

DECIZIA nr.424 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL - in insolventa - , CUI RO
prin administrator special
cu sediul in Bucuresti, str. ...,
inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov – Serviciul Solutionare Contestatii 2, cu adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de SC X SRL - in insolventa - prin administrator special .. cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in Bucuresti, str. ...

Obiectul contestatiei inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ..., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata la data de **22.12.2015**, incheiate de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Harghita prin care s-au stabilit suplimentar obligatii fiscale în suma totala de **.. lei, reprezentand :**

- impozit pe profit in suma de ..lei;
- dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit in suma de .. lei;
- penalitati de intarziere in suma de .. lei;
- taxa pe valoarea adaugata în suma de .. lei ;
- dobanzi/majorari aferente TVA in suma de .. lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA în suma de .. lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de SC X SRL - in insolventa - prin administrator special ...

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata SC X SRL - in insolventa - prin administrator special .. solicita anularea deciziei de impunere nr. ..., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..., aratand in sustinere urmatoarele motive:

Concluziile Raportului de Inspectie fiscala nr. .. se intemeiaza pe o serie de prezumtii false, care nu corespund situatiei de fapt si contravin dispozitiilor legale aplicabile, respectiv:

- este neintemeiat argumentul invocat de organul fiscal prin care se prezuma ca declaratiile contestatarei ar fi eronate, pe motiv ca ar exista o neconcordanza între tranzactiile din declaratiile 394 ale X SRL si declaratiile altor societati, iar parte din ele au devenit inactive fiscal, contestatara justificand faptul ca a actionat cu buna credinta si a depus toate declaratiile fiscale;

- pentru probarea si deductibilitatea achizitiilor de marfuri nu este necesara existenta unui contract de vanzare scris, operatiunea economica fiind probata doar prin facturi acceptate, prin raportare la dispozitiile art.1766 si urm din Codul Civil care prevad ca vanzarea de marfuri se poate face valabil numai pe baza de facturi acceptate;

- faptul ca pe unele facturi nu se precizeaza date privind expeditia nu poate reprezenta un motiv de nedeductibilitate a impozitului pe profit si TVA, conform art.155 alin.19 din Legea nr.571/2003;

- referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu achizitia pieselor de schimb auto si a combustibilului aferent pentru care organul fiscal afirma ca nu au fost identificate facturi de transport a bunurilor de la furnizor la client, contestatara sustine ca nu avea niciun motiv sa contacteze servicii de transport, deoarece detinea in proprietate un mijloc de transport autorizat cu care transporta marfa proprie avand numar de inmatriculare ..., autorizat pentru transport de marfuri conform licentei de transport nr. De asemenea, societatea sustine ca a livrat o parte insemnata a marfurilor prin curier rapid - FAN COURIER EXPRESS SRL. In sustinere anexeaza foile de parcurs ce nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala;

- refuzul acordarii deductibilitatii cu societatile declarate inactive contravine principiilor legislatiei europene, invocand in acest sens jurisprudenta CJUE, Cauza C-277/14 PPUH Stehcemp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. ...emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr. ... și contestate de societate, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 01.01.2010 - 30.06.2015

Organele de inspectie fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1. In urma consultarii bazelor de date gestionate de ANAF si in urma verificarilor efectuate in ceea ce priveste realitatea si legalitatea tranzactiilor derulate cu furnizorii de la care SC X SRL a achizitionat marfuri, organul de inspectie fiscala a constatat ca acesti furnizori sunt societati care au rolul de veriga interpusa in lantul comercial al unor tranzactii fictive cu scopul de a crea documente de provenienta si implicit de a crea avantaje fiscale beneficiarului sa-si majoreze cheltuielile in mod nejustificat.

In urma analizarii fiecarui furnizor in mod individual, distinct, in functie de datele si elementele rezultate din baza de date gestionate de ANAF respectiv din consultarea portalului www.fiscnet.ro si pe baza solicitarii de furnizare a informatiilor, organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuielile aferente operatiunilor efectuate de SC X SRL cu furnizorii mentionati la capitolul III din RIF, avand baza de impozitare in valoare totala de ... lei.

2. Organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuieli aferente combustibilului avand baza de impozitare in valoare totala de ... lei, pentru care societatea nu a putut prezenta niciun fel de document, respectiv foi de parcurs sau alte documente care sa justifice consumul de combustibil si faptul ca a fost utilizat la mijloacele de transport apartinand societatii si pentru activitatea economica a societatii.

Prin Nota explicativa nr. .. solicitata administratorului societatii dl. ...se mentioneaza ca *"nu am gasit pana in acest moment foile de parcurs, dar vom continua sa le cautam si le vom trimite. Pe bonurile fiscale s-a omis sa se treaca numerele de inmatriculare a vehiculelor pentru care s-a achizitionat combustibilul."*

3. Organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuielile aferente pieselor de schimb achizitionate avand baza de impozitare in valoare totala de ..lei,

pentru care societatea nu a putut justifica faptul ca acestea au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile si sunt destinate nevoilor firmei;

4. Organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuieli cu servicii hoteliere, de la hotel SC .. SRL avand baza de impozitare in valoare totala de ..lei, pentru care societatea nu detine documente justificative pentru aceste servicii, respectiv, documente din care sa rezulte numarul persoanelor cazate, daca persoanele cazate sunt angajatii societatii si daca aceste persoane au fost delegate in interesul activitatii economice a societatii.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca SC X SRL a inregistrat aceste facturi cu scopul de a diminua baza de impozitare si implicit diminuarea impozitului pe profit datorat prin inregistrarea unor cheltuieli care nu au existat in realitate si care nu au la baza operatiuni reale.

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuielile aferente operatiunilor efectuate de societate in valoare totala de ... lei, stabilind o baza impozabila de .. lei asupra careia a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit in suma de ...lei.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, pentru care au calculat dobânzi de întârziere în sumă totală de .. lei, conform art. 119, alin. (1) și art.120, alin(1) și (7) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și penalități de întârziere în sumă totală de .. lei, conform art. 120¹, alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Dobânzile și penalitățile au fost calculate până la data de 28.10.2015.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

A. Organele de inspectie fiscală precizează că in perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2010-28.10.2015 SC X SRL a inregistrat in jurnalele de cumparaturi si si-a exercitat in mod nejustificat dreptul de deducere asupra TVA in suma de ... lei pentru achizitia de bunuri inscrise in facturile prezentate in anexele nr. 11-76 din RIF, de la urmatorii furnizori:

1. În perioada 01.02.2010 - 30.11.2010, un număr de 158 facturi primite de la **SC ..SRL - CUI...**, în valoare totală de .. lei din care TVA in suma de .. lei si in perioada 01.01.2011 - 31.05.2011 un numar de 104 facturi in valoare de.. lei si a dedus TVA aferenta in suma de ..lei;

2. În perioada 01.01.2011-31.07.2011, un număr de 131 facturi primite de la **SC .. SRL S.R.L.**, în valoare totală de .. lei si a dedus **TVA** în sumă de .. lei;

3. În perioada 01.07.2011-31.08.2011, un număr de 32 facturi primite de la **SC .. SRL - CUI** . în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedus în sumă de .. lei;

4. În perioada 01.08.2011-31.12.2011, un număr de 108 facturi primite de la **SC .. SRL - CUI ..**, în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedus în sumă de .. lei si in perioada 01.01.2012-30.04.2012, un numar de 96 facturi in valoare totala de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

5. În perioada 01.07.2012-30.09.2012, un număr de 52 primite de la **SC ... SRL - CUI ..**, în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedus în sumă de .. lei;

6. În perioada 01.07.2012-31.12.2012, un număr de 160 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..**, în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedus în sumă de .. lei si in

perioada 01.01.2013-31.01.2013, un numar de 25 facturi in valoare totala de .. lei si **TVA** dedusa in suma de .. lei;

7. În perioada 01.08.2012-30.11.2012, un număr de 105 facturi primite de la **SC ..SRL – CUI ..**, în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ..lei;

8. În perioada 01.09.2012-30.09.2012, un număr de 25 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de ... lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

9. În perioada 01.06.2012-31.07.2012, un număr de 31 facturi primite de la **SC ...SRL – CUI ..** în valoare totală de ...lei din care **TVA** dedusa in suma de ..lei;

10. În perioada 01.12.2012-31.12.2012, un număr de 23 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ... lei si in perioada 01.01.2013-28.02.2013, un numar de 46 facturi in valoare totala de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

11. În perioada 01.12.2012-31.12.2012, un număr de 23 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA .. lei** si in perioada 01.02.2013-30.04.2013, un numar de 65 facturi in valoare totala de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ...lei;

12. În perioada 01.06.2012-30.09.2012, un număr de 69 facturi primite de la **SC .. SRL CUI ...** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ..lei;

13. În perioada 01.05.2012-31.07.2012, un număr de 16 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

14. În perioada 01.05.2012-31.08.2012, un număr de 15 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

15. În perioada 01.04.2012-31.05.2012, un număr de 31 facturi primite de la **SC ... SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ..lei;

16. În perioada 01.04.2012-31.08.2012, un număr de 49 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

17. În perioada 01.03.2012-30.09.2012, un număr de 88 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

18. În perioada 01.03.2012-31.03.2012, un număr de 67 facturi primite de la **SC ..SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ..lei;

19. În perioada 01.04.2013-31.04.2013, un număr de 14 facturi primite de la **SC .. SRL**, în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

20. În perioada 01.03.2013-31.04.2013, un număr de 65 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI..**în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

21. În perioada 01.02.2014-30.06.2014, un număr de 17 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

22. În perioada 01.06.2014-30.06.2014, un număr de 19 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ... lei;

23. În perioada 01.01.2014-30.04.2014, un număr de 73 facturi primite de la **SC ..SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de ..lei;

24. În perioada 01.04.2014-30.04.2014, un număr de 12 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

25. În perioada 01.01.2014-30.04.2014, un număr de 73 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

26. În perioada 01.01.2014-30.04.2014, un număr de 46 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de.. lei din care **TVA** dedusa in suma de...lei;

27. În perioada 01.01.2014-30.04.2014, un număr de 30 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..** în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei;

28. În perioada 01.03.2014-30.04.2014, un număr de 36 facturi primite de la **SC .. SRL – CUI ..**în valoare totală de .. lei din care **TVA** dedusa in suma de .. lei.

Având în vedere cele reținute la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă tranzacțiilor cu cei 28 furnizori.

B. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL - in insolventa - a înregistrat în perioada 01.01.2010-28.10.2015 următoarele cheltuieli :

- în sumă de .. lei din care TVA de .. lei reprezentând achiziții de combustibil auto, pentru care contribuabilul nu a justificat necesitatea utilizării combustibililor achiziționați în scopuri economice și nu a justificat că este destinat mijloacelor fixe aflate în patrimoniul său.

Organele de inspecție fiscală susțin că nu au fost întocmite de către contribuabil, foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, etc, fiind încălcate prevederile H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, art.46 alin. (2);

- în suma de .. lei din care TVA de .. lei reprezentând achiziții de piese de schimb, pentru care contribuabilul nu a prezentat bon de consum, a prezentat devize de lucrari in sa pe aceste devize sunt mentionate numere de inmatriculare a unor autoturisme care nu sunt in proprietatea societatii, fiind incalcate prevederile art. 145 alin. (2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- în suma de .. lei din care TVA în suma de .. lei reprezentand servicii hoteliere de la SC .. SRL, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte numarul persoanelor cazate, daca persoanele cazate sunt angajatii societatii si daca aceste persoane au fost delegate in interesul activitatii economice a societatii.

Ca urmare, TVA în suma de .. lei nu este deductibila din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art.145 alin. (2) si art.146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 si art.46 alin. (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

Pentru suma de .. lei (..+..), reprezentând TVA fără drept de deducere, stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă totală de .. lei, conform art. 119, alin. (1) și art.120, alin. (1) și (7) din O.G. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, penalități de întârziere în sumă totală de ..lei, conform art. 120¹, alin. (1) și (2) din O.G. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzile și penalitățile fiind calculate până la data de 28.10.2015.

Ca urmare a verificării fiscale parțiale la SC X SRL, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea penală nr. ..pe care împreună cu Procesul - verbal nr... a înaintat-o Parchetului de pe lângă Tribunalul Bucuresti în vederea stabilirii eventualelor infracțiuni de evaziune fiscală.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la diferența de impozit pe profit în suma de .. lei, TVA în suma de .. lei și accesorii aferente în suma totală de .. lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul Soluționare Contestatii se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fac obiectul Sesizării penale nr.... înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul București.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la SC X SRL organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat marfuri în perioada 01.01.2010 - 28.10.2015, în valoare totală de ... lei de la următorii furnizori:

-

Analizand cele constatate cu privire la achizițiile efectuate de SC X SRL, organele de inspecție fiscală au avut suspiciuni cu privire la realitatea și legalitatea tranzacțiilor efectuate cu furnizorii mai sus prezentați, având în vedere ca:

- tranzacțiile ce se raportează în declarația informativă 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național D394, depuse de societățile furnizoare la organul fiscal, nu corespund celor declarate de SC X SRL, pentru întreaga perioadă analizată;

- între SC X SRL și societățile furnizoare nu au fost încheiate contracte;

- facturile fiscale emise sunt incomplete, fără date de identificare cu privire la expedite;

- nu au fost identificate facturi de transport a bunurilor de la furnizori la client;

- valoarea facturilor fiscale sunt sub 5.000 lei neavând obligativitatea transferului bancar;

- unele societăți furnizoare sunt societăți declarate inactive, care nu desfășoară activitate la sediul declarat, neavând posibilitatea stabilirii provenienței bunurilor;

- în ceea ce privește achizițiile declarate de la : SC SRL, în baza cererilor de furnizare a informațiilor, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la acești furnizori activi. Din adresele primite a rezultat că acești furnizori nu au desfășurat niciodată relații economice de nici un fel, nu au emis nicio factură și nu au cunoscut societatea verificată. Prin înregistrarea în evidența contabilă a acestor tranzacții, care în realitate nu au fost derulate conform declarațiilor furnizorilor, SC X SRL a exercitat în mod ilegal dreptul de deducere privind TVA, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (1) și art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că toate aceste înregistrări au dus în final ca SC X SRL să își diminueze taxa pe valoarea adăugată de plată către bugetul de stat și să-și majoreze cheltuielile în mod nejustificat, iar acești furnizori sunt societăți care au rolul de verigă interpusă în lanțul comercial al unor tranzacții fictive cu scopul de a crea documente de proveniență și implicit de a crea avantaje fiscale beneficiarului SC X SRL.

De asemenea, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere următoarele :

- cheltuielile cu combustibilul în valoare totală de .. lei din care TVA în suma de ... lei, pentru care societatea nu a putut prezenta niciun fel de document justificativ, respectiv foi de parcurs sau alte documente care să justifice combustibilul achiziționat și

faptul ca a fost utilizat la mijloacele de transport apartinand societatii pentru activitatea sa economica;

- cheltuielile aferente piselor de schimb in valoare totala de .. lei din care TVA in suma de .. lei, pentru care societatea nu a prezentat bon de consum, iar in devizele de lucrari prezentate erau mentionate numere de inmatriculare a unor autoturisme care nu sunt in proprietatea societatii verificate.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe profit suplimentar in suma de **...lei** (... lei - .. lei), TVA suplimentara in suma de **.. lei** (.. lei - .. lei), precum si accesorii aferente acestora.

Totodata, au intocmit Procesul - verbal nr. ... pe care, impreuna cu Sesizarea penala nr. ... le-au inaintat Parchetului de pe langa Tribunalul Bucuresti, in vederea stabilirii existentei/inexistentei elementelor constitutive ale vreunei infractiuni de evaziune fiscala.

In drept, potrivit prevederilor art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se stipuleaza:

“(1) Organul de solutiere competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutierea cauzei atunci cand:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni in legatura cu mijloacele de proba privind stabilirea bazei de impozitare si a carei constatare ar avea o intrarire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de solutiere a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutierea cauzei atunci cand, in speța, exista indicii cu privire la savarsirea unei infractiuni in legatura cu mijloacele de proba privind stabilirea bazei de impozitare si care are o intrarire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, intre stabilirea obligatiilor fiscale constatate prin Raportul de inspectie fiscala nr...., in baza caruia s-a emis Decizia de impunere nr...., contestate si stabilirea caracterului infractiional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutierea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca in urma verificarilor in speța se ridica problema realitatii achizitiilor de la furnizorii : ...SRL, avand in vedere ca in urma consultarii bazelor de date gestionate de ANAF si in urma verificarilor efectuate in ce priveste realitatea si legalitatea tranzactiilor derulate, acesti furnizori sunt societati care au rolul de veriga interpusa in lantul comercial al unor tranzactii fictive cu scopul de a crea documente de provenienta si implicit de a crea avantaje fiscale beneficiarului SC X SRL, ca acesta sa isi diminueze TVA-ul de plata si sa isi majoreze cheltuielile in mod nejustificat.

De asemenea, din analiza actelor fiscale incheiate pentru aceste societati s-a constatat ca acestea fie sunt inactive, fie nu desfasoara activitate la sediul declarat, fie nu au desfasurat niciodata relatii economice de nici un fel, nu au emis nicio factura si nu au cunostinta de societatea verificata.

Totodată, s-a constatat că tranzacțiile ce se raportează în declarația informativă 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național D394, depuse de societățile furnizoare la organul fiscal, nu corespund celor declarate de SC X SRL, pentru întreaga perioadă analizată; între SC X SRL și societățile furnizoare nu au fost încheiate contracte; facturile fiscale emise sunt incomplete, fără date de identificare cu privire la expediție; nu au fost identificate facturi de transport a bunurilor de la furnizori la client.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a justificat necesitatea utilizării combustibililor achiziționați în scopuri economice și nu a justificat că este destinat mijloacelor fixe aflate în patrimoniul său, nu au fost întocmite de către contribuabil, foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, etc, nu a prezentat bon de consum, a prezentat devize de lucrări însă pe aceste devize sunt menționate numere de înmatriculare a unor autoturisme care nu sunt în proprietatea societății.

În constatarea faptelor, organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele financiar-contabile prezentate de societate, informațiile existente în baza proprie de date a ANAF, bazelor de date privind Registrul de Evidența Auto, precum și rezultatele verificărilor efectuate la furnizorii activi menționați.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul București Sesizarea penală nr....., reținând, aferent operațiunilor declarate de societate, un prejudiciu adus în dauna bugetului de stat în sumă de ...lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și accesorii aferente acestora, sumă care face atât obiectul Deciziei de impunere nr....., cât și al contestației formulate împotriva acesteia de societate.

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.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că **organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor înregistrate, cu consecința diminuării bazelor de impozitare aferente obligațiilor datorate bugetului consolidat al statului.**

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente 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 documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”,* astfel cum se precizează în considerentele

Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul București sesizarea penală nr..., unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de ... lei, reprezentând TVA, impozit pe profit și accesorii aferente, sumă ce face obiectul atât al Deciziei de impunere nr....., cât și al contestației societății împotriva acesteia.

Se reține că 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 înrăurire 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. 108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca*

fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul la deducere”.

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

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“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.”*

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 irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. 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, se va suspenda soluționarea contestației pe calea administrativă de atac, pentru suma de ... lei (.. lei - ... lei - .. lei), reprezentând:

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

2. Referitor la diferența de impozit pe profit în suma de .. lei și TVA stabilită suplimentar în suma de .. lei aferente cheltuielilor cu serviciile hoteliere de la SC ..SRL

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța pe fond, în condițiile în care contestatara nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația cu privire la diferențele stabilite de inspectia fiscală.

In fapt, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada verificată 01.01.2010 - 28.10.2015, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări servicii hoteliere de la SC .. SRL în valoare totală de ... lei din care TVA (9%) în suma de ... lei, fără a deține documente justificative pentru aceste servicii, respectiv, documente din care să rezulte numărul persoanelor cazate, dacă persoanele cazate sunt angajații societății și dacă aceste persoane au fost delegate în interesul activității economice a societății.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. ..., emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. ..., organele de inspectie fiscală din cadrul AJFP Harghita au stabilit suplimentar impozit pe profit în suma de .. lei și TVA în suma de ...lei.

SC X SRL contestă în totalitate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. ..., fără a aduce niciun argument în ceea ce privește diferența de impozit pe profit în suma de ... lei și TVA stabilită suplimentar în suma de ... lei aferente cheltuielilor cu serviciile hoteliere de la SC ..SRL.

In drept, potrivit prevederilor art.268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

“Art. 268 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

“Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) **obiectul contestației;**

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

În speta sunt incidente și prevederile art. 280 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care precizează:

*“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, **contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel care afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Totodată conform prevederilor pct. 2.5 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 :

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. “

Întrucât SC X SRL nu a prezentat motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază contestația formulată cu privire la diferența de impozit pe profit în suma de .. lei și TVA stabilită suplimentar în suma de .. lei, Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatului cu privire la **motivele de fapt și de drept și a dovezilor**, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 269 alin.(1) din Codul de procedura fiscală, întrucât potrivit art. 276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală : *“(1) în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului*

administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”, iar potrivit art.276 alin.(4) - “Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. In această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

In consecința, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL cu privire la diferența de impozit pe profit în suma de .. lei și TVA stabilită suplimentar în suma de .. lei prin Decizia de impunere nr...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

D E C I D E

1. Suspenda în parte soluționarea contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita, pentru suma de .. lei (.. lei - .. lei - .. lei), reprezentând:

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

până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care organul de soluționare competent a fost sesizat că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita, pentru suma de ... lei, reprezentând diferența de impozit pe profit în suma de ... lei și TVA stabilită suplimentar în suma de ... lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.