

DECIZIA nr. 679/10.09.2015

privind soluționarea contestației formulate de persoana fizica **X**,
înregistrată la DGRFPB sub nr. x/02.04.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/31.03.2015, înregistrată la DGRFPB sub nr. x/02.04.2015, completata cu adresa nr. x/27.05.2015, înregistrată la DGRFPB sub nr. x/27.05.2015, asupra contestației formulate de persoana fizica **X**, cu sediul in Bucuresti, CV nr. , B , ap. , sector 3.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x/20.03.2015, il constituie Decizia de reverificare nr. x/04.03.2015, comunicata in data de 11.03.2015, privind reverificarea TVA din perioada 26.06.2013-31.12.2013, in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin.(1) lit.(a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de persoana fizica **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestația formulată, domnul X aduce urmatoarele argumente:

Motivarea reverificarii se refera exclusiv la controlul materializat in procesul verbal nr. x/16.02.2015, care contine o interpretare subiectiva, personala, denaturand voit starea de fapt verificata, dupa cum urmeaza:

a. Verificarea legalitatii achizitiilor de materiale de constructii si prestarilor de servicii efectuate conform contractului de antrepriza nr.1 facturate de SC R I SRL:

- la data controlului imobilul cu functiune mixta – comercial si locuinta din Bucuresti, CV nr. B-D era materializata in procent de 100%, iar realitatea si legalitatea achizitiilor de materiale de constructii inregistrate de SC R I SRL sunt evidentiate prin existenta facturilor, chitantelor de plata, notelor de intrare-receptie, bonurilor de consum, situatiilor de lucrari, semnate de beneficiar;

- nu au aparut elemente suplimentare care influenteaza rezultatele inspectiei fiscale anterioare, ca urmare a controlului incrucisat; mai mult CJUE se opune refuzului dreptului de deducere pentru neregulile savarsite de prestatori, fara a dovedi implicarea operatiunii respective intr-o frauda si pe motiv ca persoana impozabila nu s-a asigurat de indeplinirea obligatiilor de catre emitentul facturii.

b. Existenta situatiilor de lucrari pentru facturile emise necesare derularii activitatii de constructii montaj, a resurselor necesare derularii activitatii de constructii montaj, a personalului specializat:

- echipa de control a verificat situatiile de lucrari si a constatat corespondenta intre valoarea acestora si facturile emise de R I SRL catre contestatar, in luna si pe cumulat;

- societatea dispune de mijloace fixe si utilaje de mica mecanizare evidentiata in conturi corespunzatoare, necesare si suficiente pentru desfasurarea activitatii de constructii-instalatii stabilit de personalul tehnic specializat si utilaje pentru care exista facturi de inchiriere si/sau contracte de prestari

- din statele de plata lunare se constata ca numarul angajatilor variaza lunar in functie de stadiul lucrarilor, volumul specific, starea vremii, nefiind necesara prezentarea contractelor de munca privind acest aspect; din extrasul REVISAL reiese personalul specializat in constructii-instalatii (subinginer constructii, inginer instalatii)

- echipa de control nu are capacitatea de a face aprecieri de natura tehnica si de evaluare a pregatirii profesionale si tehnice a personalului societatii verificate

- incepand cu anul 2006, R I SRL a executat lucrari de constructii-instalatii obtinute prin licitatie, indeplinind conditiile in privinta personalului specializat avand structura actuala.

Intrucat in Procesul verbal nr. x/16.0.22015 se prezinta o alta situatie decat starea de fapt existenta in documentele verificate bazata pe aprecieri personale acest lucru se incadreaza in prevederile art.297 alin.1 din noul Cod penal.

In concluzie, contestatarul considera ca prezentarea trunchiata, neprofesionala, personala a starii de fapt existente nu reprezinta elemente suplimentare care influenteaza rezultatele inspectiei fiscale anterioare si care sa justifice emiterea deciziei de reverificare.

II. Prin Decizia de reverificare a TVA nr. x/04.03.2015, emisa pe numele persoanei fizice X, Administratia sector 3 a Finantelor Publice a dispus reverificarea TVA in suma de y lei, pentru perioada 26.06.2013-31.12.2013.

Motivul reverificarii l-a constituit aparitia de elemente suplimentare care influenteaza rezultatele inspectiei fiscale anterioare finalizata cu emiterea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nr. x/25.08.2014.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatariile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

Referitor la Decizia de reverificare nr.x/04.03.2015, cauza supusa solutiunii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a

contestatiei, in conditiile in care prin adresa inregistrata la organul de cercetare penala sub nr. x/15.05.2015 Administratia sector 3 a Finantelor Publice a sesizat Parchetul de pe langa Judecatoria sector 3 Bucuresti in vederea efectuării cercetarilor necesare pentru a stabili daca exista indicii cu privire la existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, in baza art.105¹ alin.3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a emis pe numele persoanei fizice X, Decizia de reverificare nr.x/04.03.2015, prin care a dispus reverificarea TVA in suma de y lei, pentru perioada 26.06.2013-31.12.2013.

Motivul reverificarii: Avand in vedere ca de la data ultimei verificari si pana in prezent au aparut elemente suplimentare, care influenteaza rezultatele inspectiei fiscale anterioare, constand in informatii, documente sau alte inscrieri obtinute ca urmare a controlului incrucisat efectuat la SC R I SRL control materializat in Proces-verbal nr.xdin 16.02.2015.

Prin Procesul-verbal nr.x din 16.02.2015, Serviciul de inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AS3FP a verificat SC R I SRL, urmare solicitarii Serviciului de inspectie fiscala persoane fizice din adresa nr. x/28.01.2015 privind efectuarea unui control incrucisat asupra realitatii si legalitatii operatiunilor economice derulate intre SC R I SRL si PFA X.

Urmare verificarii realitatii si legalitatii tranzactiilor comerciale derulate de societate cu X in perioada verificata, din documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale de catre administratorul SC R I SRL, domnul X s-au constatat urmatoarele:

1. Referitor la legalitatea achizitiilor de materiale de constructii si prestarilor de servicii efectuate conform contractului de antrepriza nr.1 incheiat intre SC R I SRL si PFA X:

In baza contractului de antrepriza nr. x/30.07.2013 incheiat intre SC R I SRL si PFA X, SC R I SRL a emis in perioada 2013-2014 un numar de 8 facturi fiscale reprezentand contravaloare lucrari constructii-instalatii privind construirea unui imobil, cu destinatia de bloc de locuinte.

SC R I SRL a efectuat achizitii de materiale de constructii in baza facturilor emise de SC C T SRL, SC C SRL, SC R.E. S SRL (fosta SC R SRL).

Din informatiile existente in baza de date a organului fiscal s-a constatat ca aceste societati nu au declarat in declaratiile informatice – cod 394 livrarile de bunuri si servicii catre SC R I SRL.

Urmare solicitarilor de informatii nr. x/09.02.2015 si nr. x/09.02.2015 emise in baza art.52 din Codul de procedura fiscala catre SC C SRL si catre SC R.E. S SRL, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, au rezultat urmatoarele:

Prin adresa nr.1012/10.02.2015, SC C SRL precizeaza ca:

- nu a avut niciodata relatii comerciale cu SC RI SRL;

- au fost sesizate organele de urmarire penala privind existenta facturilor emise fraudulos pe numele societatii, aspectele semnalate facand obiectul dosarelor penale nr. x/2013 si nr. x/2013.

Prin adresa emisa de SC R.E. SSRL precizeaza ca:

- nu a avut niciodata relatii comerciale cu SC R I SRL si nu a emis facturi fiscale catre aceasta societate;

- la sesizarea Garzii finaciare privind facturile care circula pe piata neagra cu datele de identificare ale societatii a schimbat sediul social si denumirea din SC RSRL in SC R.E. S SRL.

Referitor la SC C T SRL, din baza de date a ANAF rezulta ca a fost declarat inactiv incepand cu data de 07.10.2010, iar din informatiile existente pe site-ul societatii reiese ca nu avut nicio relatie comerciala cu nicio societate sau persoana fizica si nu a emis facturi.

Cu privire la modul de decontare a facturilor emise de furnizori pentru care nu a fost probata provenienta materialelor s-a constatat ca SC R I SRL a achitat catre SC C SRL, SC C T si SC R.E. S SRL un numar de x facturi fiscale, in valoare totala de t lei, exclusiv in numerar, cu chitante fiscale, fiecare in suma de aproximativ t lei.

Prin Nota explicativa solicitata administratorului SC R I SRL, in scopul clarificarii modului in care s-au desfasurat relatiile comerciale cu societatile mai sus mentioante, domnul X precizeaza ca nu detine contracte de achizitie cu aceste societati si nici informatii despre administratori sau persoanele delegate mentionate pe facturi.

2. Referitor la existenta situatiilor de lucrari sau a proceselor verbale de receptie partiala a lucrarilor de constructii:

Situatiile de lucrari prezentate partial in timpul controlului incrucisat poarta exclusiv semnatura si stampila SC R I SRL.

In raspunsul la Nota explicativa solicitata administratorului SC RI SRL, domnul X precizeaza ca nu exista proces verbal de receptie ci numai contracte de executie, situatii de lucrari, devize.

3. Referitor la existenta resurselor necesare desfasurarii activitatii de constructii montaj:

Nu s-au putut identifica mjloace fixe, instalatii, utilaje specifice activitatii de constructii instalatii si nici documente de achizitie sau inchiriere a acestora.

In raspunsul la Nota explicativa solicitata administratorului SC RI SRL, domnul X precizeaza ca resursele necesare derularii activitatii sunt personalul si utilajele proprii si inchiriate.

4. Referitor la existenta personalului specializat si reflectarea costurilor cu personalul in situatiile de lucrari:

Nu s-a putut identifica personalul specializat si utilajele cu care s-a realizat investitia, nu s-au prezentat contracte de munca cu personalul angajat.

Din explicatiile administratorului societatii rezulta ca pentru realizarea investitiei costurile sunt reflectate prin norme de deviz pe categorii de lucrari cu valoare de estimare.

Urmare verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu se poate proba realitatea si legalitatea achizitiilor efectuate de SC RI SRL de la furnizorii mai sus mentionati si care au stat la baza facturilor fiscale si devizelor de lucrari emise catre PFA X in vederea construirii imobilului cu functiune mixta (spatiu comercial si locuinta).

In conformitate cu prevederile art.11 alin.1² din Codul fiscal, art.6 alin.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au considerat ca tranzactiile efectuate de SC RI SRL nu sunt reale.

Cu adresa nr.x/15.05.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe langa judecatoria sector 3 Bucuresti, cu privire la realitatea operatiunilor economice derulate de SC R I SRL in perioada verificata, precum si faptul ca domnul X, in calitatea sa de administrator si asociat al SC R I SRL avea cunostinta de natura achizitiilor efectuate, deficientele constatate fiind consemnate in procesele verbale nr. x/16.02.2015 si nr. x/22.04.2015, solicitandu-se intreprinderea masurilor ce se impun pentru a stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute de art.8 si de art.9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) si lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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 soluție

ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

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

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.

In speta, organele de inspecție fiscală au constatat nelegalitatea si nerealitatea tranzactiilor derulate de SC R I SRL prin nejustificarea realitatii si legalitatii achizitiilor de bunuri de la furnizori care nu au putut fi identificati, inregistrate in evidentele contabile si declarate in declaratii fiscale si care au stat la baza facturilor fiscale si a devizelor de lucrari emise catre PFA X, considerând că modul de derulare a operațiunilor de societate poate întruni elementele infracțiunii de evaziune fiscală.

Ca urmare, în condițiile în care speta privește determinarea bazei impozabile a TVA la PFA X, care trebuie să aibă la baza tranzacții reale și să fie justificate cu documente, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, nefiind însoțite de documente justificative.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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, 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”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

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 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 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 Administrația sector 3 a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala a înaintat Parchetului de pe langa Judecătoria sector 3 Bucuresti procesele verbale în care au fost consemnate constatările efectuate pentru a se face aplicațiunea Legii 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 înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda astfel, **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, contatându-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 toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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).

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 înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată de X privind decizia de reverificare a TVA în suma de y lei, 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, care precizează :

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

De asemenea, pct. 10.1-10.3 din Ordinul Președintelui ANAF 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. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține imputernicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de imputernicit, conform pct.2.2-2.4.

10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv/definitiv și irevocabil.

10.3. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotararea instanței de judecată .”

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art.8 și art. 9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, art. 214 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.1-10.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

DECIDE

Suspenda soluționarea contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de verificare a TVA nr. x/04.03.2015, prin care Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a dispus verificarea TVA în suma de y lei, procedura administrativă urmând să fie reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

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

