

DECIZIA nr. 832/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AJFP Ilfov, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in sat x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x, completata prin adresa nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, comunicata in data **09.07.2015**, emisa de AJFP Ilfov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

De asemenea, societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

- nu are obligatia legala sa faca dovada transportului prin mentiuni pe factura fiscala, intrucat art. 155 alin 19 lit d) din Codul fiscal face referire la datele furnizorului de bunuri si nu la datele transportatorului;
- avand in vedere ca este vorba de medicamente, in unele situatii nu se poate face o astfel de dovada cata vreme livrarile sunt facute cu auto proprii, fiind vorba de colete mici;
- toate bunurile, fara exceptie, sunt receptionate de catre contestatara fiind intocmite note de receptie si constatare de diferente pentru fiecare factura;
- toate bunurile au o trasabilitate clara, se poate vedea de unde au venit si unde au plecat, ca atare sunt verificabile 100%;
- toate bunurile au fost achizitionate de la societatile indicate in facturi, acest aspect rezultand si din notele explicative;
- realitatea tranzactiei poate fi aratata de existenta facturii fiscale inregistrata la ambii parteneri, existenta notei de intrare receptie, existenta platilor reciproce, trasabilitatea bunurilor si existenta facturii de vanzare, confirmata de client;
- datele incomplete aratate de catre organele de inspectie fiscala se refera la cateva facturi, iar acest aspect nu este relevant, cata vreme exista procedura de rectificare a erorilor din documente, operatiunea de corectare a facturilor fiind permisa de lege, respectiv de art. 159 din Codul fiscal.

In concluzie, societatea solicita anularea deciziei de impunere atacata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x:

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 8 alin (1) si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, ca urmare a verificării efectuată la **SC x SRL**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au stabilit că societatea nu poate justifica realitatea operațiunilor economice efectuate în perioada 19.09.2013 - 30.06.2014, înregistrând în evidența contabilă tranzacții nereale, care au generat diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat.

In baza acestor constatari, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, Sesizarea penală nr. x, care vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de x lei reprezentând TVA, valoare ce se regăsește integral în Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 8 alin (1) si 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 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 214 (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-IF x, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. F-IF x, 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 achizitiei de bunuri care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul de a diminua obligațiile fiscale reprezentând TVA, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de x lei.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să 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 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 Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 (1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **SC x SRL**, unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă totală de x lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin (1) și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, sumă ce se regăsește integral în decizia de impunere contestată.

De asemenea, în cuprinsul sesizării penale se menționează:

“Cu adresa nr. AMF x, înregistrată la AJFP Ilfov sub nr. x, Direcția Generală Antifrauda Fiscală a formulat urmatorul răspuns la adresele subscrisei:

Verificarea societății x SRL a fost inițiată în contextul controlului efectuat la SC x SRL (CIF x), pe motivul existenței suspiciunii rezonabile a interpunerii celor două entități juridice potrivit bazelor de date ANAF, pe lantul de tranzacționare x SRL, x SRL, x SRL - x - SC x SRL - livrări intracomunitare, în condițiile în care societățile comerciale inițiatore a acestuia prezentau un comportament fiscal inadecvat, de tip fantoma. În contextul celor menționate mai sus, menționez că SC x SRL a avut un rol de beneficiar al produselor farmaceutice a caror origine reală a fost disimulată prin dezvoltarea și operationalizarea acestui lant de tranzacționare.”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, 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 elementele 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).

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 Ordonanța Guvernului 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, 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.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“**10.1.** 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la definitivarea laturii penale, se va suspenda în parte soluționarea contestației formulata de **SC x SRL**, cu privire la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x emisa de AJFP Ilfov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, urmand a 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.

3.2. Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala contestata nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii ale acestora si nici nu vizeaza masuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala au dispus societatii recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.04.2014 - 30.06.2014 si respectiv a impozitului pe veniturile

microintreprinderilor pentru perioada 23.09.2013 - 31.03.2014, conform vectorului fiscal al societatii, cu valoarea exclusiv tva aferenta facturilor pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF X.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209 (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspectie/control. (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina **SC x SRL** nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabileste:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov, in calitate de

organ fiscal emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Pentru considerentele aratate si in temeiul OMFP nr. 1939/2004, art. 205, art. 209 (2), art. 214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art. 216 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.3, pct.10.1 din OPANAF nr. 450/2013 privind Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

1. Suspenda in parte soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**, cu privire la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, emisa de AJFP Ilfov, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

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. Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov, capatul de cerere al contestatiei formulata de **SC x SRL**, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.