

**DECIZIA nr. 1247/2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./09.05.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita prin adresa nr. HRG\_AIF .x./04.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./09.05.2017, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., cu sediul în X, str. X, nr. x, cod poștal x, jud. Harghita.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 28.04.2017 și înregistrată la A.J.F.P. Harghita sub nr. .x./02.05.2017, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .x./14.03.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .x./14.03.2017, precum și procesul verbal nr. .x./14.03.2017, comunicate sub semnătură și ștampilă în data de 17.03.2017, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **.x1. lei** reprezentând:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA;

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 Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**I.** Prin contestația formulată .X. S.R.L. solicită anularea deciziei de impunere nr. F-HR .x./14.03.2017 ca neîntemeiată și nelegală, susținând următoarele:

În privința TVA societatea arată că achizițiile de la .Y. S.R.L., .Z. S.R.L. și .V. S.R.L., atât transportul internațional cât și achizițiile de bunuri s-au efectuat în condiții legale, sunt fapte de comerț reale, au fost contabilizate conform prevederilor legale, au la bază acte justificative ale căror valabilitate și caracterul real nu poate fi contracarat de faptul că societățile comerciale partenere nu au evidențiat în contabilitatea lor, nu au raportat sau nu au putut fi contactați pentru efectuarea controlului fiscal, nu este culpa societății contestatară așa cum nici relațiile societăților furnizoare cu alte societăți nu sunt aspecte relevante pentru raporturile comerciale avute cu .X. S.R.L.

Contestatoarea nu răspunde pentru întocmirea corectă sau nu a evidenței contabile de către societățile partenere și nici nu are vreo obligație legală sau posibilitate concretă de a verifica acest lucru.

Totodată menționează că societățile furnizoare, la data derulării raporturilor comerciale desfășurau activitate economică, nu erau declarate insolvente sau inactive, astfel organul de control trebuia să se raporteze la situația existentă la data achiziționării bunurilor și emiterii facturilor fiscale de către furnizori pentru stabilirea exigibilității taxei pe valoarea adăugată care în perioada controlată se raporta la data declarării acesteia și respectiv la data contravalorii facturilor, și nu la situația fiscală ulterioară a acestor societăți furnizoare.

Societatea susține că imposibilitatea efectuării controlului încrucișat la societățile furnizoare ale societății de la care a achiziționat .X. S.R.L. produsele, faptul că aceste societăți nu și-au îndeplinit obligațiile fiscale, nu dă dreptul organului de control de a

considera că nu este îndreptățit la deducerea TVA și deducerea cheltuielilor cu aceste achiziții și livrări, legea nu prevede ca și condiție pentru deductibilitate faptul că partenerii de afaceri ale societății furnizoare să înregistreze facturile în evidențele contabile sau să depune declarații fiscale.

În privința impozitului pe profit, societatea susține că toate achizițiile de bunuri și servicii de la societățile enumerate în actul de control au avut la bază contracte comerciale încheiate cu .X. S.R.L., livrările au fost efectuate pe bază de facturi fiscale, s-a întocmit note de recepție, cea mai mare parte a mărfurilor a fost revândută cu adaosul comercial aferent, pe bază de contracte comerciale și facturi către terțe persoane, iar o altă parte au fost folosite în desfășurarea activității.

Raționamentul organului fiscal este incorect, atâta timp cât nu s-a verificat și consecința patrimonială a achizițiilor efectuate la firmele în cauză, nefiind urmărit veniturile impozabile realizate, ci s-a verificat înregistrările în contabilitatea firmelor partenere.

În susținerea contestației, societatea invocă art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pct. (1) și art. 226 din Directiva 2006/112/CE, și pct. 50, pct. 61 și pct. 66 din Hotărârea Curții în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, 21 alin. (1) și alin. (4), art. 145 și art. 155, respectiv art. 19 alin. (1), art. 297 alin. (4) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita au efectuat inspecția fiscală parțială la .X. S.R.L. pentru perioada 01.01.2011-30.09.2016 – impozit pe profit și TVA urmare avizului de inspecție fiscală nr. 4/04.01.2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .x./14.03.2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .x./14.03.2017, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei pentru impozit pe profit și TVA.

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

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate investi cu analiza pe fond a contestației pentru debitele contestate, în condițiile în care pentru aspectele constatate în urma inspecției fiscale și care fac obiectul contestației a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita.***

**În fapt**, în perioada 2015 - 2016, societatea a declarat achiziții de la .Y. SRL, .Z. SRL și .V. SRL, însă furnizorii nu au declarat livrările către societatea contestată, iar în urma controalelor inopinate și inspecțiilor fiscale la aceste societăți, organele de inspecție au constatat că aceștia nu funcționează la sediile sociale sau la punctele de lucru declarate, au fost incluse în lista contribuabililor inactivi, reprezentanții legali ai societăților nu au putut fi contactați, astfel nu se poate face dovada realității tranzacțiilor/prestării reale a serviciilor.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au apreciat, referitor la operațiunile consemnate în facturile emise în 2005 și 2006, că societatea a înregistrat fără drept de deducere TVA aferent unor achiziții de mărfuri/mijloace fixe în sumă totală de .x3. lei, respectiv că operațiunile în cauză, pe de o parte nu sunt conforme cu realitatea, iar pe de altă parte nu au avut scop economic.

Astfel, există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, că aceste tranzacții nu ar fi existat în realitate (tranzacțiile efectuându-se doar pe documente) având ca rezultat diminuarea profitului impozabil, care conform art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Prin sesizarea penală nr. HRG\_AIF .x./14.03.2017, înregistrată la Ministerul Public – Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita sub nr. .x./x./P/31.03.2017, organele de inspecție fiscală au solicitat cercetarea aspectelor rezultate în urma inspecției fiscale parțiale realizate la .X. S.R.L. care pot constitui împrejurări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală.

În sesizare organele de inspecție fiscală menționează că există suspiciunea existenței unor fapte de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, având ca rezultat diminuarea taxelor și impozitelor datorate bugetului consolidat de stat, respectiv societatea a adus un prejudiciu bugetului de stat în sumă de .x2. lei reprezentând impozit pe profit și în sumă de .x3. lei reprezentând TVA de plată.

**În drept**, conform art. 277 „Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă” alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la momentul formulării contestației:

**„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 procedură administrativă;”**

Din sesizarea penală nr. HRG\_AIF .x./14.03.2017 rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita au considerat că societatea .X. S.R.L. a diminuat obligațiile datorate bugetului de stat urmare achizițiilor de la furnizori pe baza unor facturi apreciate ca fiind fictive, motiv pentru care au solicitat efectuarea cercetărilor în vederea constatării **existenței ori inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

**„Art. 9. - (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: [...]**

**c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...].”**

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .x./14.03.2017, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-HR .x./14.03.2017, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, **în speță se pune problema înregistrării de operațiuni care sunt fictive, fără scop economic și pentru care există suspiciunea că nu sunt decât documente întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală** și care au condus la crearea de avantaje fiscale constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Se reține că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *„constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în 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.

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 SPRL C-439/04 și C-440/04; Mahagében Kft. și Péter Dávid C-80/11 și C-142/11 și Bonik EOOD C-285/11).

De asemenea, 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 înrâurire 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 diminuării impozitelor datorate bugetului general consolidat **prin fapte de evaziune fiscală**, inclusiv prin înregistrarea unor achiziții de bunuri și servicii pe bază unor **documente/facturi considerate fictive**, fiind introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală, fapte pentru care a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita. În cursul cercetării penale, constatările organelor de inspecție fiscală vor fi analizate și evaluate de organele de urmărire penală competente, inclusiv prin dispunerea efectuării unor expertize de specialitate, de natură să releve dacă facturile de achiziții de la furnizorii menționați în cuprinsul sesizării penale sunt sau nu sunt fictive.

Se reține că prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură civilă] potrivit cărora „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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor 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 Județeană a Finanțelor Publice Harghita a înaintat sesizarea penală nr. HRG\_AIF .x./14.03.2017 având la bază constatările din raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .x./14.03.2017, constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-HR .x./14.03.2017 contestată, 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 deschis în urma sesizării penale în ceea ce privește **fictivitatea documentelor aferente achizițiilor** pentru care societatea contestatoare și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă, aspecte ce fac și obiectul contestației, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge dintr-o atare situație.

Având în vedere cele de mai sus, pâna la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

„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.**

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

Organul de soluționare reține că Procesul verbal nr. .x./14.03.2017 a fost întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita în conformitate cu art. 132 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces verbal în acest sens. Acest act nu constituie titlu de creanță, nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil și astfel nu este susceptibil de a fi contestat.

Față de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației formulate de societatea .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .x2. lei și TVA în sumă de .x3. lei aferentă achizițiilor de la furnizori indicați de societate în contestație, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile legale antecitate.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 277 alin. (1) lit. a) și alin. (3)-(4) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

### **DECIDE**

Suspendă soluționarea contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .x./14.03.2017, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .x./14.03.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita pentru impozitul pe profit în sumă de **.x2. lei** și TVA în sumă de **.x3. lei**, procedura administrativă urmează 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 comunicare la Tribunalul Harghita.