

## **DECIZIE nr. 654/26.04.2017**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea AT S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR XXX/07.12.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu adresa nr. XXX/28.11.2016, prin care s-a comunicat faptul că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a delegat competența de soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara conform art. 3 alin. (2) din OPANAF nr. 3740/2015, asupra contestației formulate de

Societatea AT S.R.L.  
CUI: XXX,  
cu domiciliul fiscal în XXX, jud. Bacău

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală sub nr. BCG\_AIF XXX/21.10.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR XXX/07.12.2016.

Societatea AT S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, solicitând anularea actelor administrative atacate.

Suma totală contestată este în cuantum de **XXX lei**, reprezentând:

- XXX lei - impozit pe profit;
- XXX lei - taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. XXX, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, față de data comunicării actelor administrativ fiscale 14.09.2016 și data depunerii contestației 21.10.2016.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat pentru următoarele motive:**

Petenta arată că obiectul controlului l-a reprezentat verificarea relațiilor comerciale XXXfășurate în perioada 2012-2013, dintre SC AT SRL (CUI XXX) în calitate de client și furnizorii: SC S SRL M (CUI XXX), SC OP SRL (CUI XXX) și SA SRL (CUI XXX) în calitate de furnizori, de la care societatea AT SRL a achiziționat bitum rutier și emulsie bituminoasă de la cei trei furnizori, mărfuri pe care le-a comercializat ulterior către diverși clienți din România, având la baza contracte încheiate cu reprezentanții legali ai furnizorilor. Plata mărfurilor s-a făcut la termen, prin instrumente bancare, fiind achitată pe măsura încasării de la clienți, iar transportul mărfurilor fiind în sarcina furnizorilor, care au transportat marfa direct la clientul final al societății AT SRL.

În vederea lămuririi tuturor aspectelor privind aceste tranzacții, petenta arată că administratorul XXX a dat o Nota Explicativă în care a XXXcris modul în care s-au XXXfasurat relațiile comerciale, precizând că poate pune oricând la dispoziție documente doveditoare privind legalitatea și realitatea acestora - Facturi, Avize de Expediție, scrisoare de trăsură CMR, documente de plată. În opinia petentei plățile au fost transparente având în vedere că s-au efectuat prin instrumente bancare.

În opinia petentei, controlul inspectorilor AIF Bacău s-au bazat exclusiv pe constatările efectuate de ANAF prin intermediul altor structuri, respectiv:

- Procesul verbal nr. XXX/ 29.07.2013 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F - DGFP Bacău la SC S SRL M jud. Bacău și adresa nr. XXX/16.04.2013 emisă de DGFP Prahova în urma controlului efectuat la SC FA SRL Prahova;

- Procesul verbal nr. XXX din 26.02.2013 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală la SC OP SRL București;

- Procesul verbal - XXX din 20.07.2015 întocmit de către organele de inspecție din cadrul A.N.A.F. Direcția Generală Antifraudă Fiscală- Direcția Regională Antifraudă nr. 4 Târgu Jiu.

Petenta arată că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală atacat, inspectorii AJFP Bacău au reținut că "Organele de inspecție fiscală nu au considerat necesare efectuarea de verificări încrucișate la furnizorii societății verificate" (SC AT SRL).

Petenta consideră că toate achizițiile de la furnizorii SC S SRL M (CUI XXX), SC OP SRL (CUI XXX) și SA SRL (CUI XXX) efectuate în perioada 2012 - 2013 sunt reale și îndeplinesc condițiile de legalitate prevăzute de legea fiscală, drept pentru care a dedus TVA și cheltuielile aferente acestora, motiv pentru care în opinia sa, diferențele de impozit pe profit și TVA aferente acestora stabilite de organele fiscale nu respecta prevederile legale, stabilirea și calcularea acestora pornind de la interpretarea eronată a tranzacțiilor de către inspectorii fiscali.

### *1. Considerații cu privire la achizițiile de la SC S SRL:*

Petenta arată că inspectorii fiscali din Bacau au luat in considerare numai constatările din Procesul verbal nr. XXX/ 29.07.2013 intocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F - DGFP Bacau la SC S SRL M jud. Bacău și adresa nr. XXX/16.04.2013 emisă de DGFP Prahova în urma controlului efectuat la SC FA SRL Prahova, din cuprinsul acestui proces-verbal rezultând că SC AT SRL a achiziționat de la SC S SRL marfa (bitum rutier 374,46 t și emulsie bituminoasă 25 t) în valoare totală de xxx lei din care TVA xxx lei. Marfa a fost ridicată din depozitele furnizorului din Letea Veche și a fost comercializată către diverși clienți, fie cu mijloace de transport ale acestora (clienții trimiteau mașinile la încărcat la depozitul din Letea Veche), fie transportul era în sarcina furnizorului, care transporta bitumul către clientul final cu ajutorul mașinilor proprii (autovehiculele proprietatea SC S SRL cu numerele de înmatriculare BC 98 XXX, BC 46 XXX, BC 42 XXX), fie cu ajutorul mașinilor puse la dispoziție de societatea d-lui DL.

Petenta afirmă că a detaliat în Nota Explicativă modul în care s-a desfășurat relația comercială și a dat informații suficiente pentru identificarea tuturor persoanelor implicate în aceste tranzacții, persoane care pot confirma documentat realitatea și legalitatea operațiunilor.

În urma extinderii verificărilor de către inspectorii ANAF, a rezultat că marfa în cauză a fost achiziționată de SC S SRL de la SC FA SRL Prahova, societate care nu funcționează la sediul social declarat și se sustrage de la efectuarea controlului, conform aprecierilor acestora. Societatea FA SRL Prahova a fost declarată inactivă de către ANAF începând cu data de 20.11.2012.

Neacceptarea la deducere a TVA și a cheltuielilor aferente acestor achiziții au la bază considerațiile inspectorilor fiscali Bacau care apreciază că ”marfa livrată de SC S SRL către SC AT SRL Bacau nu are surse de aprovizionare reconstituibile prin aceea că proveniența inițială a bunurilor achiziționate de SC S de la SC FA SRL nu poate fi reconstituită”.

Petenta nu este de acord cu concluziile organului fiscal în condițiile în care verificările nu s-au efectuat asupra documentației contabile ale societății AT SRL. Mai mult, aceste documente de evidență primară și contabilă nu au fost analizate și verificate, ele fiind ridicate de organul de cercetare penală pentru verificări într-o altă cauză, arată petenta.

### *2. Considerații cu privire la achizițiile de la SC OP SRL:*

Inspectorii fiscali din Bacau au luat în considerare numai constatările din Procesul-verbal nr. XXX din 26.02.2013 intocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală la SC OP SRL București. Astfel, a rezultat că SC AT SRL a achiziționat de la SC OP SRL bitum rutier în valoare totală de xxx lei din care TVA în suma de xxx lei.

Potrivit procesului-verbal XXX/26.02.2013, SC OP SRL “se sustrage de la efectuarea verificărilor, societatea nu a depus la organul fiscal deconturile de TVA, declarațiile 394 sau 390, sustragându-se astfel de la plata obligațiilor fiscale”.

În opinia petentei, afirmația inspectorilor fiscali este în întregime nefondata, întrucât:

- În data de 13.11.2012 la SC OP SRL București a avut loc o percheziție a DIICOT Ploiești, ocazie cu care a fost ridicată în integritate evidența contabilă.

- Administratorul societății - dl TDn nu “s-a sustras de la efectuarea verificărilor” și a instiintat în repetate rânduri AFP - Sector 1 cu privire la acest eveniment care l-au pus în imposibilitatea de a întocmi și a depune situațiile periodice prevăzute de normele Ministerului de Finanțe, prin adresele din 08.03.2013, 08.05.2013, 18.06.2013 și 08.11.2013.

- Pentru nedepunerea declarațiilor 100, 300 și 394 (impozit pe profit, decont TVA, operațiuni pe teritoriul național cu contribuabilii înregistrați în scop de TVA) Administrația finanțelor publice - Sector 1 a întocmit procesele-verbale de constatare și sancționare a contravențiilor seria A/2009 numerele XXX/08.11.2013 și XXX/13.11.2013, procese verbale declarate nule de Tribunalul București prin sentințele civile XXX/09.09.2015 și XXX6/01.10.2015.

- Procesul verbal XXX/26.02.2013 a fost întocmit “*exclusiv în baza documentelor și informațiilor puse la dispoziție de dl comisar șef Ioan Cătălin din cadrul DGPMB - Serviciul de Investigare a Fraudelor precum și a declarațiilor fiscale aflate în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală*”.

- Or livrările lui SC OP SRL către SC AT SRL au avut loc în perioada 03.10.2012-15.10.2012, tranzacții cu data de raportare 25.11.2012 pentru Declarațiile 300, 390 și 394. În condițiile în care întreaga evidență contabilă a fost ridicată de DIICOT Ploiești în 13.11.2012 este evident că aceste tranzacții cu data de raportare 25.11.2012 nu au fost raportate în situațiile prevăzute de normele Ministerului de Finanțe. Mai mult decât atât, după returnarea documentelor ridicate de DIICOT Ploiești, SC OP SRL și-a îndeplinit obligațiile declarative prevăzute de lege, arată petenta.

*Cu privire la circulația mărfurilor*, petenta precizează că marfa provenea din Polonia (Rafinaria O) și se transporta în România de către furnizor. La intrarea în țară, marfa din cisterne era sigilată de către reprezentanții ANAF și desigilată la descărcare la clienții finali.

Petenta afirmă că a detaliat în Nota Explicativă modul în care s-a desfășurat relația comercială și a dat informații suficiente pentru identificarea tuturor persoanelor implicate în aceste tranzacții, persoane care pot confirma documentat realitatea și legalitatea operațiunilor.

Neacceptarea la deducere a TVA si a cheltuielilor aferente acestor achiziții au la baza considerațiile inspectorilor fiscali Bacau care apreciaza ca *"marfa livrata de SC OP SRL către SC AT SRL Bacau nu are surse de aprovizionare reconstituibile"*.

În cuprinsul procesului verbal XXX/26.02.2013 la pag. 3 alin. 2 este precizata sursa mărfii comercializata, respectiv furnizorii SC FO SRL, SC GP SRL, SC V SRL, OC LTD Bulgaria - conform anexelor 3 si 4 la acesta.

Traseul mărfii poate fi reconstituit fara nici un dubiu atat in Romania cat si din achizițiile intracomunitare (de la producătorul Rafinaria O Polonia), cu atat mai mult cu cat marfa a fost sigilata la intrarea in tara si a fost XXXigilata la utilizatorul final (clientul final) de către inspectorii ANAF.

### *3. Considerații cu privire la achizițiile de la SA SRL*

Inspectorii fiscali din Bacau au luat in considerare numai constatările din Procesul verbal nr. XXX din 20.07.2015 intocmit de către organele de inspecție din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generala Antifrauda Fiscala-Direcția Regionala Antifrauda nr. 4 Targu Jiu, proces verbal pe care il consideră intocmit cu incalcarea normelor legale in vizoare, anexând Punctul de vedere pe care l-a transmis la Direcția Regionala Antifrauda in legătură cu respectivul proces verbal si in care a prezentat si demonstrat motivele pentru care consideră ca tranzacțiile cu SC SA ca fiind legale.

Astfel, nu au fost recunoscute de organul fiscal ca fiind reale 18 tranzacții in valoare totala de XXXlei, pentru marfa achizitionata de AT SRL de la SA SRL.

Aceasta marfa a fost anterior tranzactionata pe circuitul OA Polonia (Rafinărie - producător) -> BT Eood Bg (Bulgaria - intremediar) -> MB SRL -> SA SRL (Romania - intermediar) -> AT SRL .

Pentru aceste tranzacții MB SRL era obligata la inregistrarea cu TVA de plata in urma comercializării in Romania (către SA SRL) a bitumului achiziționat in urma unor operațiuni intracomunitare (furnizor BT Eood Bg Bulgaria). Numai ca, in urma verificărilor inspectorilor antifrauda, s-a constatat ca MB SRL nu a platit acest TVA, ci a înregistrat achiziții din Romania de la *"societăți de tip fantoma"* cu scopul de a inregistra in mod nelegal TVA deductibila care sa compenseze TVA colectat din achizițiile intacomunitare, scopul fiind ca in final *TVA rezultat de plata sa fie diminuat*. Așadar obligațiile de plata a lui SC MB SRL au fost eludate.

În dosarul in cauza sunt indicii de evaziune fiscala in sa nu la nivelul SC AT SRL si nici al furnizorului SA SRL, ci numai la nivelul SC MB SRL, chestiune care nu ne privește pe noi.

Neacceptarea la deducere a TVA si a cheltuielilor aferente acestor achiziții au la baza considerațiile inspectorilor fiscali Bacau care apreciaza ca *"marfa livrata de SA SRL către SC AT SRL Bacau nu are surse de aprovizionare*

*reconstituibile prin aceea ca proveniența inițială a bunurilor achiziționate de SC SA de la SC MB SRL nu poate fi reconstituită” (pag.7 alin. 1, pag. 10 alin.3, pag. 12 alin.3, pag. 15 alin. 5).*

Traseul mărfii de la producător (Rafinaria O Polonia) la SC AT SRL poate fi reconstituit fara nici un dubiu, marfa circulând pe relația comercială OA Polonia (Rafinărie - producător) -> BT Eood Bg (Bulgaria - intremediar) -> MB SRL -> SA SRL -> SC AT SRL, traseu care a fost identificat și de inspectorii antifrauda de la Direcția Regională Antifrauda nr. 4 Targu Jiu in cuprinsul procesului verbal în cauză.

Faptul ca un operator comercial de pe lanțul tranzacțional (SC MB SRL) nu și-a plătit obligațiile la bugetul de stat apelând la moduri de operare frauduloase (inregistrari de achiziții de la firme fantoma), în opinia petentei, nu i se poate imputa.

Mai mult, din analiza verificărilor efectuate de organele fiscale a rezultat cu claritate ca tranzacțiile de bitum pe linia comercială au fost declarate in întregime de către fiecare operator economic, înregistrându-se venit și colectându-se TVA.

#### *Cu privire la calculul impozitelor și taxelor.*

Concluzia organelor fiscale că tranzacțiile dintre SC AT SRL (CUI XXX) in calitate de client și furnizorii: SC S SRL M (CUI XXX), SC OP SRL (CUI XXX) și SA SRL (CUI XXX) in calitate de furnizori, XXXfășurate in perioada 2012 - 2013 nu reflecta realitatea, având consecință considerarea cheltuielilor cu achizițiile nedeductibile fiscal, iar TVA dedusa ca fiind nedeductibilă fiscal, este eronată. Ca urmare, s-au modificat bazele de impozitare și au fost calculate diferente de impozite pentru impozitul pe profit și respectiv TVA.

Chiar și în cazul în care organul fiscal a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu achiziția mărfii, intrucat marfa a existat fizic, a fost aprovizionată de la furnizori cu activitate reală (SC S, SC OP și SA SRL) și a fost vândută către diverși clienți din România, petenta consideră că organul fiscal era obligat să estimeze costul mărfii, cost care trebuia contabilizat ca o cheltuială deductibilă.

Costul mărfii putea fi estimat cu ușurință pornind de la prețurile practicate in piața de profil. Aceasta obligație de a estima un cost al mărfii este determinată și de faptul ca in urma operațiunilor raportate pe lanțul tranzacțiilor, SC AT SRL a obținut venituri aferente acestor Cheltuieli.

Or, dacă in contabilitatea românească nu sunt permise cheltuieli deductibile fara să fie producătoare de venituri, nu sunt posibile nici Venituri din activități de comerț fara a lua in calcul Cheltuieli cu achiziția mărfurilor tranzacționate.

In Raportul de inspecție fiscală, inspectorii fiscali au menținut in întregime Veniturile rezultate din vânzarea mărfurilor (bitum rutier și emulsie bituminoasă)

in condițiile in care au considerat ca Cheltuielile cu achizițiile acestor mărfuri sunt 0 (zero) !!!, petenta considerând acest punct de vedere al organului fiscal fiind total eronat.

In Codul de procedura fiscala se prevăd următoarele:

*Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere*

*Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

In acest caz, baza de impunere a fost stabilita total eronat (vanzarile/incasarile au fost calificate drept venituri in condițiile in care achizițiile/platile nu au fost considerate drept cheltuieli), astfel incat principiul rezonabilitatii nu subzista.

Legal, in condițiile in care organul fiscal nu ar fi avut posibilitatea unor constatări complete cu privire la tranzacțiile in cauza, baza de impunere putea fi estimata de către organul de control după cum prevede OMFP 3389/2011, petenta citând art. 1 al OMFP 3389/2011.

Toate aceste mărfuri achiziționate pentru care s-a dedus TVA au fost vândute de către SC AT SRL clienților sai, intocmind in acest sens facturi de vanzare, pe baza carora a fost colectata TVA, in quantum superior fata de TVA dedusa.

În ceea ce privește TVA, petenta își întemeiază susținerile pe prevederile art. 145 și art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pe care le și citează în cuprinsul contestației.

*Cu privire la calculul diferenței de impozit pe profit* inspectorii fiscali nu au respectat prevederile: art. 67 punctul (1) privind “Stabilirea prin estimare a bazei de impunere ” din Codul de procedura fiscala OG 92/2003, prin faptul ca neluand in calcul cheltuielile aferente mărfii vândute nu s-a respectat *principiul rezonabilitatii* estimării bazei de impunere, și ale OMFP 3389/2011, art.1, punctul (2) prin faptul ca pentru estimarea bazei de impunere inspectorii fiscali nu au identificat “elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”, respectiv cheltuielile aferente achiziției mărfii.

*Cu privire la calculul diferenței de TVA*, inspectorii fiscali nu au respectat prevederile art. 145 punctul (2) lit. a) din Codul fiscal, in sensul ca s-a respins dreptul de deducere a TVA la achiziția mărfii deși marfa a fost XXXtinata comercializării cu TVA, adica unei operațiuni taxabile, precum și ale art 146 punctul (1) lit. a) din Codul fiscal, in sensul ca s-a respins dreptul de deducere a TVA deși deducerea a avut la baza facturile emise de o persoana impozabila (facturi fiscale emise de SC S SRL, SC OP SRL si SA SRL).

*Considerații cu privire la stabilirea răspunderii solidare a vinovăției în domeniul evaziunii fiscale pe linia TVA-ului pentru toți participanții pe lanțul tranzacțional.*

Conform prevederilor art. 151<sup>2</sup> alin. 2 din Codul fiscal “daca beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligata la plata taxei, nu mai este tinut răspunzător individual si in solidar pentru plata taxei.... ” Punctul nr. 60 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal menționează : “Obligațiile beneficiarului prevăzute la art. 151<sup>2</sup> ... nu afectează exercitarea dreptului de deducere în condițiile prevăzute la art. 145..”

Acest aspect este recunoscut și în jurisprudența europeană de specialitate - Curtea de Justiție a Uniunii Europene a emis mai multe Decizii în materie de deducere a TVA : C 225-02, C 439-04, C 440-04, C 324-2011, C 424-2012, C 285-2011, C 153 - 2011, din care rezulta ca Nu se refuza dreptul de deducere a TVA-ului pe motiv ca emitentul facturilor a savarsit nereguli, în condițiile în care autoritățile nu au dovedit cu elemente obiective, ca persoana impozabila știa sau ar fi trebuit sa știe ca operațiunea respectiva este implicata într-o fraudă comisa de furnizor. Mai mult, CJUE arata și faptul ca persoana impozabila nu trebuie sa devină investigator, aceasta sarcina revenindu-le doar organelor statului, care au atribuțiile și dețin instrumentele necesare.

În verificarea asupra SC AT SRL de către inspectorii fiscali, acesta trebuie sa beneficieze de prezumția de buna credință; în acest caz organelor fiscale le revine sarcina sa probeze ca acesta cu intenție directă a luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective și nu presupuneri (suspiciuni).

În neconcordanță cu deciziile organelor fiscale, prin care s-a respins la deducere cheltuielilor și a TVA-ului aferent achizițiilor, totuși, aceleași organe fiscale și-au însușit veniturile și TVA colectata realizata de societate din valorificarea mărfurilor.

Conform conținutul Minutei întâlnirii reprezentanților Consiliului Superior al Magistraturii cu președinții secțiilor de contencios administrativ și fiscal de la înalta Curte de Casație și Justiție și curțile de apel care a avut loc la Curtea de Apel București, 26-27 martie 2015 și care la capitolul III. DREPT FISCAL SI PROCESUAL FISCAL a tratat la paragraful 3. Titlul problemei de drept:

Dreptul de deducere a TVA. Suspiciuni de fraudă sau de nereguli în amonte. Posibilitatea persoanelor impozabile de a cunoaște că furnizorul sau operatorul a săvârșit fraudă în materia TVA (Directiva 2006/112). Sarcina probei (Curtea de Apel Suceava și Curtea de Apel Cluj/Tribunalul Maramureș)

În esență, *problema supusă dezbaterii* vizează posibilitățile concrete ale beneficiarului serviciului prestat/cumpărătorului bunului transmis de a verifica situația fiscală a furnizorilor și identificarea unor nereguli sau fraude în amonte.

**OPINIA ÎNSUȘITĂ**



*In unanimitate, participanții la întâlnire au apreciat că întreaga jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator din amonte în lanțul de prestații. Nu se pretinde contribuabililor să devină investigatori ai furnizorilor lor și nici nu răspund pentru faptele acestora, însă o diligentă medie este necesară pentru evitarea tentativelor de fraudă în materia TVA, atunci când există unele indicii apte să facă rezonabilă presupunerea existenței unor nereguli sau fraude în amonte.*

**ARGUMENTE:**

**Jurisprudență CJUE:**

Elemente semnificative în ceea ce privește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, sarcina probei, echilibrul între interesul public și cel privat oferă, de ex., *CJUE în Hotărârea din 21 iunie 2012, cauzele conexe C-80/11 și 142/11:*

1) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

2) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt

îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat. Jurisprudența ÎCCJ-SCAF: *Deciziile nr. 2581/2012, nr. 7397/2013, nr. 7415/2013, nr. 1473/2014.*

SC AT SRL nu este beneficiarul final pe lanțul tranzacțional ci numai un simplu intermediar.

Pentru aceste motive, petenta solicită anularea Deciziei de impunere F-BC XXX/12.09.2016 și a Raportului de inspecție fiscală F-BC XXX/12.09.2016, deoarece sumele constatate suplimentar (debitele suplimentare în suma de XXX lei la impozitul pe profit și respectiv XXX lei la TVA) sunt stabilite în mod eronat, cu încălcarea dispozițiilor legale în vigoare

**II.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

*1. În ceea ce privește impozitul pe profit:*

Urmare efectuării inspecției fiscale, având ca obiect verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2015, organele de control au stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în suma de **XXX lei**, astfel:

- conform **Procesului verbal nr. XXX din 29.07.2013** întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. - D.G.F.P. Bacău la SC S. SRL M, jud. Bacău, CUI XXX, în perioada aprilie 2012 — august 2012 SC S SRL M a livrat către SC AT SRL Bacău, mărfuri reprezentând bitum rutier (374,46 tone) și emulsie bituminoasă (35 tone), în valoare totală de XXX lei din care TVA în suma de xxx lei.

Referitor la proveniența mărfii livrate de SC S SRL M, jud. Bacău către SC AT SRL Bacău reiese faptul că toată cantitatea de bitum rutier și emulsie bituminoasă care a făcut obiectul tranzacției a fost achiziționată de la SC FA SRL Prahova - CUI XXX. În vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control inciucisat la SC FA SRL Prahova.

În data de 25.04.2012 D.G.F.P. Prahova- A1F transmite prin adresă nr. XXX/16.04.2013 că SC FA SRL Prahova, CUI XXX, nu funcționează la sediul social declarat, se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului de control identificarea acestuia, societatea nu a XXXfasurat niciodată activitate economică pe raza județului Prahova, furnizorii SC FA SRL Prahova sunt societăți cu

comportament tipic fantoma (nu depun declarații), societatea este inactiva incepand cu data de 20.11.2012, fiind transmisa Parchetului de pe langa Tribunalul Prahova sesizarea penala nr.XXX/05.10.2012.

Ca urmare a acestor aspecte organele de inspecție fiscală au apreciat că marfa livrata de SC S SRL M, jud. Bacău către SC AT SRL Bacau, „nu are surse de aprovizionare reconstituibile prin aceea ca proveniența inițiala a bunurilor achiziționate de SC S SRL M de la SC FA SRL Prahova nu poate fi reconstituita.”

- conform **Procesului verbal nr.XXX din 26.02.2013** intocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generala Coordonare Inspecție Fiscală, la SC OP SRL București, CUI XXX, in luna octombrie 2012 SC OP SRL București a livrat către SC AT SRL Bacau, mărfuri reprezentând bitum rutier, in valoare totala de XXX lei din care TVA in suma de xxx lei.

Conform constatărilor organelor de inspecție cuprinse in procesul verbal nr. XXX/26.02.2013, SC OP SRL București, se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale, societatea nu a depus la organul fiscal deconturile de TV A, declarațiile 394 sau 390, sustragandu-se astfel de la plata obligațiilor fiscale.

Ca urmare a acestor aspecte, conform inspecției fiscale, „rezulta ca marfa livrata de SC OP SRL București către SC AT SRL Bacau, nu are surse de aprovizionare reconstituibile.

- conform **Procesului verbal nr.XXX din 20.07.2015** intocmit de către organele de inspecție din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generala Antifrauda Fiscală-Direcția Regionala Antifrauda nr.4 Targu-Jiu, in perioada iulie 2013 - octombrie 2013 SC SA SRL - CUI XXX a livrat către SC AT SRL Bacau, mărfuri reprezentând bitum rutier in valoare totala de XXX lei din care TVA in suma de XXX lei.

Din analiza documentelor de proveniența s-a constatat ca marfa (bitum rutier) provine parte de la societatea BT BG in valoare de XXX lei, iar o alta parte provine de la SC MB SRL-CUI XXX, in valoare totala de XXX lei, SA SRL fiind transportator înscris în scrisorile de trăsură CMR.

Conform constatărilor organelor de inspecție din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generala Antifrauda Fiscală - Direcția Regionala Antifrauda nr.4 Targu Jiu, „marfa a circulat fizic, in sa a fost creat un circuit fictiv al documentelor in sensul că acestea nu reflectau realitatea in ceea ce privește trasabilitatea bitumului rutier cu scopul final de a fraudă TVA-ul si alte impozite datorate bugetului de stat”. Furnizorul intern de bitum rutier al SA SRL respectiv SC MB SRL, care a achiziționat ia rândul ei bitumul rutier de la societățile BT EOOD BG - VAT BGXXX - Bulgaria respectiv de la OA SPZOO - WATT PLXXX - Polonia, declara achiziții considerabile in declarația 394 de la diverse societăți din tara, societăți care in urma controalelor efectuate de inspectorii antifrauda

din cadrul DRAF 4 Tg. Jiu, s-a constatat ca au comportamentul unor societăți de tip fantoma. In scrisorile de trăsură CMR ridicate de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF 4 Tg. Jiu de la SA SRL aceasta apare in cazul majorității livrărilor efectuate de BT EOOD BG - VAT BGXXX către SC MB SRL ca fiind transportatorul bitumului rutier, transportul fiind efectuat direct in Romania către clienții sai. De asemenea, la rubrica din CMR-uri care se refera la locul de XXXtinație a mărfurilor, in majoritatea cazurilor, este înscrisă țara Bulgaria, ulterior aceasta XXXtinație fiind taiata si adaugate prin inscrierea cu pixul denumirea societăților cliente ale SA SRL si adresa din Romania unde a fost XXXcărcata cantitatea de bitum transportata.

Ca urmare a acestor aspecte a rezultat că „marfa livrata de SA SRL către SC AT SRL Bacau, nu are surse de aprovizionare reconstituibile prin aceea ca proveniența inițiala a bunurilor achiziționate de SC SA de la SC MB SRL nu poate fi reconstituita”.

## *2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată*

Urmare efectuării inspecției fiscale, având ca obiect verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2011-31.03.2016, organele de inspecție fiscala au stabilit suplimentar TVA nedeductibila in suma de **XXX lei**, reprezentând TVA aferenta achizițiilor de bitum rutier si emulsie bituminoasa de la SC S SRL M, jud. Bacau, SA SRL Calarasi si SC OP SRL București, achiziții care au făcut obiectul verificărilor XXXcrise la pct. II.1. din prezenta.

Conform **Procesului verbal nr. XXX din 29.07.2013** intocmit de către organele de inspecție fiscala din cadrul A.N.A.F. - D.G.F.P. Bacau, la SC S SRL M, jud. Bacau, CUI XXX, in perioada aprilie 2012 - august 2012 SC S SRL M a livrat către SC AT SRL Bacau, mărfuri reprezentând bitum rutier (374,46 tone) si emulsie bituminoasa (35 tone), in valoare totala de xxx lei din care TVA in suma de XXX lei.

Ca urmare a acestor aspecte rezulta ca marfa livrata de SC S SRL M, jud. Bacau către SC AT SRL Bacau, nu are surse de aprovizionare reconstituibile „prin aceea ca proveniența inițiala a bunurilor achiziționate de SC S SRL M de la SC FA SRL Prahova nu poate fi reconstituita”.

Conform **Procesului verbal nr. XXX din 20.07.2015** intocmit de către organele de inspecție din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generala Antifrauda Fiscala-Direcția Regionala Antifrauda nr.4 Targu-Jiu, in perioada iulie 2013-octombrie 2013 SA SRL - CUI XXX a livrat către SC AT SRL Bacau. mărfuri reprezentând bitum rutier in valoare totala de XXX lei din care TVA in suma de XXX lei.

Ca urmare a acestor aspecte rezulta ca marfa livrata de SC SA SRL către SC AT SRL Bacau, nu are surse de aprovizionare reconstituibile prin aceea ca proveniența inițiala a bunurilor achiziționate de SC SA de la SC MB SRL nu poate fi reconstituita.

- conform **Procesului verbal nr.XXX din 26.02.2013** întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, la SC OP SRL București. CUI XXX, în luna octombrie 2012 SC OP SRL București a livrat către SC AT SRL Bacău. mărfuri reprezentând bitum rutier, în valoare totală de XXX lei din care TVA în suma de xxx lei.

Conform constatărilor organelor de inspecție cuprinse în procesul verbal nr. XXX/26.02.2013, SC OP SRL București, s-a sustras de la efectuarea inspecției fiscale, societatea nu a depus la organul fiscal deconturile de TVA, declarațiile 394 sau 390, sustrăgându-se astfel de la plata obligațiilor fiscale.

Ca urmare a acestor aspecte rezulta ca marfa livrată de SC OP SRL București către SC AT SRL Bacău, nu are surse de aprovizionare reconstituibile.

**III.** Societatea AT S.R.L. cu domiciliul fiscal în XXX, jud. Bacău este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. XXX, are cod unic de înregistrare XXX, și are ca obiect principal de activitate „Comerț cu ridicata nespecializat” – cod CAEN 4690.

**IV.** Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

#### **A. PROCEDURA**

*Referitor la invocarea de către petentă în cuprinsul contestației a faptului că, pentru efectuarea controlului organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Bacău „s-au bazat exclusiv pe constatările efectuate de A.N.A.F. prin intermediul altor structuri, respectiv:*

*- Procesul verbal nr. XXX/ 29.07.2013 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F - DGFP Bacău la SC S SRL Măgură jud. Bacău și adresa nr. XXX/16.04.2013 emisă de DGFP Prahova în urma controlului efectuat la SC FA SRL Prahova;*

*- Procesul verbal nr.XXX din 26.02.2013 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală la SC OP SRL București;*

*- Procesul verbal - XXX din 20.07.2015 întocmit de către organele de inspecție din cadrul A.N.A.F. Direcția Generală Antifraudă Fiscală- Direcția Regională Antifraudă nr. 4 Targu Jiu”, se rețin următoarele:*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au preluat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016 la Cap. III - Constatări fiscale, atât

constatările Direcției Regionale Antifraudă Fiscală cât și cele ale D.G.F.P. Bacău și ale Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, cu privire la realitatea și veridicitatea XXXfășurării unor tranzacții economice între petentă și diverși furnizori, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(3) și (4) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

**Exercitarea dreptului de apreciere**

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

ART. 7

**Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

*(3) Organul fiscal este îndreptățit 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

ART.118

**Reguli privind inspecția fiscală**

*(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea*

*modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*

Din analiza prevederilor legale precitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea XXXcoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele prezentate, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a petentei, organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Bacău au analizat informațiile existente în baza de date a ANAF, precum și de la alte organe cu atribuțiuni de control, respectiv ale Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 4 Târgu Jiu, ale D.G.F.P. Bacău și ale Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău.

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

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute de procesele verbale încheiate cu ocazia examinării raporturilor juridice ale petentei.

Astfel, potrivit art. 73 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„ART. 73*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*

iar alin.(2) al aceluiași articol stipulează că:

*„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.*

În concluzie, susținerea petentei cu privire la faptul că pentru efectuarea controlului, organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Bacău s-au bazat exclusiv pe constatările efectuate de A.N.A.F. prin intermediul altor structuri, concluzii care au stat la baza emiterii deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere aspectele procedurale invocate de petentă cu privire la faptul că pentru efectuarea controlului, organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Bacău s-au bazat exclusiv pe constatările efectuate de A.N.A.F. prin intermediul altor structuri, concluzii care au stat la baza emiterii deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. FOND**

***1. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale în suma totală de XXX lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de XXX lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXX lei, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta AT SRL a făcut obiectul unor contrale efectuate de D.G.A.F., fiind transmis actul de sesizare nr. A-DAF XXX/08.09.2015 la Parchetul de pe lângă Curtea de Apel București, declinat ulterior către Direcția de Investigare a Infracrișunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial Iași, referitor la aspectele constatate în ceea ce privește tranzacțiile comerciale ale petentei cu societatea SA SRL, aspecte înscrise în Procesul verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.***

*În fapt, în perioada iulie 2013 - octombrie 2013 AT SRL Bacău a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de mărfuri reprezentând bitum rutier în valoare totală de XXX lei, din care TVA în suma de XXX lei de la SA SRL.*

Din analiza documentelor de proveniență s-a constatat că marfa (bitum rutier) provine: o parte de la societatea BT BG în valoare de XXX lei, iar o alta



parte provine de la MB SRL-CUI XXX, in valoare totala de XXX lei, SA SRL fiind transportatorul înscris in CMR-uri.

Conform constatărilor organelor de inspecție din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generala Antifrauda Fiscala - Direcția Regionala Antifrauda nr.4 Targu Jiu, **marfa a circulat fizic, insa a fost creat un circuit fictiv al documentelor in sensul că acestea nu reflectau realitatea in ceea ce privește trasabilitatea bitumului rutier cu scopul final de a fraudă TVA-ul si alte impozite datorate bugetului de stat.** Furnizorul intern de bitum rutier al SA SRL respectiv SC MB SRL, care a achiziționat la rândul ei bitumul rutier de la societățile BT EOOD BG - VAT BGXXX - Bulgaria respectiv de la OA SPZOO - WATT PLXXX - Polonia, declara achiziții considerabile in declarația 394 de la diverse societăți din tara, societăți care in urma controalelor efectuate de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF 4 Tg. Jiu, s-a constatat ca au comportamentul unor societăți de **tip fantoma**. In scrisorile de trăsută CMR ridicate de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF 4 Tg. Jiu de la SA SRL aceasta apare in cazul majorității livrărilor efectuate de BT EOOD BG — VAT BGXXX către SC MB SRL ca fiind transportatorul bitumului rutier, transportul fiind efectuat direct in Romania către clienții sai. De asemenea la rubrica din CMR-uri care se refera la locul de destinație a mărfurilor, in majoritatea cazurilor, apare înscrisă tara Bulgaria, ulterior aceasta destinație **fiind taiată si adaugate prin inscrierea cu pixul** denumirea societăților cliente ale SA SRL si adresa din Romania unde a fost XXXcărcata cantitatea de bitum transportata.

Ca urmare a acestor aspecte a rezultat ca marfa livrata de SA SRL către AT SRL Bacau, nu are surse de aprovizionare reconstituibile prin aceea ca proveniența inițiala a bunurilor achiziționate de SA SRL de la SC MB SRL nu poate fi reconstituita.

Din lecturarea Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, s-a constatat următoarea stare de fapt:

1. În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016 organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Bacău au consemnat constatări referitoare la informațiile conținute de Procesul verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, acesta constituindu-se ca Anexa nr. 9 la RIF F-BC XXX/12.09.2016.

2. Din lecturarea fotocopiei Procesului verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, nu rezultă că au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală în legătură cu starea de fapt consemnată în acesta, cu toate că în cuprinsul filei 12 se arată că „există suspiciunea rezonabilă că societatea AT SRL, a evidențiat în documente și în alte documente legale, cheltuieli care nu ar avea la bază operațiuni reale, în sumă totală de XXX lei din care T.V.A. de XXX lei, achiziții de la societatea SA SRL, care la rândul ei a înregistrat achiziții de la

societăți care au fost dovedite ca fiind emitente de facturi fictive, cea ce a avut pe deoparte, drept consecință diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, inclusiv în ceea ce privește Impozitul pe profit în sumă de XXX lei.”

Astfel, cu adresa nr. XXX/19.01.2017, D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației, în scopul stabilirii situației de fapt, prin raportare la temeiurile de drept invocate de către inspecția fiscală și de către petentă, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu principiul general de drept „*penalul tine loc civilul*” consacrat de Codul de procedura penală, a solicitat Direcției Regionale Antifraudă 4 Târgu Jiu să comunice dacă în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu pentru SC AT SRL a fost formulată sesizare penală în cauză, precum și dacă există persoane cercetate în vederea stabilirii caracterului infracțional al aspectelor consemnate în Procesul verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, iar în caz afirmativ stadiul soluționării acesteia.

În drept, art. 77 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 77

*Termenul de soluționare a cererilor contribuabilului/plătitorului*

*(1) Cererile depuse de către contribuabil/plătitor la organul fiscal se soluționează de către acesta în termen de 45 de zile de la înregistrare.*

*(2) în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia, dar nu mai mult de:*

*a) două luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/plătitorul solicitant;*

*b) 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;*

*c) 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii.”*

Având în vedere faptul că D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat Direcției Regionale Antifraudă 4 Târgu Jiu cele mai sus descrise, în scopul soluționării pe fond a contestației formulate, în considerarea dispozițiilor art. 276 din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare al contestației formulate de petentă a fost prelungit până la data primirii informațiilor solicitate, conform dispozițiilor legale mai sus citate.

Cu adresa nr. A-DAF XXX/12.04.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR XXX/20.04.2017, Direcția Generală Antifraudă Fiscală a răspuns solicitării, comunicând faptul că societatea AT SRL a făcut obiectul unor controale efectuate de D.G.A.F., fiind transmis actul de sesizare nr. A-DAF XXX/08.09.2015 la Parchetul de pe lângă Curtea de Apel București, declinat ulterior către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial Iași, referitor la aspectele constatate în ceea ce privește tranzacțiile comerciale ale petentei cu societatea SA SRL, aspecte înscrise în Procesul verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că Direcția Generală Antifraudă Fiscală a formulat Actul de sesizare nr. A-DAF XXX/08.09.2015, acesta fiind transmis la Parchetul de pe lângă Curtea de Apel București, declinat ulterior către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial Iași, în legătură cu starea de fapt constatată urmare controalelor efectuate de D.G.A.F., referitor la aspectele constatate în ceea ce privește tranzacțiile comerciale ale petentei cu societatea SA SRL, aspecte înscrise în Procesul verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate.

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) 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.***

***b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”***

(...)

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

*ART. 279*

*Soluții asupra contestației*

*(...)*

*(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin Decizia de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Bacău, a stabilit în sarcina AT SRL Bacau diferențe de impozit pe profit și TVA suplimentar în ceea ce privește operațiunile derulate de petentă cu partenerul SA SRL, în perioada iulie 2013 - octombrie 2013, reprezentând bitum rutier în valoare totală de XXX lei, din care TVA în suma de XXX lei, așa cum rezultă și din Procesul verbal nr.XXX din 20.07.2015 întocmit de către organele de inspecție din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generala Antifrauda Fiscala-Direcția Regionala Antifrauda nr.4 Targu-Jiu.

În baza acestor constatări s-a emis Decizia de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Bacău, prin care s-a stabilit în sarcina AT SRL diferențe de impozit pe profit și TVA, stabilite suplimentar în legătură cu operațiunile derulate aceasta cu firma SA SRL.

Astfel, potrivit adresei nr. A-DAF XXX/12.04.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR XXX/20.04.2017, Direcția Generală Antifraudă Fiscală a transmis actul de sesizare nr. A-DAF XXX/08.09.2015 organelor de urmărire și cercetare penală, respectiv la Parchetul de pe lângă Curtea de Apel București, declinat ulterior către Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial Iași, referitor la aspectele constatate în ceea ce privește tranzacțiile comerciale ale petentei cu societatea SA SRL, aspecte înscrise în Procesul verbal nr.

XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecătii, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de **XXX lei** stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016 și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite, care fac obiectul sesizării unității de parchet mai sus indicate, exista o interdependența de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit și TVA, având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat, precum și diminuarea masei impozabile a profitului, în condițiile în care, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat prin exercitarea nejustificată a dreptului de deducere a TVA, a diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului pentru operațiuni comerciale de achiziții/prestări servicii interne posibil a fi fictive cu diverse societăți.

Se reține că 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. (CEJ – Cauza 255/2002 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 constea, 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. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, XXXcriere 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.

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 economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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 înrâurirea 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 [...]”*.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că actul de sesizare nr. A-DAF XXX/08.09.2015 a fost transmis organelor de urmărire și cercetare penală, respectiv la Parchetul de pe lângă Curtea de Apel București, declinat ulterior către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial Iași, referitor la aspectele constatate în ceea ce privește tranzacțiile comerciale ale petentei cu societatea SA SRL, aspecte înscrise în Procesul verbal nr. XXX/20.07.2015 emis de D.R.A.F. 4 Târgu Jiu, a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală F-BC XXX/12.09.2016 care a stat la baza emiterii care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate.

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 înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de **XXX lei**, reprezentând: impozit pe profit în sumă de **XXX lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **XXX lei**, motiv pentru care *se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă* împotriva Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma totală de **XXX lei**, reprezentând: impozit pe profit în sumă de **XXX lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **XXX lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“[...]”

(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.*”, ulterior pronunțării unei soluții definitive în cauza penală urmare actului de sesizare nr. A-DAF XXX/08.09.2015.

coroborat cu 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 [...]*”.

**2. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale în suma totală de XXX lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de XXX lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXX lei, contestate, se rețin următoarele:**

*În fapt*, organele de control au stabilit suplimentar un impozit pe profit și o TVA nedeductibilă, aferentă achizițiilor de bitum rutier și emulsie bituminoasă de la SC S SRL M, jud. Bacău și SC OP SRL București, astfel:

- conform **Procesului verbal nr. XXX din 29.07.2013** întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. - D.G.F.P. Bacău la SC S. SRL M, jud. Bacău, CUI XXX, în perioada aprilie 2012 - august 2012 SC S SRL M a livrat către SC AT SRL Bacău, mărfuri reprezentând bitum rutier (374,46 tone) și emulsie bituminoasă (35 tone), în valoare totală de XXX lei din care TVA în suma de xxx lei.

Referitor la proveniența mărfii livrate de SC S SRL M, jud. Bacău către SC AT SRL Bacău reiese faptul că toată cantitatea de bitum rutier și emulsie bituminoasă care a făcut obiectul tranzacției a fost achiziționată de la SC FA SRL Prahova - CUI XXX. În vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC FA SRL Prahova.

În data de 25.04.2012, D.G.F.P. Prahova- AIF a transmis prin adresa nr. XXX/16.04.2013, faptul că SC FA SRL Prahova. CUI XXX, nu funcționează la sediul social declarat, se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului de control identificarea acestuia, societatea nu a XXXfasurat niciodată activitate economică pe raza județului Prahova, furnizorii SC FA SRL Prahova sunt societăți cu comportament tipic fantomă (nu depun declarații), societatea este inactivă începând cu data de 20.11.2012, fiind transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Prahova sesizarea penală nr.XXX/05.10.2012.

- conform **Procesului verbal nr.XXX din 26.02.2013** întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. - Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, la SC OP SRL București, CUI XXX, în luna octombrie 2012 SC OP SRL București a livrat către SC AT SRL Bacău, mărfuri reprezentând bitum rutier, în valoare totală de XXX lei din care TVA în suma de xxx lei.

Conform constatărilor organelor de inspecție cuprinse în procesul verbal nr. XXX/26.02.2013, SC OP SRL București, se sustrage de la efectuarea



inspecției fiscale, societatea nu a depus la organul fiscal deconturile de TV A, declarațiile 394 sau 390, sustragându-se astfel de la plata obligațiilor fiscale.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin. (1) și art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

- **art.21 alin.1** din același act normativ se precizează:

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 1 și alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(1^1) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor [art. 134^2](#) alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.*

*(1^2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor [art. 134^2](#) alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare*

conform [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor [art. 150](#) alin. (2) - (6), [art. 152<sup>3</sup>](#) alin. (10) sau [art. 160](#).

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt XXXtinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind XXXtinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

În scopul soluționării în condițiile legii, a contestației formulate de către S.C. AT S.R.L., cu sediul în xxx, Jud. Bacău, împotriva Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016, emise de AJFP Bacău, înregistrată la înregistrată la A.J.F.P. Bacău–Inspecție fiscală sub nr. BCG\_AIF XXX/21.10.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR XXX/07.12.2016, având în vedere starea de fapt consemnată în R.I.F. care a stat la baza emiterii deciziei contestate, consecința fiscală fiind stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA în legătură cu operațiunile XXXfășurate de aceasta cu cei doi furnizori S.C. S S.R.L. și S.C. OP S.R.L., în temeiul prevederilor art. 7 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 3.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat completarea Referatului cu propuneri de soluționare indicând aspectele stării de fapt și normele legale incidente acesteia care au determinat stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA, decurgând din operațiunile XXXfășurate de aceasta cu furnizorii S.C. S S.R.L. și S.C. OP S.R.L.

S-au solicitat aceste propuneri în scopul clarificării stării de fapt fiscale care a determinat stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA în legătură cu operațiunile XXXfășurate de aceasta cu cei doi furnizori, în condițiile în care, de exemplu, referitor la TVA se constată că jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de

instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza **C-80/11 și C-142/11** din 21.06.2012.

În drept, art. 77 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 77

*Termenul de soluționare a cererilor contribuabilului/plătitorului*

*(1) Cererile depuse de către contribuabil/plătitor la organul fiscal se soluționează de către acesta în termen de 45 de zile de la înregistrare.*

*(2) în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia, dar nu mai mult de:*

*a) două luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/plătitorul solicitant;*

*b) 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;*

*c) 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii.”*

Având în vedere faptul că, D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Bacău cele mai sus XXXcrise, în scopul soluționării pe fond a contestației formulate, în considerarea dispozițiilor art. 276 din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare al contestației formulate de petentă a fost prelungit până la data primirii informațiilor solicitate, conform dispozițiilor legale mai sus citate.

Cu adresa nr. BCG\_AIF 713/31.01.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR 5317/07.02.2017, Activitatea de Inspecție Fiscală Bacău a răspuns solicitării, organele de inspecție fiscală preluând în aceasta argumentele din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt confirmată de documentele existente la dosarul cauzei, în scopul soluționării contestației formulate de către petentă, conform art. 276 Cod procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Bacău completarea Referatului cu propuneri de soluționare cu aspectele stării de fapt și normele legale incidente acesteia care au determinat stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA, decurgând din operațiunile XXXfășurate de aceasta cu furnizorii S.C. S S.R.L. și S.C. OP S.R.L., în condițiile în care:

- conform Procesului verbal nr. XXX/29.07.2013 a D.G.F.P. a jud. Bacău, încheiat la S.C. S S.R.L., existent în fotocopie la dosarul cauzei:

„B. Pentru tranzacțiile menționate mai sus, reprezentantul legal al S.C. S S.R.L. M, dl. ND a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile emise (anexa nr. 1), contractul de vânzare - cumpărare FN/25.04.2012 încheiat cu S.C. AT S.R.L. Bacău atașat în copie la prezentul proces verbal.

Conform datelor din facturi, precum și din explicațiile date de administratorul societății - dl. ND prin Nota explicativă nr. ND/23.07.2013 conform prevederilor art. 94 alin. (3) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, „marfa a fost transportată cu mijloace de transport proprii (auto nr. BC98XXX, BC46XXX, BC42XXX), iar în celelalte cazuri nu cunoaște proprietarii mașinilor, nefiind nicăieri o rubrica de completare cu proprietarii mijloacelor de transport.”

(...)

E. Decontările între cele două societăți, conform documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală (fișa client AT SRL Bacău), s-au efectuat cu ordine de plată, iar la data de 31.08.2012 soldul creditor al contului 4111 analitic „AT” este în sumă de XXX lei.

F. Facturile emise către S.C. AT S.R.L. Bacău, sunt înregistrate în evidența financiar contabilă, în jurnalele de vânzări, balanțele de verificare și declarate în deconturile de TVA, precum și în declarațiile 394. S.C. S S.R.L. Magura a declarat prin Declarațiile informative 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național aferente anului 2012 ca a efectuat livrări către S.C. AT S.R.L. Bacău cu o baza impozabilă în suma de XXX lei și TVA în sumă de XXX lei ce corespunde cu suma declarată de S.C. AT S.R.L. Bacău.”

- conform Procesului verbal nr. XXX/26.02.2013 încheiat de D.G.C.I.F.-Unitatea de Investigații Fiscale, anexa nr. 8 la RIF, existent în fotocopie la dosarul cauzei:

„În perioada analizată, S.C. OP S.R.L. a livrat la un număr de cinci societăți, respectiv S.C. Petrochim Trading S.R.L., S.C. M S.R.L., S.C. AT S.R.L., S.C. DA S.R.L. și GTB S.R.L. o cantitate totală de 917,14 tone bitum rutier în valoare totală de XXX lei (anexa 5). (...)

(...) echipa de inspecție fiscală a stabilit următoarele obligații de plată la bugetul general consolidat al statului :

- TVA de plată : XXX lei;

- Impozit pe profit: XXX lei;

**TOTAL: XXX lei.**

Modul de calcul al TVA și al impozitului pe profit sunt prezentate în anexele nr. 4 și 5.”

Deși organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Bacău au răspuns solicitării, preluând în cuprinsul adresei doar argumentele din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestate, fără a clarifica starea de fapt și normele legale incidente acesteia care au determinat stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA, decurgând din operațiunile desfășurate de aceasta cu furnizorii S.C. S S.R.L. și S.C. OP S.R.L., organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor în cauză și a TVA aferentă, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste livrări, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației reglementat la art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 276 din același act normativ, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina necesitatea și utilitatea serviciilor achiziționate de petentă, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea 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.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația petentei, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă și completă a situației fiscale a contribuabilului,

Pe cale de consecință, din documentele existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată, organul competent în soluționare a contestației nu poate stabili starea de fapt și normele legale incidente acesteia care au determinat stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA, decurgând din operațiunile desfășurate de aceasta cu furnizorii S.C. S S.R.L. și S.C. OP S.R.L., motiv pentru care, raportat la documentele existente la dosarul cauzei, se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Soluții asupra contestației*

*(...)*

*(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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat 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 XXXființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,*

respectiv *se va desființa parțial* Decizia de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **XXX lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **XXX lei** și TVA în sumă de **XXX lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **XXX lei** și TVA în cuantum de **XXX lei**, în considerarea principiului rolului activ în vederea determinării corecte a situației fiscale a petentei.

În scopul verificării îndeplinirii de către petentă a tuturor condițiilor de fond și de formă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală vor reanaliza starea de fapt fiscală, identificând elementele obiective care confirmă că petenta *știa sau ar fi trebuit sa știe* că este posibil ca aceste operațiuni să fie implicate într-o

fraudă, în considerarea faptului că de exemplu, firma FA SRL a fost radiată la data de 18.04.2016, având în vedere următoarele:

- Jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza **C-80/11 și C-142/11** din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

*„45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.*

*46. Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).*

*47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).*

*(...)*

*50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente*

*obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”.*

Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

De asemenea, referitor la posibilitatea petentei de a diminua masa impozabilă a profitului cu contravaloarea achizițiilor de la S SRL și OP SRL, operațiuni care fac obiectul cauzei deduse judecății, organele de inspecție fiscală vor analiza aceste operațiuni în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul determinării profitului impozabil cu consecința calculării impozitului pe profit conform legii analizând dacă aceste cheltuieli au fost efectuate de petentă în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv pentru obiectul de activitate al acesteia.

Referitor la contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC XXX/12.09.2016**, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„ART. 131*

*Rezultatul inspecției fiscale*

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

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*



coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale ale art. 279 alin. (3) și alin. (4), art.6, art.7 alin.(3) și (4) și art.118 alin.(5), art. 93 alin.(1) și alin. (2) și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

- *suspendarea soluționării contestației* formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **XXX lei** reprezentând:

- Impozit pe profit in suma de XXX lei;
- Taxa pe valoarea adăugata in suma de XXX lei,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta 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.

- *desființarea parțială* a Deciziei de impunere nr. F-BC XXX/12.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **XXX lei** reprezentând:

- XXX lei - impozit pe profit;
- XXX lei - taxa pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații și aceeași perioadă, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie din perioada respectivă.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea AT S.R.L.
- A.J.F.P. Bacău, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Bacău sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,