ROX, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub Nr. JX, reprezentată de X, prin împuternicit X în baza procurii speciale.

Activitatea declarată de **Societatea X SRL** o reprezintă „Activitățile de servicii anexe pentru transporturi terestre - cod CAEN: 5221”. În perioada verificată, principalele venituri obținute de societate sunt rezultate din vânzarea „deșeurilor”.

Contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub Nr. A.J.I. X a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice Nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală Nr. F-IS X, în sumă totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în original, fiind semnată de doamna X, în calitate de reprezentant legal al **Societății X SRL**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere Nr. F-IS X, respectiv **30.07.2020**, așa cum rezultă din adresa Nr. AIF/X de înaintare a actului administrativ contestat, și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Registratura generală, respectiv **07.09.2020**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea Nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații<sup>1</sup> este legal investită să soluționeze contestația formulată de **Societatea X SRL**.

**I. Societatea X SRL - județul Iași** formulează contestația împotriva Deciziei de impunere Nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală Nr. F-IS X, solicitând admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal, motivând că:

a. Marfa provenită de la furnizorii menționați în raportul de inspecție fiscală contestat, ce au fost controlați de organele de inspecție fiscală și a rezultat că au un comportament fiscal neadecvat, a fost înregistrată în contabilitate și apoi a fost vândută către diverși clienți. Organele de inspecție fiscală au considerat că TVA colectată aferentă livrărilor acestor mărfuri provine din operațiuni reale iar TVA deductibilă aferentă mărfurilor achiziționate este considerată nedeductibilă deoarece operațiunile sunt nereale, precizează contestatară. Așadar, dacă TVA dedusă este nedeductibilă fiscal pentru marfa achiziționată ca fiind nereală atunci și TVA colectată rezultată din vânzarea acestor mărfuri trebuie să fie nelegală, concluzionează contestatară.

b. Societatea contestatară arată că nu este răspunzătoare pentru faptul că furnizorii de la care a achiziționat marfa nu declară la organul fiscal teritorial livrările în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394).

c. Pentru mărfurile achiziționate, societatea are facturi și chitanțe. Marfa achiziționată a fost înregistrată în evidența contabilă și a fost livrată clienților.

d. Contestatară consideră că, organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod abuziv faptul că facturile nu sunt reale pentru faptul că nu s-a dovedit în aval proveniența mărfurilor.

e. De asemenea, contestatara arată faptul că facturile prezentate organelor de inspecție fiscală prezintă toate datele necesare pentru a fi ușor identificate societățile furnizoare ale mărfurilor înregistrate în evidența contabilă. Nu se poate imputa societății că, facturile nu dețin toate elementele obligatorii prevăzute în Ordinul Nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

În dezvoltarea motivelor de drept, privind Legea Nr. 571/2003 cu: art. 150 alin. (1), art. 151<sup>2</sup>, art. 158 alin. (1), art. 193, art. 203, art. 11 alin. (1<sup>4</sup>), art. 21 alin. (4) lit. r), **Societatea X SRL** susține că nu se află în nici una din situațiile menționate de legiuitor.

Referitor la jurisprudența comunitară s-a reținut din contestație că, motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor și să permită curților comunitare competente să efectueze revizuirea actului (cauza C- 367/1995).

În cuprinsul contestației se mai precizează faptul că din deciziile Curții Europene de Justiție, amploarea și detalierea motivării depind de natura actului adoptat, iar cerințele pe care trebuie să le îndeplinească motivarea depind de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficientă, sau greșită, este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor, mai mult decât atât, insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare (cauza C -41/1969).

De asemenea, Înalta Curte împărtășește concluzia potrivit căreia „principiul fundamental al neutralității TVA 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” (Hotărârea C.J.U.E. în cauza C-385/09 Nidera, respectiv în cauza C- 392/09 Uszodaepito).

Contestatara arată că, cu titlu de practică recentă s-a pronunțat C.J.U.E. prin hotărârea Curții (camera a șasea) din 04.06.2020 pronunțată în cauza C430/19 având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul art. 267 TFUE de Tribunalul Cluj, astfel: *„principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesuținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei*

*impozabile destinate a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA - ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.”*

Reprezentantul societății concluzionează că, deciziile recente ale Î.C.C.J. care statuează că dreptul de deducere a TVA trebuie respectat chiar și în situația în care documentele justificative nu îndeplinesc toate condițiile de formă, după cum a stabilit recent Înalta Curte de Casație și Justiție într-un litigiu dintre o firmă și A.N.A.F. În plus, instanța a mai hotărât că deductibilitatea TVA nu poate fi condiționată de existența altor documente justificative, cu excepția facturii fiscale.

În ceea ce privește fondul cauzei societatea mai adaugă, pentru marfa achiziționată de la societatea X SRL și de la societatea X SRL nu trebuia să întocmească note de recepție și constatare de diferență, deoarece marfa a fost transportată de la furnizorul său la clientul final; societatea neavând depozit de marfă și gestionar. Contestatara consideră că în contextul datelor prezentate mai sus nu este real și legal ca societatea să fie prejudiciată de deductibilitatea TVA pentru că nu a întocmit note de recepție și constatare de diferențe, deoarece la momentul respectiv nu avea salariați. Transportul și manipularea mărfurilor s-au făcut cu personalul furnizorului.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 29.07.2020 și înregistrat sub Nr. F-IS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere Nr. F-IS X contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la Societatea X SRL o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată care a cuprins perioada 14.07.2017 - 31.12.2019.**

Urmare verificării modului de evidențiere a TVA, a modului de raportare prin deconturi privind TVA în concordanță cu evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Principalele venituri obținute de societate în perioada verificată sunt rezultate din vânzarea „deșeurilor” către societatea X SRL (CUI X), societatea X SRL (CUI X) și societatea X SRL.

Din documentele prezentate de **Societatea X SRL** organelor de inspecție fiscală rezultă că au fost tranzacționate mărfuri nealimentare (profile, țevă, deșeuri metalice etc.) provenite cel mai probabil din dezmembrări de la societatea X SA și având ca beneficiar pe societatea X SRL către care au fost emise și facturi de prestări servicii de dezmembrare cale ferată X SA; calea ferată este achiziționată de societatea XSRL urmare relațiilor comerciale cu societatea X TÂRGU MUREȘ.

Pe facturile de livrare către societatea X SRL (CUI X) și societatea X SRL (CUI X) la rubrica TVA este trecută „Taxarea inversă”.

Principalii furnizori ai **Societății X SRL** sunt: societatea XSRL, societatea X SRL și societatea X SRL.

**Societatea X SRL** achiziționează materiale în vederea dezmembrării de la societatea X SRL astfel: țevă din recuperări, profile din dezmembrări, tablă din recuperări, strung (defect pentru demontare), vola 4\*4 (defect pentru demontare), span din oțeluri aliate etc.; acestea sunt înregistrate în evidența contabilă în contul contabil 302 „Materiale consumabile - piese de schimb”. Materialele sunt în sumă totală de S lei pentru care societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată de S lei în baza facturilor menționate în anexa Nr. 1 la raportul de inspecție fiscală contestat. Pentru facturile menționate în anexa Nr. 1 nu s-au întocmit note de recepție și constatare diferențe.

Alte aspecte menționate în raportul de inspecție fiscală contestat sunt:

- în luna octombrie 2018, prin factura Nr. X/01.10.2018, societatea achiziționează „Vola 4\*4 (Mijloc fix pentru dezmembrare) de la societatea XSRL cu valoarea totală de S lei din care TVA de S lei și este vândută cu factura fiscală Nr. X/02.10.2018 către societatea X SRL sub denumirea „Vola 4\*4 (Mijloc fix în vederea dezmembrării) cu valoarea de S lei, fără TVA. **Societatea X SRL** menționează pe factură „Taxarea inversă”, conform prevederilor art. 331 alin. 2 litera A), pct. 1-3 din Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- pe toate facturile emise de **Societatea X SRL** către societatea X SA și societatea X SRL la rubrica TVA este trecută „Taxarea inversă”, în rubrica explicații societatea menționează că vinde „deșeu de fier, deșeu span fier, țevă, profile etc.”;
- s-a făcut aprovizionarea de la societatea XSRL cu factura Nr. X/20.08.2018 reprezentând contravaloarea strung (defect pentru demontare), valoare TVA S lei, valoare fără TVA S lei și s-a vândut cu factura Nr. X/25.07.2018 către societatea X SRL, cu valoarea de S lei;
- prin factura Nr. X/25.08.2018 a fost achiziționată Vola 4\*4 (defectă pentru demontări) de la societatea XSRL în valoare totală de S lei, din care TVA S lei și s-a vândut cu factura Nr. X/25.07.2018 către societatea X SRL, cu valoarea de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează în raportul de inspecție fiscală contestat că pentru aplicarea mecanismului taxării inverse trebuie respectată o procedură legală:

a) Bunurile de natura activelor corporale fixe, care au în conținut bunuri de natura celor prevăzute la art. 331 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 3 din Codul fiscal, care nu sunt casate de către deținătorii acestora, ci sunt livrate ca atare către alți



operatori economici, care dețin o autorizație valabilă de mediu pentru activitatea de dezmembrare și rezultă din prevederile contractuale că activele corporale fixe sunt achiziționate în vederea dezmembrării atunci o copie de pe autorizația de mediu valabilă se pune la dispoziția furnizorului pentru a justifica aplicarea taxării inverse. În cazul în care bunurile care urmează a fi achiziționate în cadrul unor licitații, operatorii economici care dețin autorizație de mediu pentru activitatea de dezmembrare, dacă intenționează să achiziționeze activele corporale fixe în vederea dezmembrării, vor prezenta pe lângă o copie de pe autorizația de mediu și o declarație pe propria răspundere în acest sens. Aceste prevederi nu se aplică pentru livrarea unui corp funciar unic, astfel cum este prevăzut la pct. 55 alin. (1) sau a unei construcții, situație în care se aplică prevederile art. 292 alin. (2) lit. f) și după caz, ale art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, iar în cazul în care livrarea este taxabilă prin efectul legii sau prin opțiune, sunt aplicabile și prevederile art. 331 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal;

b) Vehiculele scoase din uz livrate în vederea dezmembrării către operatorii economici care dețin autorizație de mediu emisă de autoritățile competente pentru protecția mediului, potrivit prevederilor legislației de protecție a mediului în vigoare, astfel cum sunt prevăzuți în Legea Nr. 212/2015 privind modalitatea de gestionare a vehiculelor și a vehiculelor scoase din uz, o copie de pe autorizația de mediu valabilă se pune la dispoziția furnizorului pentru a justifica aplicarea taxării inverse.

Din punctul de vedere al reprezentantului societății cu privire la aspectele menționate mai sus rezultă că societatea nu deține autorizație de mediu, deoarece materialele tranzacționate nu au suferit niciun fel de modificări, fiind transportate de la furnizorul său la clientul său.

Se constată de către organele de inspecție fiscală că pe toate facturile de achiziție (v. factura Nr. X5/06.11.2017, factura Nr. X/10.11.2017, factura Nr. X/15.12.2017 și facturile cuprinse în anexa Nr. 1 la raportul de inspecție fiscală contestat) este înscrisă taxa pe valoare adăugată și nu este înscrisă taxarea inversă conform art. 331 din Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal în condițiile în care obiectul tranzacție îl constituie deșeurile.

Aceste materiale înregistrate în evidența contabilă ca materiale consumabile sunt vândute de către **Societatea X SRL** ca deșeuri pentru care aplică mecanismul de taxare inversă prevăzut la art. 331 alin. (1) și alin. (2) din Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal. S-a constatat de către organele de inspecție fiscală că aceste materiale nu au suferit modificări de stare/formă față de starea în care se aflau la achiziție, societatea nu are utilaje necesare pentru transformarea lor, societatea nu are angajați.

În ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu societatea X SRL (CUI X), acestea au fost analizate de către organele de inspecție fiscală printr-o

inspecție fiscală la societatea XSRL pentru care au întocmit un raport de inspecție fiscală Nr. F-IS X cu o diferență suplimentară de plată în sumă de S lei rezultată din tranzacții artificiale pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit Sesizarea penală Nr. AIF X.

Alte aspecte constatate în cazul tranzacțiilor efectuate între societatea X SRL (CUI X) și **Societatea X SRL**:

- societățile nu au salariați;
- pentru facturile cu: Nr. X/15.03.2018, Nr. X/30.07.2018, Nr. X/06.08.2018, Nr. X/09.08.2018, Nr. X1/20.08.2018, Nr. X/10.09.2018 au fost întocmite avize de însoțire marfă ce au cantități diferite față de cantitățile trecute în factură;
- s-a constatat că avizele de însoțire marfă nu au informații privind mijlocul de transport cu care s-a transportat marfa și nu sunt întocmite avize de însoțire marfă pentru toate mărfurile aprovizionate;
- cantitățile înscrise pe facturi depășesc cu mult capacitatea de transport al unui singur mijloc de transport;
- nu sunt întocmite note de recepție și constatare de diferențe pentru toate mărfurile achiziționate cum sunt facturile cu numerele X, X, X, X;
- nu au fost întocmite note de recepție și constatare de diferențe pentru materialele rezultate în urma demontării materialelor aprovizionate;
- **Societatea X SRL** nu deține utilaje pentru dezmembrări și nu deține autorizație de mediu pentru dezmembrări conform art. 334 din Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nu are salariați angajați cu carte de muncă.

**Societatea X SRL**, în anul 2017, achiziționează de la societatea X SRL (CUI X), materiale în baza a trei facturi cu numerele: X/06.11.2017, X/10.11.2017 și X/15.12.2017 pentru care deduce o TVA în sumă de S lei ( $S \cdot 15,966\%$ ).

În ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu societatea X SRL (CUI X), organele de inspecție fiscală au constatat prin raportul de inspecție fiscală Nr. F-IS X încheiat la societatea X SRL o diferență suplimentară de plată în sumă de S lei rezultată din tranzacții artificiale pentru care au întocmit Sesizarea penală Nr. AIF /X.

Alte aspecte constatate pentru tranzacțiile cu societatea X SRL:

- nu au fost prezentate avizele de însoțire marfă și notele de recepție și constatare de diferențe a mărfurilor pentru toate tranzacțiile;
- pentru factura Nr. X/06.11.2017 reprezentând „demontat calea ferată conform contract prestări servicii Nr. X/30.10.2017” a fost întocmit un proces verbal de predare-primire din data de 06.11.2017 din care nu rezultă un mijloc auto de transport materiale ce au rezultat în urma demontării materialelor aprovizionate. Societatea X SRL, conform contractului de prestări servicii Nr.X/30.10.2017, se obligă să demonteze calea ferată cu personalul muncitor propriu. Din baza de

date A.N.A.F. nu rezultă că societatea are angajați cu contract de muncă în lunile noiembrie 2017 și decembrie 2017;

- pentru factura Nr. X/15.12.2017 reprezentând „demonat schimbători calea ferată conform contract prestări servicii Nr. X/30.10.2017” a fost întocmit procesul verbal de predare- primire din data de 15.12.2017 în care nu este specificat mijlocul auto cu care au fost transportate materialele rezultate în urma demontării. Societatea X SRL, conform contractului de prestări servicii Nr. X/30.10.2017, se obligă să demonteze calea ferată cu personalul muncitor propriu. Din baza de date A.N.A.F. nu rezultă că societatea are angajați cu contract de muncă în lunile noiembrie 2017 și decembrie 2017;

- pentru factura Nr. X/10.11.2017 reprezentând „vinciu 5TF, 7TF, 9TF; chei buloane; chei trifoane; clește șină; clește traversă; box paleți metalici semi buhi” a fost întocmit avizul de însoțire a mărfii, dar nu este specificat mijlocul auto cu care au fost transportate materialele respective.

Urmare aspectelor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au suspiciunea rezonabilă că în fapt reprezentanții societății X SRL, societății X SRL și **Societății X SRL** au inițiat și declarat tranzacții fictive, respectiv achizițiile de mărfuri înregistrate în evidența contabilă a **Societății X SRL** de la societatea X SRL și de la societatea X SRL, deoarece:

- nu există în amonte un furnizor real și legal care să fi efectuat și să fi declarat astfel de livrări de mărfuri care să susțină livrări mai departe în avalul societății XSRL și societății X SRL, mai ales că există indicii că ar proveni de la societatea X SA;

- pe unele facturi sunt înscrise numere de mijloace de transport care ar fi participat la transportul mărfurilor, dar care în urma verificărilor specifice se constată că nu există autovehicule înmatriculate cu numerele: CJ ..., IS ...;

- nu au fost întocmite ordine de deplasare care să ateste locul de unde și unde au fost manipulate/transportate/ depozitate materiale de construcții sau înscrisuri care să poată atesta locul unde s-a efectuat recepția;

- în contractul de prestări servicii Nr. X/29.01.2018 încheiat cu societatea XSRL sunt unele neconcordanțe, în sensul că pe pagina de final este înscris ca și administrator X iar pe anexa la contract este înscris X și semnăturile par a nu fi aceleași prin comparație cu semnăturile de pe contractul Nr. X/04.04.2018 încheiat cu aceeași societate;

- **Societatea X SRL** nu deține în patrimoniu mijloace fixe specifice sau personal calificat care să realizeze astfel de lucrări de dezmembrări și nici nu există o altă entitate care să declare în amonte astfel de servicii.

În concluzie, se constată că au rezultat deduceri ilegale de TVA în sumă de S lei, astfel:

- Societatea XSRL a emis în anul 2018 facturi în sumă de S lei, din care TVA este de S lei (v. anexa Nr. 1 - Situația materialelor achiziționate de la societatea XSRL);



- Societatea X SRL a emis în anul 2017 facturi în sumă de S lei, din care TVA este de S lei (v. facturile cu numerele: X/06.11.2017, X/10.11.2017, X/15.12.2017).

Prevederi legale încălcate și menționate în actul administrativ contestat sunt: art. 116 alin. (2), art. 149 alin. (2) și (3) din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare; art. 331 alin. (1) din Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare; pct. 109 alin. (4) din Hotărârea Guvernului Nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; Ordin Nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile; Ordin Nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate alin. (2) pct. 56, alin. (1) pct. 57, alin. (3) pct. 57; Ordinul Nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pct. 46.

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

***Cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările Procesului verbal Nr. AFJI X, aceleași cu cele ale Raportului de inspecție fiscală Nr. F-IS X în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere Nr. F-IS X, contestată, fac obiectul Sesizării penale Nr. X înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea Nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.***

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, **Societatea X SRL** a derulat tranzacții cu societatea XSRL și societatea X SRL, respectiv achiziții de materiale în vederea dezmembrării înregistrate în evidența contabilă ca materiale consumabile - piese de schimb, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată.

Se constată de către organele de inspecție fiscală că pe toate facturile de achiziție este înscrisă taxa pe valoarea adăugată și nu este înscrisă taxarea inversă conform art. 331 din Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 109 din Hotărârea Guvernului Nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care se fac achiziții de materiale în vederea dezmembrării (v. factura Nr. X/06.11.2017,

factura Nr. X/10.11.2017, factura Nr. X/15.12.2017 și facturile cuprinse în anexa Nr. 1 la raportul de inspecție fiscală contestat).

Materiale au fost vândute ca deșeuri către societatea X SRL și societatea X SRL pentru care societatea contestatară a aplicat mecanismul taxării inverse.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală la principalii furnizori ai **Societății X SRL**, mai sus enunțați, a reieșit faptul că aceștia au declarat la rândul lor achiziții fictive de la furnizori cu comportament fiscal inadecvat: societatea X SRL (CUI X), societatea X SRL (CUIX), societatea X SRL (CUI X).

Totodată, din actele aflate la dosarul cauzei, reiese că organele fiscale au solicitat informații de la furnizorii furnizorilor **Societății X SRL** referitoare la realitatea operațiunilor desfășurate și proveniența bunurilor comercializate: societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL, societatea X SRL; aceștia au răspuns că nu au efectuat tranzacții cu societatea XSRL și societatea X SRL (v. raportul de inspecție fiscală Nr. F-IS X încheiat la societatea XSRL și raportul de inspecție fiscală Nr. F-IS X încheiat la societatea X SRL).

Așadar, pentru furnizorii **Societății X SRL** s-au întocmit sesizări penale (v. Sesizarea penală Nr. X pentru societatea X SRL și Sesizarea penală Nr. AIF X pentru societatea X SRL).

Din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă:

- nu există în amonte un furnizor real și legal care să fi efectuat și să fi declarat livrări de mărfuri pentru a susține livrările mai departe în avalul societății XSRL și societății X SRL;
- pe unele facturi sunt înscrise numere de mijloace de transport inexistente (exemplu: CJ .., IS ...);
- nu au fost întocmite ordine de deplasare care să ateste locul de unde și unde au fost manipulate/transportate/depozitate materiale de construcții sau înscrisuri care să poată atesta locul unde s-a efectuat recepția;
- **Societatea X SRL** nu deține în patrimoniu mijloace fixe specifice sau personal calificat care să realizeze astfel de lucrări de dezmembrări și nici nu există o altă entitate care să declare în amonte astfel de servicii;
- pe facturile de achiziție materiale este înscrisă taxa pe valoarea adăugată și nu taxarea inversă în condițiile în care se tranzacționează materiale în vederea dezmembrării.

Prin operațiunile comerciale prezentate mai sus, au fost create premisele eludării bugetului de stat cu plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, Sesizarea penală Nr. X, însoțită de Procesul verbal Nr. AFJI X având aceleași constatări cu cele ale Raportului de inspecție fiscală Nr. F-IS X în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere Nr. F-IS X, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea Nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală Nr. F-IS X în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere Nr. F-IS X, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema înregistrării de documente care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul creării de avantaje fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de **S lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, s-a constatat faptul că **Societatea X SRL** a înregistrat tranzacții care au la bază operațiuni fără conținut economic, care au avut ca scop disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor relații economice care în fapt nu au existat, consecința fiscală fiind diminuarea taxei pe valoarea adăugată datorată de societatea contestatară.

Din verificările efectuate, s-a conturat suspiciunea că materialele livrate printr-un circuit scriptic au circulat de la societatea X SRL și societatea X SRL la societatea X SRL și societatea X SRL prin **Societatea X SRL** (societate intermediară), în fapt materialele provin din achiziții fictive. De menționat, materialele nu au ajuns la societatea contestatară, dar din susținerile contestatarei rezultă că transportul a fost realizat de către firmele furnizoare și materialele au ajuns, direct, la clientul final, însă din baza de date A.N.A.F. rezultă că societățile furnizoare nu au salariați.

Prin includerea în circuitul tranzacțiilor a **Societății X SRL** ca și intermediar, în condițiile în care nu dispunea de utilaje necesare dezmembrării, de personal specializat necesare pentru a duce la îndeplinire obligațiile contactuale asumate, au fost create premisele eludării bugetului de stat cu plata taxei pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile comerciale de livrare a deșeurilor provenite din achiziții fictive.

Față de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **Societății X SRL** obligații fiscale suplimentare în sumă de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conște, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a*

*precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei Nr. X din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.*

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

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Raportul de inspecție fiscală Nr.F-IS X în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere Nr.F-IS X, contestată, fac obiectul Sesizării penale Nr. X/11.09.2020, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.c din Legea Nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132



din Legea Nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia Nr.X /25.05.2017 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că „*aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea Nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.*”

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

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

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale exprimate prin Decizia Nr.X/2017 în dosar Nr.X/2/2015:

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

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

Același punct de vedere este menținut de **Înalta Curte de Casație și Justiție**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale și prin Decizia Nr.X/2018, în dosar Nr. X/2016 „*instanța de fond a arătat, deci în mod corect că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea Nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralele a 2 proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.*

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea Nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.**”

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

*„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat*

*suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, în conformitate cu art. 277 alin.1 lit.a din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată împotriva Deciziei de impunere Nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală Nr. F-IS X de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași **pentru suma de S lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din actul normativ menționat.

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

### **DECIDE**

**Suspendarea** soluționării contestației formulate de **Societatea X SRL** împotriva Deciziei de impunere Nr.F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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

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