



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



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

**DECIZIA NR. 98 / 2015**

privind soluționarea contestației depusă de  
**SC .X. SRL-în faliment** înregistrată la Direcția generală  
de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare  
Fiscală sub nr.A\_SLP 345/17.02.2015

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./10.02.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A\_SLP 345/17.02.2015 asupra contestației formulată de SC .X. SRL-în faliment cu sediul în .X., înregistrată la ORC sub nr..X./2006, CUI RO .X., prin avocat .X. potrivit împuternicirii avocațiale nr..X./15.01.2015 aflată în original la dosarul cauzei.

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .X./28.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./28.11.2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

Totodată societatea contestă și Procesul verbal nr..X./24.11.2014

Față de data comunicării deciziei de impunere, respectiv **18.12.2014** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul

cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind transmisă prin serviciul de curierat la data de 16.01.2015 potrivit plicului de expediere a contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 SC .X. SRL-în faliment.

I.Prin contestația formulată, SC .X. SRL solicită anularea ca nelegală a Deciziei de impunere nr.F-TM .X./28.11.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./28.11.2014 și a Procesului verbal nr..X./24.11.2014 pentru următoarele motive:

Societatea susține că inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a solicitării Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție .X. și a fost începută la data de 24.05.2013 de către consilierii superiori .X. și .X. în baza ordinului de serviciu nr.F-TM .X./13.05.2013. Inspecția fiscală a fost consemnată în registrul unic de control la poziția 5, iar ulterior .X. a fost înlocuit de .X. fără a prezenta ordinul de serviciu și fără să fie înregistrat în registrul unic de control. Totodată, contestatoarea susține că a fost prezentat ordinul de serviciu nr.F-TM .X./13.05.2013 în care pe lângă cei doi consilieri, apare și numele consilierului .X., ordin de serviciu listat la data de 30.04.2014, la un an de la data începerii inspecției fiscale și înainte de emiterea ordinului de serviciu din 13.05.2013, fiind încălcate prevederile Legii 252/2003.

De asemenea, SC .X. SRL consideră că Procesul verbal nr..X./24.11.2014 a fost întocmit fără respectarea OMFP 364/25.03.2009 întrucât din echipa de inspecție fiscală la data finalizării procesului verbal nu mai făcea parte decât domnul .X..

Totodată, societatea invocă încălcarea prevederilor cap.III.12 din OPANAF 364/2009 privind acordul de stabilire a locului de desfășurare a inspecției fiscale, iar la finalizarea acesteia nu a fost luată declarația scrisă prevăzută de art.8 din Codul de procedură fiscală.

SC .X. SRL precizează că în decizia de impunere nu a fost specificat motivul care a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată pentru achizițiile efectuate de la SC .X.SRL și SC .X. SRL având în vedere faptul că prin expertiza contabilă judiciară efectuată în dosarul penal nr.X/D/2012 s-a stabilit că facturile de achiziții

îndeplinesc condițiile prevăzute de lege. Totodată, societatea precizează că a luat măsurile de evidențiere corectă a obligațiilor față de buget prin eliminarea facturilor apreciate fără corespondent real.

Referitor la facturile primite de la IPJ .X. emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, contestatoarea susține că marfa a fost preluată efectiv de la SC .X. SRL unde a fost depozitată. SC .X. SRL susține că deține facturi, note de intrare-recepție, fișe de magazie, note contabile, dar că organele de inspecție fiscală nu le-au verificat.

În ceea ce privește facturile cu TVA în sumă de .X. lei societatea susține că și-a exercitat dreptul de deducere de pe facturi potrivit art.155 alin.19 din Codul fiscal.

SC .X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile de investiții în sumă de .X. lei nu sunt aferente operațiunilor taxabile, fără să țină cont de contractul de comodat prin care imobilul construit reprezintă sediul societății și fără a analiza antecontractul de vânzare-cumpărare.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. SRL a efectuat achiziții de .X. lei de la SC .X. SRL, fără să verifice faptul că după anul 2010 nu a mai avut nicio achiziție de la SC .X. SRL.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat că societatea are ca obiect de activitate lucrări de construcții și comerț cu materiale de construcții, iar în perioada verificată, 2007-2012, societatea a achiziționat de la diverși furnizori oțel-beton, blocuri ceramice,**

Cu privire la realitatea operațiunilor de achiziții, organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele de transport utilizate sunt de tipul autoturismelor de capacitate mică din punct de vedere al volumului și greutateii ce poate fi transportată, având în vedere că marfa achiziționată a constatat în oțel-beton, blocuri ceramice, plase sudate. De asemenea, s-a constatat că betonul achiziționat a fost vândut mai departe, mijlocul de transport utilizat fiind impropriu pentru transportul respectivelor materiale. Totodată, unele facturi de achiziții nu au înscris la rubrica „Date privind expediția”, mijlocul de transport utilizat.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că în unele cazuri prețurile practicate atât la achiziție cât și la vânzare sunt mult mai mari decât cele practicate pe piață. De exemplu, SC .X. SRL a vândut către SC .X. SRL cantitatea de .X. kg oțel-beton la prețul de .X. lei/kg fără TVA, prețul practicat pe piață fiind de X lei/kg. S-au constatat situații în care marfa s-a vândut de SC .X. SRL către SC .X. SRL, care a vândut

mai departe aceeași marfă către SC .X. SRL, adaosul comercial practicat fiind foarte mic, acesta neacoperind nici măcar cheltuielile de transport. Această situație a fost constatată și pentru alte achiziții de oțel-beton de la societăți din .X. și .X. pentru care SC .X. SRL s-a deplasat aproape zilnic pentru a transporta marfa, fără să țină cont de cheltuielile de transport, de timpul necesar efectuării transportului și de faptul că putea achiziționa oțel-beton de la societăți aflate la distanță mai mică.

Totodată, s-a constatat că unele societăți furnizoare nu funcționează la sediul social declarat, se sustrag inspecțiilor fiscale, nu pun la dispoziție documente care să ateste realitatea operațiunilor și nu declară sau declară parțial în declarația 394.

Pentru cele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pe baza facturilor cuprinse în anexa de lucru nu se poate face dovada efectuării operațiunilor respective. Valoarea totală a achizițiilor pentru care nu s-a putut face dovada efectuării operațiunilor în perioada 01.01.2007-31.12.2012 este de .X. lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat că din valoarea totală, fără TVA, de .X. lei a facturilor de achiziții la care nu se poate justifica realitatea operațiunilor, unele au fost primite de la DIICOT-Biroul Teritorial .X. , respectiv facturi emise de SC .X.SRL și SC .X. SRL. De la IPJ .X. au fost primite facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL având valoarea fără TVA de .X. lei. De asemenea, în timpul controlului, din analiza facturilor de achiziții prezentate de societate, s-a constatat că nu se justifică realitatea operațiunii pentru facturi în valoare, fără TVA, de .X. lei.

Cu privire la operațiunile efectuate cu societăți inactive, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a efectuat achiziții de la SC .X. SRL, societate inactivă din data de 30.05.2011, fapt pentru care suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă, iar pentru TVA în sumă de .X. lei societatea nu are drept de deducere.

Totodată, s-a constatat că SC .X. SRL a efectuat cheltuieli cu investiții utilizate în vederea executării lucrărilor de construire locuință familială, conform autorizației nr.21/2010 aparținând domnului .X. și doamnei .X.. Pentru TVA în sumă de .X., organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă

Tribunalul .X. Pângerea penală nr. .X./16.12.2014 împreună cu Procesul verbal nr..X./24.11.2014 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./28.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./28.11.2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**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:**

**Aspecte procedurale:**

1.Referitor la invocarea de către SC .X. SRL a nulității titlului de creanță având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 24.05.2013 de către consilierii superiori .X. și .X. în baza ordinului de serviciu nr.F-TM .X./13.05.2013, iar ulterior .X. a fost înlocuit de domnul .X. fără a prezenta ordinul de serviciu și fără să fie înregistrat în registrul unic de control, se reține faptul că potrivit documentelor aflate la dosar, respectiv adresa nr.X/28.01.2015 domnul .X. s-a pensionat fapt pentru care a fost înlocuit cu domnul .X., iar ordinul de serviciu modificat a fost prezentat la momentul reluării inspecției fiscale SC .X. SPRL în calitate de administrator judiciar al SC .X. SRL. Ordinul de serviciu a fost refăcut ca urmare a modificării componenței echipei de inspecție fiscală, aceasta având loc la data de 30.04.2014, când a fost relistat, acesta rămânând același ca număr și dată, acțiunea de inspecție fiscală fiind aceeași. Referitor la înscrierea în registrul unic de control, se constată faptul că aceasta nu mai era necesar întrucât modificarea componenței echipei de inspecție fiscală nu înseamnă că urmează să se efectueze o altă inspecție fiscală.

De asemenea, încălcarea prevederilor Legii 252/2003 privind registrul unic de control se sancționează potrivit prevederilor Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, cu modificările și completările ulterioare sau, după caz, potrivit legislației muncii.

Referitor la invocarea încălcării prevederilor art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind dreptul de a fi ascultat, se reține faptul că așa cum rezultă din analiza cap.VI din raportul de inspecție fiscală intitulat „Discuția finală cu contribuabilul” aceasta a avut

loc conform înștiințării la data de 24.11.2014, ocazie cu care reprezentantul societății nu a formulat un punct de vedere în scris.

În ceea ce privește susținerea SC .X. SRL potrivit căreia inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a solicitării Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție .X., se reține faptul că aceasta nu poate fi reținută având în vedere faptul că inspecția fiscală s-a efectuat în baza Legii 571/2003 privind Codul fiscal, HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal și a OPANAF 364/2009, iar facturile de achiziții la care nu s-a putut justifica realitatea au fost primite de la DIICOT-Biroul Teritorial .X..

Totodată, la art.100 alin.(1) și (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

***“Selectarea contribuabililor pentru inspecție fiscală***

*(1) Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul de inspecție fiscală competent, în funcție de nivelul riscului stabilit ca urmare a analizei de risc.*

*(...)*

*(3) Contribuabilul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită.”*

În conformitate cu prevederile legale de mai sus, se reține că selectarea contribuabililor pentru inspecția fiscală este atributul exclusiv al organelor de inspecție fiscală, iar contribuabilul nu poate face obiecțiuni cu privire la procedura de selectare.

Având în vedere cele constatate, se reține faptul că niciunul din motivele de nelegalitate a actului administrativ fiscal contestat invocate de societate nu se regăsește între cauzele de nulitate expres și limitativ prevăzute la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care se va proceda la analizarea contestației.

2.În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Procesului verbal nr. nr..X./24.11.2014 încheiat de Administrația Finanțelor Publice .X., acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.108 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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. Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

**3.Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:**

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei TVA;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Pângerea penală nr. .X./16.12.2014 împreună cu Procesul verbal nr..X./24.11.2014 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./28.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./28.11.2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În fapt**, societatea a achiziționat de la diverși furnizori oțel-beton, blocuri ceramice pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele de transport utilizate sunt de tipul autoturismelor de capacitate mică din punct de vedere al volumului și greutateii ce poate fi transportată. Totodată, unele facturi de achiziții nu au înscrise la rubrica „Date privind expediția”, mijlocul de transport utilizat.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că în unele cazuri prețurile practicate atât la achiziție cât și la vânzare sunt mult mai mari decât cele practicate pe piață. De exemplu, SC .X. SRL a vândut către SC .X. SRL cantitatea de .X. kg oțel-beton la prețul de .X. lei/kg fără TVA, prețul practicat pe piață fiind de X lei/kg. S-au constatat situații în care marfa s-a vândut de SC .X. SRL către SC .X. SRL, care a vândut mai departe aceeași marfă către SC .X. SRL, adaosul comercial practicat fiind foarte mic, acesta neacoperind nici măcar cheltuielile de transport. Această situație a fost constatată și pentru alte achiziții de oțel-beton de la societăți din .X. și .X.pentru care SC .X. SRL s-a deplasat aproape zilnic pentru a transporta marfa, fără să țină cont de cheltuielile de

transport, de timpul necesar efectuării transportului și de faptul că putea achiziționa oțel-beton de la societăți aflate la distanță mai mică. Totodată, s-a constatat că unele societăți furnizoare nu funcționează la sediul social declarat, se sustrag inspecțiilor fiscale, nu pun la dispoziție documente care să ateste realitatea operațiunilor și nu declară sau declară parțial în declarația 394.

Pentru cele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pe baza facturilor cuprinse în anexa de lucru nu se poate face dovada realității efectuării operațiunilor respective. Valoarea totală a achizițiilor pentru care nu s-a putut face dovada efectuării operațiunilor în perioada 01.01.2007-31.12.2012 este de .X. lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat că din valoarea totală, fără TVA, de .X. lei a facturilor de achiziții la care nu se poate justifica realitatea operațiunilor, unele au fost primite de la DIICOT-Biroul Teritorial .X. , respectiv facturi emise de SC .X.SRL și SC .X. SRL. De la IPJ .X. au fost primite facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL având valoarea fără TVA de .X. lei. De asemenea, în timpul controlului, din analiza facturilor de achiziții prezentate de societate, s-a constatat că nu se justifică realitatea operațiunii pentru facturi în valoare, fără TVA, de .X. lei.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Pângerea penală nr. .X./16.12.2014 împreună cu Procesul verbal nr..X./24.11.2014 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./28.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./28.11.2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 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 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-TM .X./28.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .X./28.11.2014, 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 de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., se ridică problema realității operațiunilor desfășurate de societate cu consecința diminuării obligațiilor datorate bugetului consolidat având în vedere faptul că unele societăți furnizoare au un comportament fiscal inadecvat, în sensul că nu depun toate declarațiile fiscale, nu depun bilanțuri. Potrivit Rechizitoriului din 25.03.2013 încheiat de organele de cercetare penală din .X. în dosarul X/P/2012 cu privire la proveniența bunurilor, modul de întocmire a facturilor, justificarea transportului, modalitatea de plată precum și comportamentul fiscal al acestora în sensul că nu funcționează la sediul social declarat, se sustrag inspecțiilor fiscale, nu pun la dispoziție documente care să ateste realitatea operațiunilor, nu declară tranzacțiile efectuate sau le declară parțial, precum și faptul că nu s-a putut confirma prin controale încrucișate realitatea operațiunilor, toate acestea au dus la concluzia că facturile emise sunt fictive, tranzacțiile nu sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu și deci documentele prezentate nu corespund realității.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele de transport utilizate sunt de tipul autoturismelor de capacitate mică din punct de vedere al volumului și greutateii ce poate fi transportată având în vedere că marfa achiziționată a constatat în oțel-beton, blocuri ceramice, plase sudate. Totodată, unele facturi de achiziții nu au înscris la rubrica „Date privind expediția”, mijlocul de transport utilizat.

S-a mai constatat că în unele cazuri prețurile practicate atât la achiziție cât și la vânzare sunt mult mai mari decât cele practicate pe piață. De exemplu, SC .X. SRL a vândut către SC .X. SRL cantitatea

de .X. kg oțel-beton la prețul de .X. lei/kg fără TVA, prețul practicat pe piață fiind de X lei/kg. S-au constatat situații în care marfa s-a vândut de SC .X. SRL către SC .X. SRL, care a vândut mai departe aceeași marfă către SC .X. SRL, adaosul comercial practicat fiind foarte mic, acesta neacoperind nici măcar cheltuielile de transport. Această situație a fost constatată și pentru alte achiziții de oțel-beton de la societăți din .X. și .X. pentru care SC .X. SRL s-a deplasat aproape zilnic pentru a transporta marfa, fără să țină cont de cheltuielile de transport, de timpul necesar efectuării transportului și de faptul că putea achiziționa oțel-beton de la societăți aflate la distanță mai mică.

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 conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în 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.

Afirmația societății privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu este de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitate contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Pângerea penală nr. .X./16.12.2014 împreună cu Procesul verbal nr..X./24.11.2014 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./28.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./28.11.2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii

prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul 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, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Pângerea penală nr. .X./16.12.2014 împreună cu Procesul verbal nr..X./24.11.2014 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./28.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./28.11.2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi

luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, 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.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 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.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 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. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la definitivarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației** pentru suma totală de .X. lei reprezentând TVA, impozit pe profit și accesorii aferente acestora, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând X lei impozit pe profit și .X. lei TVA aferentă operațiunilor de achiziții de la SC .X. SRL, Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații pe considerentul că furnizorul era declarat inactiv în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că la data efectuării operațiunilor, acesta era activ, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat condițiile de fond și formă pentru deducerea cheltuielilor și a TVA aferentă.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a efectuat achiziții de la SC .X. SRL, societate inactivă din data de 30.05.2011, fapt pentru care suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă, iar pentru TVA în sumă de .X. lei societatea nu are drept de deducere.

Prin contestație, societatea susține că a efectuat achiziții de .X. lei de la SC .X. SRL, fără ca organele de inspecție fiscală să verifice faptul că după anul 2010 SC .X. SRL nu a mai avut nicio achiziție de la SC .X. SRL.

**În drept**, pentru impozitul pe profit sunt incidente dispozițiile art. 21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale, se reține faptul că pentru a considera ca și cheltuială deductibilă cheltuielile efectuate de un contribuabil, acestea trebuie să fie în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește TVA în speță sunt incidente dispozițiile art.145 și art.146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care prevăd:

Art.145

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

*a) operațiuni taxabile;(…)”*

Art.146

*“(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 sau 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. 155;(..)”*

Din interpretarea textului de lege se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării unor operațiuni taxabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține faptul că la data efectuării achiziției de către contestatoare, furnizorul SC .X. SRL era activ, acesta fiind declarat inactiv ulterior efectuării operațiunilor respectiv la data de 30.05.2011. Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatoare a tuturor condițiilor de fond și formă pentru acordarea deductibilității atât a cheltuielilor aferente cât și a TVA aferentă.

În acest sens nu se reține nici temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală potrivit căruia:

Art.21 alin.(4) lit.r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;”*

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare prin prisma îndeplinirii condițiilor de fond și formă, respectiv dacă aceste achiziții sunt aferente obținerii de venituri impozabile și sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, precum și dacă facturile de achiziție îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate documente justificative, motiv pentru care se va desființa parțial decizia de impunere nr..X./28.11.2014 pentru acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară care a făcut obiectul actului administrativ fiscal desființat și să emită, dacă este cazul o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată sau impozit pe profit stabilite.

**5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere în condițiile în care nu era proprietar al imobilului pentru care a dedus TVA.**

**În fapt,** SC .X. SRL a efectuat cheltuieli cu investiții utilizate în vederea executării lucrărilor de construire locuință familială, conform autorizației nr.X/2010 aparținând domnului .X. și doamnei .X.. Pentru TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Prin contestație SC .X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de contractul de comodat prin care imobilul construit reprezintă sediul societății și nu au analizat antecontractul de vânzare-cumpărare.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Potrivit textului de lege rezultă că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor aflate la dosar se reține că .X. și .X. sunt proprietarii imobilului situat în .X., str. .X., jud..X.. Totodată, societatea a prezentat contractul de comodat și antecontractul de vânzare- cumpărare din data de 26.06.2012 ambele neautentificate, prin care imobilul este pus la dispoziția societății cu titlu gratuit, SC .X. SRL având acordul proprietarilor pentru extinderea și mansardarea imobilului pe cheltuiala societății.

De asemenea se reține faptul că SC .X. SRL nu a făcut dovada cu documente prin care să demonstreze că este proprietar al imobilului desi în antecontractul de vânzare cumpărare se specifica faptul că până la data de 31.03.2013 se va încheia contractul de vânzare cumpărare.

Având în vedere cele constatate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferente cheltuielilor cu investițiile utilizate în vederea

executării lucrărilor de construire locuință familială întrucât aceste achiziții nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

6. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de accesorii în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât, pentru debitul de la pct.4 și pct.5 din prezenta decizie s-au dispus soluții diferite, se va desființa parțial decizia de impunere nr.F-TM .X./28.11.2014 urmând a se calcula accesorii afrente fiecărui tip de impozit și taxă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.10.1, pct.11.1 lit.a din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

1.Suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .X./28.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./28.11.2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei reprezentând:**

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei TVA;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA**



Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .X./28.11.2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând X lei impozit pe profit, .X. lei TVA și .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei și TVA aferent în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .X./28.11.2014 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR GENERAL**