



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 211 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SRL
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția
Națională de Administare Fiscală sub nr. A_SLP 1346/12.07.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./04.07.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 1346/12.07.2016 asupra contestației formulată de .X. SRL, cu domiciliul fiscal în .X., str..X., jud..X., înregistrată la ONRC sub nr..X., CUI .X., prin avocat .X. potrivit împuternicirii avocațiale nr..X. aflată în original la dosarul cauzei.

.X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./25.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoare adăugată și impozit pe profit

Față de data comunicării deciziei de impunere, respectiv **06.05.2016**, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **10.06.2016** potrivit ștampilei oficiului poștal aplicată pe originalul plicului de expediere a contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

I. Prin contestația formulată, .X. SRL precizează că a efectuat un număr de 35 de importuri din China și Indonezia în valoare de .X. lei pentru care a achitat o TVA în sumă de .X. lei. Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au constatat că prețurile înscrise în documentele de import au fost semnificativ mai mici față de prețurile de piață la produse similare și în mod abuziv au calculat un coeficient de mediu de multiplicare valoare piață/valoare vamă de 19,77. Astfel, societatea susține că modalitatea de estimare utilizată de organele de inspecție fiscală este eronată, evaluarea prejudiciului făcându-se atât prin utilizarea metodei produsului/serviciului și a volumului cât și prin combinarea unor elemente specifice metodei marjei fiind încălcate prevederile art.3 din Ordinul 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

.X. SRL susține că politica de aplicare a unui adaos comercial pentru mărfurile înregistrate rămâne strict la aprecierea organelor de conducere ale societății, acestea având posibilitatea de a practica un adaos comercial de 0% în funcție de împrejurările existente pe piață dar și de cererea pentru anumite tipuri de produse. Societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a identifica adaosul comercial practicat pe unitate de produs/serviciu de către .X. SRL și aplicarea acestuia bazei impozabile, și nu avea relevanță adaosul comercial practicat de operatorii economici .X. SRL, .X.SRL, .X. SRL.

Totodată, societatea precizează că metoda aplicată, prevăzută de art.2 lit.d din Ordinul 3389/2011 care stipulează că determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidența contabilă cu veniturile determinate ca urmare a aplicării prețurilor asupra unităților și volumului activităților, nu stabilește că trebuie aplicat prețul aplicat de altă societate, ci faptul că trebuie aplicat prețul aferent altor bunuri vândute raportat la numărul de produse/servicii comercializate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

De asemenea, societatea precizează că studiul de piață pe care se fundamentează stabilirea unui coeficient de multiplicare nu este oportun și nici relevant în situația în care societatea poate prezenta cel puțin o factură emisă către un client care să conțină produse asemănătoare celor care nu se mai regăsesc în stoc. Pornindu-se de la prețul de facturare se poate calcula

adaosul mediu practicat de societate și care poate sta la baza estimării prejudiciului.

Față de cele susținute, contestatoarea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-.X./25.04.2016.

II. Urmare inspecției fiscale desfășurată la .X. SRL organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a făcut obiectul unui control din partea Direcției Generale Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală 3 .X. fiind constatat faptul că societatea a efectuat în perioada aprilie-octombrie 2014 un număr de 33 importuri din China și Indonezia existând suspiciuni temeinice privind valoarea declarată în vamă în sumă de .X. lei. Din consultarea bazei de date ANAF FISCNET s-a constatat că singurele livrări de marfă declarate au fost către .X. SRL, societate care la rândul ei nu a declarat respectivele achiziții, are administratori bulgari care nu au reședințe declarate pe teritoriul României și a fost declarată inactivă din 11.04.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De asemenea, au fost constatate neconcordanțe majore între declarațiile 300 și 394 depuse de societate. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2014-2015 societatea a declarat, conform declarației 394, vânzări de mărfuri în valoare totală de .X. lei (fără TVA) către .X. SRL, care nu declară aceste achiziții, însă conform declarației 300 contestatara declară pe întreaga perioadă livrări totale în valoare de numai .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Din analiza prețurilor în vamă înscrise în documentele de import a rezultat că acestea au fost semnificativ mai mici față de prețurile de piață la produsele respective, iar mărfurile respective nu au fost fiscalizate până la nivel de vânzare cu amănuntul inclusiv. În aceste condiții organele de control antifraudă fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere prin estimare în baza art.2 lit.d din OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. Astfel, s-a procedat la efectuarea unui studiu de piață în scopul determinării unui coeficient de multiplicare a valorii de piață față de valoarea în vamă, fiind verificate în acest sens un număr de 6 societăți de profil de vânzare a produselor cu proveniență China corespunzătoare produselor importate de contestatară. Au fost consemnate prețurile de vânzare al unui număr de 10 produse cu pondere semnificativă cantitativ și valoric în importurile respective. Pentru aceste produse au fost calculate prețurile medii pe fiecare societate și apoi media acestora pe totalul celor 6 societăți, iar prețurile medii rezultate ponderate cu cantitățile importate de .X. SRL. Astfel a fost calculat un coeficient mediu de multiplicare valoare piață/ valoare vamă de 19,77.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere. Valoarea de piață a produselor importate de .X. SRL a fost

estimată la suma de .X. lei (.X. valoarea declarată în vamă x 19,77 coeficientul mediu de multiplicare valoare piață/ valoare vamă). Aferent mărfurilor importate, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază suplimentară de impozitare în sumă de .X. lei, adică .X. (valoarea la preț de piață a mărfurilor importate) – .X. lei (venituri din vânzarea mărfurilor înregistrate în contul 707).

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit ultimei balanțe de verificare, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă un sold la contul 3021 „Materiale auxiliare” în sumă de .X. lei și la contul 3028 „Alte materiale consumabile” un sold în sumă de .X. lei. În lipsa unui inventar efectuat, organele de inspecție fiscală au considerat lipsă aceste materiale și au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă în baza prevederilor art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stabilind o TVA nedeductibilă în valoare de .X. lei.

Având în vedere constatările de la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei pentru care au calculat o TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei.

Totodată, analizând situația deconturilor depuse, organele de inspecție fiscală au constatat o TVA de plată nedeclarată de societate în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr.X./21.04.2016 împreună cu Procesul verbal nr.X./X./21.04.2016 întocmit în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.04.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și ale art.29 alin.(1) din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.04.2016, fac obiectul Sesizării penale nr. .X./21.04.2016 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și ale art.29 alin.(1) din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism. unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei impozabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a efectuat un număr de 33 importuri din China și Indonezia existând suspiciuni temeinice privind valoarea declarată în vamă în sumă de .X. lei comparativ cu valoarea acestora pe piață.

Din analiza prețurilor în vamă înscrise în documentele de import a rezultat că acestea au fost semnificativ mai mici față de prețurile de piață la produsele respective, iar mărfurile respective nu au fost fiscalizate până la nivel de vânzare cu amănuntul inclusiv. În aceste condiții organele de control antifraudă fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere prin estimare în baza art.2 lit.d din OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. Astfel, s-a procedat la efectuarea unui studiu de piață în scopul determinării unui coeficient de multiplicare a valorii de piață față de valoarea în vamă, fiind verificate în acest sens un număr de 6 societăți de profil de vânzare a produselor cu proveniență China.

Totodată, din consultarea bazei de date ANAF FISCNET s-a constatat că singurele livrări de marfă declarate au fost către .X. SRL, societate care la rândul ei nu a declarat respectivele achiziții și a fost declarată inactivă din 11.04.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Conform declarațiilor D300 privind TVA, s-a constatat că .X. SRL a declarat livrări de mărfuri, deși conform declarațiilor 394 beneficiarii nu pot fi identificați. De asemenea, s-a constatat că mărfurile importate au fost comercializate integral pe piața internă fără ca societatea contestatoare să declare integral obligațiile fiscale aferente.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis Decizia de impunere F-.X./25.04.2016 prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată. De asemenea,

organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./21.04.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./X./21.04.2016 întocmit în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.04.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și ale art.29 alin.(1) din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

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

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./25.04.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./25.04.2016 contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, se ridică problema existenței unor suspiciuni privind valoarea declarată în vamă a importurilor cu consecința sustragerii de la indeplinirea obligațiilor fiscale. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a efectuat în perioada aprilie-octombrie 2014 un număr de 33 importuri din China și Indonezia existând suspiciuni temeinice privind valoarea declarată în vamă, cu scopul creării de avantaje fiscale provocând un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de .X. lei.

Din analiza prețurilor în vamă înscrise în documentele de import a rezultat că acestea au fost semnificativ mai mici față de prețurile de piață la produsele respective, iar mărfurile respective nu au fost fiscalizate până la nivel de vânzare cu amănuntul inclusiv. În aceste condiții organele de control antifraudă fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere prin estimare.

Totodată, din consultarea bazei de date ANAF FISCNET s-a constatat că singurele livrări de marfă declarate au fost către .X. SRL, societate care la rândul ei nu a declarat respectivele achiziții și a fost declarată inactivă din 11.04.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De asemenea, conform declarațiilor D300 privind TVA, s-a constatat că .X. SRL a declarat livrări de mărfuri, deși conform declarațiilor 394 beneficiarii nu pot fi identificați. De asemenea, s-a constatat că mărfurile importate au fost comercializate integral pe piața internă fără ca societatea contestatoare să declare integral obligațiile fiscale aferente.

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 respective 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](#), descriere care se circumscrie speței.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./21.04.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./X./21.04.2016 întocmit în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.04.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005

pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și ale art.29 alin.(1) din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

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

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

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

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.

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, preluat de art.28 alin.1 din Legea 135/2010 privind Codul de procedură 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 [...]"

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./21.04.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./X./21.04.2016 întocmit în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.04.2016 contestată.

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.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că "există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere."

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că "contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-

un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.

Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: ***“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”***

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

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond în condițiile în care .X. SRL nu prezintă motivele

de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anii 2011 și 2012 .X. SRL a înscris la rândurile 38 și 40” Pierdere fiscală din anii precedenți” suma de .X. lei nedeclarată la organul fiscal teritorial și suma de .X. lei ce a fost anulată de organele de inspecție fiscală pentru anul 2011.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit ultimei balanțe de verificare, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă un sold la contul 3021 „Materiale auxiliare” în sumă de .X. lei și la contul 3028 „Alte materiale consumabile” un sold în sumă de .X. lei. În lipsa unui inventar efectuat, organele de inspecție fiscală au considerat lipsă aceste materiale și au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă stabilind o TVA nedeductibilă în valoare de .X. lei.

Totodată, analizând situația deconturilor depuse, organele de inspecție fiscală au constatat o TVA de plată nedeclarată de societate în sumă de .X. lei.

.X. SRL deși a contestat în totalitate obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./25.04.2016, pentru TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei nu a prezentat motivele de fapt și de drept și nu a adus argumente din punct de vedere fiscal din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.1 lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de*

zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei având în vedere faptul că .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente în susținerea propriei cauze privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b). OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3. În ceea ce privește suma de .X. lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care aceasta nu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-.X./25.04.2016 s-a stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei reprezentând .X. lei taxa pe valoarea adăugată și .X. lei impozit pe profit.

.X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F- .X./25.04.2016 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată și impozit pe profit.

În drept, conform prevederilor art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Se reține ca suma de .X. lei nu se regăsește în Decizia de impunere F-.X./25.04.2016, fapt pentru care pentru această sumă contestația se va respinge ca fiind fără obiect, în conformitate cu prevederile pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art. 277 alin.(1) lit.a), alin.(3), art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.10.2 și pct.11.1 lit.b) și c) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./25.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./25.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei TVA

3. Respingerea ca fără obiect a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./25.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL
.X.