

DECIZIA nr. 26 din 08.02.2021
privind soluționarea contestației formulată de **ABC SRL**,
cu sediul în, sector ..., București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....12.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ...12.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_...12.2020, completată cu adresele nr. ...12.2020, nr.12.2020, și nr.12.2020, înregistrate sub nr. MBR_REG_...12.2020, nr. MBR_REG_...12.2020 și nr. MBR_REG_...12.2020 de către Administrația Sector Q a Finanțelor Publice cu privire la contestația societății ABC SRL, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.16.11.2020.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/30.09.2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 și comunicată în data de 07.10.2020 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei, din care este contestată TVA în sumă de **V lei**, precum și accesoriile aferente.

Prin emailul transmis în data de 18.01.2021 și înregistrat sub nr.01.2021, completat cu adresa nr.02.2021 transmisă prin email în data de 05.02.2021 societatea a precizat deciziile prin care sunt stabilite accesoriile contestate și cuantumul acestora, respectiv:

- decizia referitoare la obligațiile fiscale reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 1/13.10.2020 transmisă prin SPV și prin care s-au stabilit dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de **A lei**;

- decizia referitoare la obligațiile fiscale reprezentând penalități de nedeclarare nr. 1/13.10.2020 transmisă prin SPV și prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de **P lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

I.Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru TVA aferentă perioadei 07.12.2016-31.05.2020.

În urma verificării organele de control au stabilit prin decizia de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei, din care TVA în sumă de V lei reprezentând TVA neacceptată la deducere pentru achiziții de bunuri și servicii de la un număr de 19 furnizori din facturi care nu au valoare

de document legal de proveniență conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, operațiunile economice nefiind reale chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea în parte a deciziei de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020 pentru TVA în sumă de V lei, precum și a accesoriilor aferente invocând următoarele:

Inspekția fiscală s-a efectuat cu încălcarea art. 122 și art. 123 din Codul de procedură fiscală care reglementează obligația comunicării avizului de inspekție fiscală cu 15 zile înainte începerii inspekției fiscale și cu privire la data începerii inspekției fiscale deoarece avizul nr. 57/27.07.2020 i-a fost comunicat în data de 29.07.2020, iar inspekția s-a derulat în perioada cuprinsă între data de 28.07.2020 și data de 30.09.2020.

Motivarea din decizia de impunere este realizată doar prin invocarea evazivă a unor articole legale, iar în RIF se reflectă doar în analiza formei cu toate că unul din articolele invocate este cel referitor la prevalența economicului asupra juridicului, ceea ce contravine obligativității motivării statuată prin legislația europeană, respectiv principiilor consacrate de art. 17 pct. 2 din Recomandarea (2007) a Comitetului de Miniștri al Statelor Membre referitoare la o bună administrație și principiul IV din Rezoluția (77) 31 a Comitetului de Miniștri al Statelor Membre privind protecția individului în raport cu actele administrației.

De asemenea, cu toate că societatea a depus punctul de vedere cu privire la constatările echipei de inspekție fiscală în data de 05.10.2020, în RIF se regăsește precizarea că reprezentantul legal al societății nu a formulat punct de vedere în locul prezentării de către echipa de inspekție fiscală a concluziilor asupra punctului de vedere prezentat. Acest punct de vedere a fost analizat într-o adresă separată nr. 4401236/06.10.2020, contrar prevederilor art. 130-131 din Codul de procedură fiscală, jurisprudenței europene în materie de TVA și celorlalte reguli de realizare a inspekției fiscale de la art. 5, art. 6, art. 7, art. 12 și art. 118 din Codul de procedură fiscală și art. 11 din Codul fiscal.

Referitor la fondul cauzei, pentru fiecare din furnizorii de la pozițiile nr. 1-5, 7-13, 15-19 de la pct. 2.2 din contestație, societatea contestatoare susține că și-a exercitat corect dreptul de deducere a TVA în baza art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, contrar susținerilor echipei de inspekție fiscală, care nu a respectat obligativitatea impusă de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal de indicare a elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării ei în considerare.

Societatea invocă și citează din jurisprudența internă din decizia nr. 537/03.02.2015 pronunțată de Curtea de Apel Craiova în dosarul 6587/63/2014 referitoare la rolul funcționarului public din ANAF, sentința penală nr. 97/06.06.2018 a Tribunalului Hunedoara rămasă definitivă prin decizia penală nr. 947/19.12.2018 a Curții de Apel Alba Iulia, sentința civilă nr. 857 a Curții de Apel București în dosarul nr. 7658/2/2012 Nidera România, precum și jurisprudența CJUE din cauzele C-101/16 Paper Consult, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben Kft și David și cauza C-277/14 PPUH.

În baza jurisprudenței invocate societatea apreciază că este exclusă răspunderea sa fiscală pentru culpă prin faptul că s-a asigurat că furnizorii nu sunt inactivi, a solicitat numele persoanei care primește comenzile, s-a asigurat de primirea produselor comandate și a achitat facturile doar ca urmare a primirii produselor, dând dovadă de diligență peste medie (peste ceea ce este rezonabil). Autoritatea fiscală nu a făcut un minim efort de a explora și posibilitatea potrivit căreia societatea este un cumpărător de bună credință, deși îi revenea sarcina probei cunoașterii faptului că operațiunea invocată la justificarea deducerii TVA este implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor, limitându-se la constatări formale, cum ar fi neînscrierea în factură a contului bancar, fără negarea folosirii bunurilor și serviciilor în folosul societății.

Referitor la furnizorii ... SRL (poz. 6) și ... SRL (poz.14) societatea susține că TVA aferentă achizițiilor de la aceștia se regăsește în contabilitatea sa ca taxă nedeductibilă, astfel că prin constatările echipei de inspecție fiscală se generează o dublare a sumelor nedeductibile.

ABC SRL a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de 03.02.2021 conform minutei existente la dosarul cauzei, în cadrul căreia a arătat că urmează să depună o adresă precizatoare cu privire la accesoriile contestate. Societatea a depus această adresă la registratura Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. MBCM_REG_....02.2021 și transmis-o prin email în data de 05.02.2021.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă inspecția fiscală a fost realizată cu respectarea dispozițiilor referitoare la avizarea inspecției, la motivarea deciziei de impunere și la respectarea dreptului societății la formularea punctului său de vedere la finalizarea inspecției, în condițiile în care argumentele aduse de societate în susținerea contestației nu sunt de natură că releve nerespectarea acestor dispoziții.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au efectuat două controale inopinate la societatea ABC SRL, în urma cărora au fost încheiate procesele-verbale nr. pvi/11.10.2019 și nr. pvi/25.06.2020 prin care au fost constatate încălcări ale legislației fiscale în relațiile cu anumiți furnizori, cu consecința diminuării TVA deductibilă.

Societatea a fost reprezentată de domnul BF în calitate de director general în baza împuternicirilor date de administratorul societății și înregistrate la organul fiscal sub nr. MB....25.09.2019 și MB...15.06.2020, prin care acesta este pe deplin autorizat să semneze toate actele și documentele necesare pentru reprezentarea în fața organelor de inspecție fiscală.

În urma celui de-al doilea control inopinat societatea a fost supusă inspecției fiscale pentru TVA aferentă perioadei 07.12.2016-31.05.2020, în baza avizului de inspecție fiscală nr. F-SX iff/27.07.2020 înmănat sub semnătură în data de 29.07.2020. Conform mențiunilor din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 inspecția fiscală a fost consemnată în registrul unic de control al societății la poz. 2/29.07.2020 și s-a desfășurat în perioada 28.07.2020-30.09.2020.

Inspecția fiscală s-a finalizat în data de 30.09.2020 când a avut loc discuția finală, societatea fiind înștiințată în acest sens prin adresa nr. MB...30.09.2020, în raportul de inspecție fiscală menționându-se că “reprezentantul legal al societății nu a formulat punct de vedere față de constatările cuprinse în raport”. Conform fotocopiei existente la dosarul cauzei reprezentantul/împuternicitul societății a înscris sub semnătură în adresa nr. MB...30.09.2020 “am primit un exemplar din proiectul de RIF și nu sunt obiecțiuni de făcut”. În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 a fost emisă decizia de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020, listată la data de 30.09.2020 și înmănată sub semnătură în data de 07.10.2020.

În data de 05.10.2020 cu adresa nr. MB...05.10.2020 societatea ABC SRL prin administrator BMA un punct de vedere prin care contestă constatările și concluziile raportului de inspecție fiscală, la care organele de inspecție fiscală au răspuns prin adresa nr. 4401236/06.10.2020.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că nu s-a respectat termenul de 15 zile de la data comunicării avizului pentru începerea inspecției fiscale, că decizia de impunere nu respectă exigențele referitoare la motivare și că punctul de vedere al societății nu a fost luat în considerare urmare discuției finale.

În drept, conform art. 7, art. 55, art. 122, art. 123, art. 130 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 7. – (2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(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. 55. – (2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;

- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz”.

“Art. 122. – (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale”.

”Art. 123. – (2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control** ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură”.

“Art. 130. – (1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) **Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.** În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) **Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.**

(5) *Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.*

“Art. 131. – (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. *În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(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; [...]

(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin. (4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art. 47.”

În speță, societatea ABC SRL a fost supusă la două controale inopinate conform proceselor-verbale nr. pvi/11.10.2019 și nr. pvi/25.06.2020, iar în urma ultimului control inopinat a fost supusă și inspecției fiscale în baza avizului comunicat reprezentantului legal al societății în data de 29.07.2020, aceeași dată fiind menționată și în registrul unic de control.

Reiese că susținerea societății privind nerespectarea prevederilor art. 122 din Codul de procedură fiscală referitoare la avizarea inspecției fiscale este neîntemeiată, în condițiile în care organele de control au fost pe deplin îndreptățite să înceapă inspecția fiscală din momentul comunicării avizului de inspecție (data 29.07.2020) în baza excepției de la art. 122 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, din moment ce în urma controalelor inopinate efectuate în anii 2019 și 2020 au constatat încălcări ale legislației fiscale. *Afirmația societății din motivarea contestației în sensul că “(ii) nu a fost supusă unui control inopinat în anul de efectuare a inspecției fiscale (i.e. 2020)” este contrară realității, procesul-verbal nr. pvi/25.06.2020 fiind înmănat reprezentantului societății sub semnătură.*

Inspecția fiscală a început la data de **29.07.2020 conform mențiunii din registrul unic de control, deci chiar din momentul comunicării avizului de inspecție fiscală,** iar înscrierea în raport a datei de 28.07.2020 ca dată de

Început a perioadei de realizare a inspecției fiscale este o simplă eroare materială, după cum au precizat organele de control în adresa nr.12.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG...22.12.2020, care nu a influențat posibilitatea contribuabilului de a se pregăti pentru control ori rezultatele controlului. De altfel, societatea nu a invocat că faptic inspecția fiscală a început fără comunicarea avizului și nici nu a adus vreo dovadă în acest sens.

Referitor la motivarea actelor administrativ fiscale, se reține că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 organele de inspecție fiscală au precizat demersurile întreprinse pentru verificarea legalității și realității operațiunilor economice efectuate de ABC SRL și înregistrate în contabilitatea societății, inclusiv prin solicitări de informații de la principalii furnizori de bunuri și servicii, iar din constatările proprii asupra documentelor verificate și informațiile pe care le dețineau, acestea au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale în acord cu prevederile legale aplicabile speței. La capitolul “Constatări fiscale” din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020 și care face parte din aceasta, sunt explicitate pe larg aspectele care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, aspecte care au fost avute în vedere la “Motive de fapt”, raportul cuprinzând totodată și “Temeiul de drept”.

De asemenea, se reține că decizia de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 conține pe scurt motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, așa cum se prevede în OPANAF 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”.

Faptul că decizia de impunere contestată *nu prezintă în mod detaliat constatările fiscale, precum și motivele de fapt și temeiurile de drept care au condus la emiterea acesteia, nu poate fi interpretată ca reprezentând o nemotivare a actului administrativ*, întrucât acestea sunt prezentate pe fiecare furnizor în parte în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii sale, în acord cu prevederile art.131 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) lit.a) din Codul de procedură fiscală, anterior citate. Totodată, susținerile societății referitoare la motivarea evazivă și doar pe aspecte legate de forma tranzacțiilor au legătură cu fondul cauzei și urmează a fi avute în vedere cu ocazia soluționării pe fond a contestației.

În privința neanalizării punctului de vedere al societății în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, ci printr-o adresă separată, se reține că **la data discuției finale (30.09.2020) reprezentantul/împuternicitul societății a declarat sub semnătură în mod expres că “nu sunt obiecțiuni de făcut” conform mențiunii olografe de pe adresa de înștiințare pentru discuția finală.** Urmare acestei precizări, organele de inspecție fiscală au și încheiat raportul de inspecție fiscală și au emis decizia de impunere în aceeași zi cu data programată pentru efectuarea inspecției fiscale (30.09.2020), pe care le-au

înmânat sub semnătură în data de 07.10.2020. Faptul că, ulterior datei finalizării inspecției fiscale, întocmirii raportului și emiterii deciziei de impunere, administratorul societății a înțeles să depună un punct de vedere prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală **nu poate fi imputat** în vreun fel acestora, câtă vreme *la data discuției finale reprezentantul societății, pe deplin autorizat conform împuternicirii, a fost de acord cu constatările inspecției declarând că “nu sunt obiecțiuni de făcut”, iar la organul fiscal nu a fost înregistrat niciun act de revocare a împuternicirii dată acestuia.*

Prin urmare, nu poate fi vorba de nerespectarea prevederilor legale referitoare la analiza punctului de vedere al societății și la respectarea dreptului său de apărare, cu atât mai mult cu cât societatea a înțeles să uzeze de acest drept prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și propriile argumente în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Referitor la nerespectarea celorlalte reguli de realizare a inspecției fiscale din Codul de procedură fiscală, se reține că societatea nu invocă motive concrete de natură să indice că organele de inspecție fiscală nu le-au respectat. Faptul că organele de inspecție fiscală au reținut și valorificat în constatările lor rezultatele solicitărilor de informații de la terți – furnizorii societății nu echivalează cu nerespectarea regulilor procedurale de realizare a inspecției și cu încălcarea principiului bunei-credințe, așa cum eronat susține societatea, ci este urmarea exercitării atribuțiilor și competențelor ce le revin în administrarea probelor și aprecierea stărilor de fapt fiscale, în conformitate cu dispozițiile art. 7 și art. 55 din Codul de procedură fiscală mai sus citate.

În aceste condiții se constată ca neîntemeiate susținerile societății ABC SRL referitoare la nerespectarea dispozițiilor procedurale referitoare la avizarea inspecției fiscale, la nemotivarea deciziei de impunere și la nerespectarea dreptului său la formularea punctului de vedere la finalizarea inspecției fiscale.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate investi cu soluționarea pe fond a acesteia, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a dedus TVA pentru achiziții fictive de bunuri și servicii, iar aceste constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere au condus la suspiciunea existenței unui mecanism evazionist de fraudare a TVA, ce a fost sesizat organelor de urmărire penală prin sesizarea penală înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul București, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

În fapt, în urma inspecției fiscale realizate la societatea ABC SRL organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA pentru suma de V lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la un număr de 19 furnizori considerate ca fiind achiziții aferente unor operațiuni economice nereale și

pentru care societatea nu a prezentat dovezi concrete obiective, care să ducă la identitatea adevăratului furnizor.

Anterior inspecției fiscale, la societate au fost realizate două controale inopinate, în următoarele circumstanțe:

1. Organele fiscale au fost sesizate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice V cu adresa înregistrată sub nr. MBR_DGR_.../25.02.2019 cu privire la faptul că, în cadrul unui control inopinat la societatea F1 SRL cu sediul în V, administratorul societății SGA a declarat că nu a avut și nici nu are relații comerciale cu un număr de 5 societăți cu sediul în București, între care și ABC SRL, deși acestea au declarat că au realizat achiziții de la F1 SRL.

Pentru verificarea tranzacțiilor dintre societatea F1 SRL și cele 5 societăți din București organele de inspecție fiscală din V au solicitat acestora din urmă informații și documente, fără ca societatea ABC SRL să dea curs solicitării. Din răspunsurile primite de la 3 din cele 5 societăți vizate a reieșit că societatea F1 SRL în calitate de furnizor/prestator era reprezentată de numita SDM, deși aceasta nu a avut și nu are calitatea de reprezentant legal al societății, nefiind cunoscută administratorului societății F1 SRL; chitanțele privind plata în numerar sunt emise informatic pe același formular cu factura și poartă amprenta ștampilei format rotund mic cu numele F1 SRL, dar reprezentantul societății F1 SRL a declarat că nu a emis formulare în sistem informatic, ci facturi pretipărite și completate manual, pentru care s-au utilizat două ștampile rotunde cu amprenta de 30 mm.

Totodată, organele fiscale au fost sesizate cu adresa înregistrată sub nr. MBR_DGR_.../24.09.2019 de către Inspectoratul de Poliție al Județului V – Serviciul de investigare a criminalității economice cu privire la cele 5 societăți din București, între care și ABC SRL, în legătură cu plângerea persoanei vătămate SGA pentru care s-a constituit dosarul penal nr. zzz/P/2019 înregistrat la Parchetul de pe lângă Judecătoria V, în care s-a început urmărirea penală *in rem* pentru comiterea infracțiunilor de înșelăciune și fals în înscrisuri sub semnătură privată.

Urmare celor două sesizări organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au realizat un **control inopinat** la societatea ABC SRL, **pentru care au încheiat procesul-verbal nr. pvi/11.10.2019**, constatându-se că societatea a realizat achiziții de la societatea F1 SRL din V în baza a 135 de facturi în valoare totală de J1 lei, din care TVA în sumă de J2 lei, care nu au valoare de document justificativ întrucât nu reflectă operațiuni economice reale.

De asemenea, în timpul controlului inopinat organele fiscale au constatat că societatea a derulat în perioada 01.09.2017-30.09.2018 tranzacții și cu societatea F2 SRL, una dintre cele 5 societăți cu privire la care s-au primit sesizările, în baza unui număr de 58 de facturi în valoare totală de J3 lei, din care TVA în sumă de J4 lei, care nu au valoare de document justificativ întrucât nu reflectă operațiuni economice reale.

Organele fiscale de control au constatat că achizițiile de la F1 SRL s-au realizat în baza contractelor nr. 33/01.09.2017 și nr. 53/01.09.2018, reprezentantul furnizorului fiind numita SDM, care s-a recomandat ca reprezentantul legal al furnizorului; toate facturile au valori în sumă de până la 5.000 lei, au fost achitate integral în numerar numitei SDM și sunt tipărite pe hârtie format A4, o parte din acestea având completate la rubrica privind expediția persoana care a întocmit factura (AC, fără date de identificare) și mijlocul de transport; toate achizițiile reprezentând agende, pixuri, consumabile, calendare perete, pliante publicitare etc. au fost înregistrate direct în conturile de cheltuieli.

Achizițiile de la F2 SRL reprezentată de CD au fost efectuate în baza contractului nr. 20/30.05.2017, având ca obiect prestarea de servicii de comunicare, respectiv închiriere de spațiu publicitar exterior. Toate facturile au valori în sumă de până la 5.000 lei, au fost achitate integral în numerar, sunt tipărite pe hârtie format A4 și nu au completate numele persoanei/persoanelor care le-au întocmit, iar la modul de expediție este menționat „auto” sau „curier”. La solicitarea organelor fiscale societatea a prezentat un număr de 13 rapoarte de activitate întocmite pentru perioada 01.09.2017-30.09.2018, fără ca acestea să respecte prevederile art. 281 alin. (7) din Codul fiscal și prevederile contractuale în sensul că nu sunt delimitate suprafețele de teren/locul unde ar fi fost amplasate casele publicitare exterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit drept consecință a controlului inopinat diminuarea TVA deductibilă cu suma de J2+J4 lei aferentă achizițiilor efectuate de societatea controlată ABC SRL de la furnizorii F1 SRL și F2 SRL și au dispus în sarcina societății prin dispoziția de măsuri nr. disy/11.10.2019 măsura corectării deconturilor de TVA depuse în perioada 01.09.2017-30.09.2018 prin diminuarea TVA în sumă de J2 lei, respectiv în sumă de J4 lei, în total J2+J4 lei, precum și măsura depunerii unor noi declarații informative 394 prin declararea achizițiilor de la cei doi furnizori. Cu adresa nr. ...21.12.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG-.../22.12.2020 organele de inspecție fiscală precizează că societatea a dus la îndeplinire cele dispuse prin dispoziția de măsuri, motiv pentru care TVA deductibilă în minus în sumă de J2+J4 lei nu influențează rezultatele consemnate în decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale ulterioare.

*Procesul-verbal de control inopinat nr. pvi/11.10.2019 a fost transmis Inspectoratului de Poliție al Județului V – Serviciul de investigare a criminalității economice, precum și **Parchetului de pe lângă Tribunalul București împreună cu sesizarea penală nr. szpi/16.10.2019 pentru faptele descrise în procesul-verbal, ca fiind susceptibile de a întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2015 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.***

2. Organele fiscale au fost sesizate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice B cu adresa înregistrată sub nr. MBS...24.02.2020 cu privire la faptul că, în cadrul unei inspecții fiscale parțiale la societatea F3 SRL cu sediul în B, au rezultat neconcordanțe în tranzacțiile declarate în legătură cu societatea ABC SRL din București.

Urmare acestei noi sesizări organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au realizat un nou **control inopinat** la societatea ABC SRL, **pentru care au încheiat procesul-verbal nr. pvi/25.06.2020**, constatându-se că societatea a realizat achiziții de la societatea F3 SRL din B în baza a 73 de facturi în valoare totală de J5 lei, din care TVA în sumă de J6 lei, care nu au valoare de document justificativ întrucât nu reflectă operațiuni economice reale.

Organele fiscale de control au constatat că achizițiile de la F3 SRL s-au realizat în baza contractului nr. 19/12.01.2018, reprezentantul prestatorului fiind numita SDM; toate facturile au valori în sumă de până la 5.000 lei, au fost achitate integral în numerar numitei SDM și sunt tipărite pe hârtie format A4, o parte din acestea având completate la rubrica privind expediția persoana care a întocmit factura (MFA, fără date de identificare). Facturile au fost emise pentru „servicii IT conform contract”, „înregistrator convorbiri telefonice”, „cablu FTP ...”, „servicii social media”, „servicii suport, monitorizare și mentenanță” sau „campanie Google AdWords”. Toate achizițiile au fost înregistrate direct în contul de cheltuieli de terți (contul 628).

Societatea a mai prezentat organelor de inspecție fiscală rapoarte de lucru întocmite lunar, în care sunt menționate diverse activități care ar fi fost prestate conform contractului (configurare VPN, serviciu certificare CA, Hyper-V, terminal Services, configurare servicii DNS, DHCP, instalare și configurare web server IIS, campanie securitate evenimente). Din constatările organelor fiscale a reieșit că societatea nu deține în patrimoniu un sistem informatic integrat cu privire la obiectivele unde prestează servicii de pază în baza contractelor încheiate cu clienții, care să justifice achizițiile de servicii facturate de F3 SRL.

De asemenea, organele fiscale au reținut din adresa transmisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice B că administratorul F3 SRL NC a declarat că: nu recunoaște tranzacțiile cu societatea ABC SRL; numita SDM nu are nicio calitate în societatea F3 SRL; serviciile înscrise în facturi nu corespund obiectului de activitate al societății, acesta constând preponderent în comerț cu cartele electronice și servicii de încărcare electronică; facturile în discuție nu se încadrează în plaja de serii și numere a societății F3 SRL, iar formatul facturilor înregistrate în contabilitatea ABC SRL nu corespunde cu cel al F3 SRL (siglă, antet, nodel, format etc.).

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile realizate de societatea controlată de la F3 SRL nu au la bază operațiuni economice reale, facturile neavând valoare de document legal de proveniență, având drept consecință faptul că societatea nu are drept de deducere a TVA în sump de J6 lei pentru aceste achiziții.

Urmare a celor două controale inopinate consemnate în procesele-verbale nr. pvi/11.10.2019 și nr. pvi/25.06.2020 societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru TVA aferentă perioadei 07.12.2016-31.05.2020.

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 reiese că pentru verificarea realității tranzacțiilor în baza cărora societatea și-a dedus TVA organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente de la 25 din furnizorii/prestatorii societății, constatându-se următoarele:

- furnizorii (11 furnizori) au răspuns solicitării organelor de inspecție fiscală și au declarat, fără excepție, că nu au avut raporturi economice sau juridice cu societatea ABC SRL; cu privire la achizițiile de la acești furnizori, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă achiziții de bunuri și servicii pe baza unor facturi care nu conțin numele băncii și/sau numărul contului bancar, numele și prenumele delegatului și au fost achitate integral în numerar;

- furnizorii (7 furnizori) nu au răspuns solicitărilor organelor de inspecție fiscală, iar din documentele prezentate de societatea verificată a reieșit că achizițiile de la acești furnizori sunt pentru diverse bunuri și servicii pe baza unor facturi care nu conțin numele băncii și/sau numărul contului bancar, numele și prenumele delegatului și au fost achitate integral în numerar. Unii dintre acești furnizori au fost declarați inactivi: ... SRL – de la 31.05.2018, ... SRL – de la 06.07.2017 și ... SRL – de la 04.06.2018 (care este și în insolvență de la 13.12.2019);

- un număr de 7 furnizori au răspuns solicitării organelor de inspecție fiscală și au recunoscut că au derulat tranzacții cu societatea ABC SRL, transmitând și documentația aferentă, iar din confruntarea acesteia cu evidențele contabile ale societății verificate nu au rezultat diferențe.

În cazul furnizorului F3 SRL au fost valorificate constatările din procesul-verbal de control inopinat nr. pvi/25.06.2020.

Prin nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală în data de 23.09.2020, reprezentantul societății domnul BF a susținut că toate relațiile comerciale cu acești furnizori au avut la bază contracte și facturi, pentru servicii există rapoarte de activitate, iar pentru bunuri există procese-verbale de predare-primire ori note de recepție și constatare de diferențe, care au fost puse la dispoziția echipei de inspecție. În răspunsul la întrebarea 2 reprezentantul societății a declarat că echipamentele de protecție și pază nu au fost inventariate deoarece reprezintă obiecte de inventar și au fost înmânate angajaților din momentul achiziționării lor de la furnizori. Datorită fluctuației mare de personal, mare parte din echipament ori ținută nu a fost predată la încetarea activității angajaților, societatea fiind în imposibilitatea recuperării acestor bunuri, iar o parte din echipamentele restituite nu mai pot fi utilizate.

În baza documentației puse la dispoziție, a răspunsurilor primite de la furnizori, precum și a precizărilor din nota explicativă, **organele de inspecție fiscală au concluzionat că achizițiile de bunuri și servicii de la un număr de 19 furnizori nu corespund unor operațiuni economice reale, iar facturile nu au valoare de document legal de proveniență, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, societatea neputând prezenta "dovezi obiective, concrete, documentate și justificate care să conducă la identitatea adevăratului furnizor".**

Organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de V lei aferentă achizițiilor de la cei 19 furnizori, pe care au stabilit-o ca diferență suplimentară de TVA în quantum corespunzător prin decizia de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020.

Raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 și decizia de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020 au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul București cu adresa nr. aszpi/30.09.2020 în vederea completării sesizării penale nr. szpi/16.10.2019 transmisă după primul control inopinat.

În drept, potrivit art. 277 “Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă” alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 277. - (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 procedura administrativă;**

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

În speță, pentru prima dată societatea ABC SRL a fost supusă unui control inopinat finalizat prin procesul-verbal nr. pvi/11.10.2019 urmare a două sesizări primite din partea Administrației Județene a Finanțelor Publice V și a Inspectoratului de Poliție al Județului V – Serviciul de investigare a criminalității economice, în legătură cu realitatea achizițiilor realizate de la furnizorii F1 SRL și F2 SRL. *Prin sesizarea penală nr. szpi/16.10.2019* organele de inspecție fiscală au prezentat constatările reieșite din timpul primului control inopinat realizat la societate în legătură cu achizițiile de bunuri și servicii de la cei doi furnizori, pe baza cărora au concluzionat că facturile în baza cărora societatea a înregistrat achizițiile în contabilitate de la aceștia nu reprezintă documente justificative legale care să dovedească proveniența legală a bunurilor ori prestarea efectivă a serviciilor, *fiind vorba de operațiuni fictive și au solicitat organelor competente inițierea demersurilor specifice având în vedere că faptele săvârșite sunt susceptibile a întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală* prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Ulterior, în urma unei noi sesizări primite din partea Administrației Județene a Finanțelor Publice B organele de inspecție fiscală au demarat un nou control inopinat la societate concretizat în procesul-verbal nr. pvi/25.06.2020 în legătură cu achizițiile realizate de la furnizorul F3 SRL, *constatările fiind similare cu cele din timpul primului control inopinat.*

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală la societatea ABC SRL, în urma căreia au constatat că societatea și-a dedus TVA pentru achiziții de bunuri și servicii de la un număr de 19 furnizori din facturi care nu au valoare de document legal de proveniență conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, operațiunile economice nefiind reale chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate. Aceste constatări au fost cuprinse în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020, *ambele acte fiind transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul București cu adresa nr. aszpi/30.09.2020 în vederea completării sesizării penale nr. szpi/16.10.2019 transmisă după primul control inopinat.*

Reiese, așadar, că în cazul TVA în sumă de V lei ce face obiectul contestației organele de inspecție fiscală au constatat **nerealitatea achizițiilor de bunuri și servicii de la furnizori și au sesizat organele de urmărire penală cercetarea faptelor sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, respectiv pentru evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive.**

În materie fiscală, în conformitate cu prevederile art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (4) lit. a) din și art. 299 alin. (1) lit. a) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 281. – (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise** situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 297. – (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...]"

"Art. 299. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură** emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Conform acestor prevederi legale și jurisprudenței CJUE în materie pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie îndeplinite atât condițiile de fond legate de persoana impozabilă, de existența efectivă a achizițiilor de bunuri și servicii și de destinația acestora, cât și condițiile de formă legate de

existența unei facturi întocmite în conformitate cu prevederile art. 319 din Codul fiscal.

În speță, pentru achizițiile în litigiu societatea ABC SRL susține că acestea sunt reale și au la bază relații economice, *fiind justificate cu facturi, contracte, rapoarte de activitate, note de recepție și că a fost cumpărător de bună-credință pentru toate aceste achiziții*. Societatea apreciază că este exclusă răspunderea sa fiscală pentru culpă prin faptul că s-a asigurat că furnizorii nu sunt inactivi, a solicitat numele persoanei care primește comenzile, s-a asigurat de primirea produselor comandate și a achitat facturile doar ca urmare a primirii produselor.

Se reține că aceste susțineri privind realitatea tranzacțiilor privesc toți cei 19 furnizori, dovadă fiind motivația identică repetată pentru fiecare furnizor în parte în cele 82 de pagini ale contestației.

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală **au constatat că un număr de 11 furnizori, plus furnizorul F3 SRL au declarat în mod expres, fără excepție, că nu au avut raporturi economice sau juridice cu societatea ABC SRL**, deși aceasta și-a înregistrat achizițiile pe baza unor **facturi** care nu conțin numele băncii și/sau numărul contului bancar, numele și prenumele delegatului și au fost achitate integral în numerar. Achiziții pe baza unor **facturi similare** a realizat societatea și de la un număr de **7 furnizori care nu au răspuns** solicitării organelor de inspecție fiscală.

În cazul achizițiilor de la F3 SRL, organele fiscale au constatat că societatea le-a justificat cu următoarele documente: *contractul nr. 19/12.01.2018 în care reprezentantul prestatorului este numita SDM, facturi cu valori în sumă de până la 5.000 lei, chitanțe pentru achitarea integrală în numerar a facturilor către numita SDM și rapoarte de activitate*. Aceasta în condițiile în care **administratorul furnizorului F3 SRL, domnul NC a declarat că: nu recunoaște tranzacțiile cu societatea ABC SRL; numita SDM nu are nicio calitate în societatea F3 SRL; serviciile înscrise în facturi nu corespund obiectului de activitate al societății, acesta constând preponderent în comerț cu cartele electronice și servicii de încărcare electronică; facturile în discuție nu se încadrează în plaja de serii și numere a societății F3 SRL**, iar formatul facturilor înregistrate în contabilitatea ABC SRL nu corespunde cu cel al F3 SRL (siglă, antet, model, format etc.).

Se reține și faptul că în cazul achizițiilor anterioare realizate de societate de la furnizorul F1 SRL organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a dedus TVA în condiții similare, deși administratorul societății F1 SRL, domnul SGA a declarat că numita SDM nu a avut și nu are calitatea de reprezentant al societății și nu a emis formulare de facturi și chitanțe în formatul electronic prezentat de societatea ABC SRL, depunând plângere penală în acest sens pentru care s-a început urmărirea penală in rem în dosarul nr. zzz/P/2019.

Se constată astfel **o tipicitate în ceea ce privește achizițiile de bunuri și servicii pentru care societatea ABC SRL și-a dedus taxa pe valoarea**

adăugată de la furnizori care declară în mod expres că nu au avut relații economice cu societatea ori de la furnizori care n-au răspuns solicitării organelor fiscale, organele de inspecție fiscală concluzionând că este vorba de achiziții nereale, deci de operațiuni fictive și sesizând în acest sens organele de urmărire penală abilitate.

Totodată, se reține că **mijloacele de probă invocate de societatea contestatoare, în speță contracte, facturi, chitanțe etc. ridică suspiciuni pentru aspecte legate de identitatea și calitatea persoanelor care au semnat contractele, au emis facturile și chitanțele și au încasat banii, formatul facturilor și chitanțelor emise ori formatul ștampilelor aplicate pe documente**, în condițiile în care reprezentanții legali ai persoanelor juridice desemnate ca furnizori nu recunosc în mod expres tranzacțiile înregistrate de societate sau furnizorii au un comportament fiscal incorect, **ceea ce alterează caracterul probator al acestora** în dovedirea realității prestins invocate a operațiunilor.

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.

Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrăurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependență**, având în vedere că în speță se ridică problema neachitării TVA la bugetul general consolidat prin fapte de evaziune fiscală, respectiv *prin deducerea TVA pe bază de facturi și alte documente întocmite posibil în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale*, practica judiciară calificând operațiunile/tranzacțiile fictive ca fiind operațiuni care "constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există".

Or, aceasta este și cazul achizițiilor realizate de societatea contestatoare, care invocă pentru probarea realității tranzacțiilor facturi, chitanțe, contracte etc. (mijloace de probă) întocmite în numele unor societăți care nu recunosc tranzacțiile sau un comportament fiscal incorect prin sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Doar în cadrul cercetării penale ce se realizează, organele îndrituite sunt cele care pot stabili **ce infracțiuni s-au săvârșit în legătură cu facturile, chitanțele, contracte și celelalte mijloace de probă invocate, raportul dintre aceste infracțiuni și infracțiunea de evaziune fiscală** prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum **și persoanele vinovate** de săvârșirea eventualelor infracțiuni.

Prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din vechiul Cod de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală] potrivit carora "hotărârea definitivă a instanței penale are

autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Referitor la procedura administrativă, în Decizia nr. 95/2011 Curtea Constituțională reiterează 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 administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Rezultă că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama că Administrația Sector Q a Finanțelor Publice a înaintat **sesizarea penală** nr. szpi/16.10.2019, completată cu adresa nr. aszpi/30.09.2020 în baza constatărilor similare din procesele-verbale de control inopinat nr. pvi/11.10.2019 și nr. pvi/25.06.2020 și din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-SX aaa/30.09.2020 ce face obiectul contestației și **care privește, prima facie, realitatea achizițiilor de bunuri și servicii** realizate de ABC SRL, respectiv înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi, chitanțe de plată și alte acte întocmite posibil în fals în numele unor societăți care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților tip “fantomă”, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, astfel că decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune pentru a preîntâmpina soluții contradictorii cu privire la aceeași situație și aceeași persoană. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în dosarul penal ce a fost deschis în urma sesizării penale în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor pentru care societatea contestatoare și-a dedus TVA aferentă, aspecte ce fac și obiectul contestației,* fapt ce ar fi putea conduce la o contrariedade între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina atât afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cât și ignorarea principiului securității juridice prin derularea simultană și în paralel a două proceduri independente (penală și administrativă) cu privire la aceeași situație de fapt, concluzie care se desprinde și din Hotărârea CEDO din 21 pronunțată în 21 octombrie 2014 în cauza Lungu și alții împotriva României.

Suținerea societății din contestația formulată în sensul că a fost cumpărător de bună-credință și a dat dovadă de diligență peste medie (peste ceea ce este rezonabil) în ceea ce privește achizițiile nu poate fi reținută ca temei pentru înlăturarea aplicării prevederilor art. 277 alin. (1) lit. a) Cod procedură fiscală. Astfel, la baza sesizării penale nr. szpi/16.10.2019, completată cu adresa nr. aszpi/30.09.2020 au stat **constatățile organelor de inspecție fiscală și în legătură cu furnizorii societății, aceștia declarând expres că nu au avut relații economice cu societatea și nu au emis facturi către societate, cu alte cuvinte că documentele prezentate de societate pentru justificarea**

deduceri TVA sunt posibil falsificate, nefiind emise de furnizorii indicați în documente. Constatările cu privire la documentele prezentate se extind și în cazul furnizorilor care n-au răspuns solicitărilor organelor de inspecție fiscală și pentru care societatea invocă aceleași motivații, astfel că organul de urmărire penală este primul în drept să aprecieze incidența Deciziei ÎCCJ (Complet RIL) nr. 21/2017 în legătura cu fapta de evaziune fiscală sesizată de organele fiscale și prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 raportată situația de fapt sesizată ori să dispună schimbarea încadrării juridice sau extinderea urmăririi penale în temeiul art. 311 Cod procedură penală.

De asemenea, suspendarea soluționării contestației administrative se impune și în considerarea jurisprudenței CJUE, altminteri invocată de contestatoare, cu privire la incidența fraudei fiscale asupra beneficiului dreptului de deducere a TVA și care prevede că persoanei impozabile trebuie să i se refuze acest drept în ipoteza în care aceasta **știa sau ar fi trebuit** să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă. Or, între pretinsa infracțiune de evaziune fiscală cu care au fost sesizate organele de urmărire penală și mijloacele de probă (facturi, chitanțe, contracte etc.) de care se prevalează societatea contestatoare pentru combaterea stării de fapt reținute de organele fiscale (achizițiile sunt nereale) există o strânsă legătură, eventuala constatare de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni al cărei obiect material sunt aceste mijloace de probă considerate de organele fiscale ca reflectând operațiuni fictive urmând a avea o influență hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă *din perspectiva raportării la elementul "știa" din jurisprudența europeană invocată.*

Având în vedere cele de mai sus se reține incidența situației prevăzute de art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal referitoare la suspendarea soluționării contestației în situația în care sesizarea organelor fiscale care au emis actele contestate au sesizat organele judiciare competente cu privire la existența indiciilor săvârșirii unor infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă pentru stabilirea situației de fapt fiscale, astfel că, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, cu aplicarea dispozițiilor art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

"Art. 279. – (5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art.277",

coroborate cu cele art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

"Art. 277. – (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 ori nu".

De asemenea, pct.10.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 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 [...]”.

Față de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației formulate de societatea ABC SRL pentru TVA în cuantum de V lei, procedura administrativă urmând a fi reluată după soluționarea cauzei ce face obiectul sesizării penale nr. szpi/16.10.2019, completată cu adresa nr. aszpi/30.09.2020 în conformitate cu dispozițiile legale antecitate.

Totodată, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, se va suspenda soluționarea contestației societății și în ceea ce privește accesoriile contestate reprezentând dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de A lei și penalități de nedeclarare aferente TVA în sumă de P lei, așa cum au fost ele precizate prin adresa societății MBCM_REG_.....05.02.2021.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7, art. 55, art. 122, art. 123, art. 130, art. 131 și art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/30.09.2020, emisă de Administrația Sector Q a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 în ceea ce privește aspectele procedurale invocate.

2. Suspendă soluționarea contestației formulate de societatea ABC SRL în ceea ce privește TVA în sumă de **V lei**, stabilită prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/30.09.2020, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/30.09.2020 și în ceea ce privește dobânzile de întârziere aferente TVA în sumă de **A lei** stabilite prin decizia referitoare la obligațiile fiscale reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 1/13.10.2020 și penalitățile de nedeclarare aferente TVA în sumă de **P lei** stabilite prin decizia referitoare la obligațiile fiscale reprezentând penalități de nedeclarare nr. 1/13.10.2020, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

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