

DECIZIA nr. 70/1060 din x.05.2017
privind soluționarea contestațiilor formulate de către
SC x SRL

înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/05.01.2017 și nr.x/10.04.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov- Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita-Serviciul de inspectie fiscala persoane juridice¹, prin adresa nr. x/03.01.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.x/05.01.2017, respectiv de catre Serviciul Fiscal Orasenesc Gheorgheni prin adresa nr.x/06.04.2017 inregistrata la DGRFP Brasov sub nr.x/10.04.2017 asupra contestatiilor formulate de catre SC x SRL cu sediul in x, cart.Florilor, bl.x, ap.x, jud.Harghita, reprezentat conventional prin avocat x, avand sediul profesional in Miercurea Ciuc, str.x, bl.x, ap.x, jud.Harghita.

Contestatiile sunt formulate impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/07.11.2016 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr.x din data de 07.11.2016, emise de Administratia Județeană a Finanțelor Publice Harghita-Activitatea de Inspectie Fiscala, respectiv impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/11.01.2017 emise de Serviciul Fiscal Orasenesc Gheorgheni si priveste **suma totala de x lei** din care:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar
- x lei reprezentand impozit pe profit stabilita suplimentar
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

Contestațiile sunt depuse în termenul legal prevăzut de art. 270 (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea Deciziei de impunere cu nr.x/07.11.2016 in data de 21.11.2016 , conform confirmarii de primire existente in copie la dosarul cauzei si inregistrarea contestatiei la AJFP Harghita in data de 12.12.2016, conform stampilei acestei institutii, respectiv a Deciziei de calcul accesorii nr.x/11.01.2017, comunicata in data 25.01.2017, conform confirmarii de primire existente la dosarul cauzei, contestatia fiind inregistrata in data de 06.03.2017.

În speță, sunt incidente prevederile pct.9.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, potrivit căroră: „9.5. *În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.*”

Prin urmare, se va proceda la conexarea dosarelor contestațiilor având ca obiect obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-HR x/07.11.2016, emisă de A.J.F.P. Alba – Activitatea de Inspectie Fiscala și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/11.01.2017 emisă de SFO Gheorgheni, acestea urmând a fi soluționate prin prezenta decizie.

Constatând că în speta, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să soluționeze contestația formulată de SC x SRL.

I. SC x SRL, prin contestația depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, înregistrată sub nr.x/12.12.2016 respectiv x/06.03.2017, solicită admiterea contestației și desființarea Deciziei de impunere nr. F-HR x/07.11.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR x07.11.2016, respectiv a Deciziei de calcul accesorii nr.x/11.01.2017 în cuantum de x lei, pentru următoarele motive:

Petenta invocă nulitatea controlului fiscal și a actelor de control susținând că nu au fost respectate prevederile art.101 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare cu privire la Avizul de inspecție fiscală, precizând faptul că avizul a fost emis în data de 22.x.2016 și comunicat la data de 29.x.2016 în care era menționat faptul că inspecția fiscală va începe cu data de 23.x.2016, astfel nefiind respectată nici prevederile art.102, alin1, lit.b) din Codul de procedura fiscală cu privire la comunicarea avizului de inspecție.

Contribuabilul recunoaște faptul că inspecția fiscală se poate efectua și fără aviz de inspecție fiscală dar în acele situații nu este necesar să se emite deloc aviz.

Totodată se precizează faptul că la data primirii avizului de inspecție a primit și înștiințarea pentru discuții finale, astfel neavând cunoștința despre perioada în care s-a desfășurat controlul.

De asemenea se precizează faptul că inspecția fiscală nu a aplicat noile prevederi din Codul de procedură fiscală, în special cu privire la art. 6 care reprezintă o noutate în ce privește exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal, nu s-au avut în vedere proveniența veniturilor pe care le-a realizat societatea pentru a putea achita serviciile prestate și bunurile livrate din partea celor două firme în raport de care au fost controlați, și anume S.C. x S.R.L., respectiv S.C. x S.R.L.

Raportul de inspecție fiscală nu evidențiază deloc natura veniturilor realizate de SC x SRL, fiind considerat un abuz constatările echipei de inspecție conform căruia achiziționarea pieselor de schimb, ulei de motor și anvelope sunt fictive, doar pentru faptul că la sediul celor două firme nu s-a găsit nici o persoană.

Petenta susține că organul de control și-a întemeiat majorarea bazei impozabile și a TVA pe dispozițiile art.11 alineatul 1 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, republicat cu modificările și completările ulterioare, menționând că după fiecare constatare a stării de fapt se utilizează vechea reglementare din Codul fiscal vechi, nu noua reglementare valabilă pentru anul 2016. Astfel, controlul fiind efectuat în anul 2016, sunt aplicabile aceste prevederi, oricărui control efectuat în 2016, ceea ce înseamnă că organul de control trebuie să aibă în vedere următoarele:

- tranzacțiile ce au scop economic trebuie să fie luate în considerare, ceea ce înseamnă că dacă s-a livrat mai departe bunurile achiziționate și serviciile prestate, adăugând un plus la valoare, atunci tranzacțiile aveau un scop economic.

- organul fiscal nu a respectat noua reglementare a art.11, alin1 valabil pentru anul 2016 conform căreia organul de control nu mai „poate tăia tot impozitul și TVA”, astfel organul fiscal trebuia să procedeze la ajustare, întrucât dacă se observa că o tranzacție nu are conținut economic atunci trebuie ajustat efectele fiscale ale acelei tranzacții o operațiune complexă care are ca efect cel mult diminuarea consecințelor nu și anularea.

Totodată se precizează faptul că nu s-a verificat întregul lanț de tranzacții, numai cheltuielile petentei, nu și veniturile, pentru că organul de control nu avea nici un interes să determine scopul economic al acestor tranzacții.

De asemenea se menționează faptul că numai în două situații se poate aprecia că o cheltuială este nedeductibilă în raport de firmele furnizoare: firma furnizoare să fie inactivă

respectiv firma furnizoare sa fie in faliment cu conditia ca livrarea sa aiba legatura cu obiectul de activitate al societatii.

SC x SRL mentioneaza faptul ca administratorii celor doua firme furnizoare erau din Ungaria si nu constituie motiv de anulare a deductibilitatii nici faptul ca firma furnizoare nu are sediu, atata timp cat bunurile evidentiata in facturi au fost efectiv achizitionate iar tranzactiile aveau un scop economic.

Contribuabilul nu este de acord cu obligatiile fiscale suplimentare impuse de organele de inspectie fiscala reprezentand TVA stabilita suplimentar ca urmare a refuzului dreptului de deducere a TVA, nici cu eventualele obligatii accesorii aferente obligatiilor fiscale principale, prin luarea in considerare a urmatoarelor aspecte si argumente:

Petenta invoca art. 146 din Codul Fiscal care stabileste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, mentionand la alin. (1) lit. a) ca *"pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa dețină o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155 [...]"*. In implementarea acestui articol, punctul 46 alin. (1) din Normele Metodologice prevede ca *"justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contină cel puțin informațiile prevazute la art. 155 alin. (19)1 din Codul fiscal"*

Totodata se precizeaza faptul ca pentru deducerea TVA, factura aferenta trebuie conform art. 146 din Codul fiscal sa indeplineasca conditiile prevazute de art. 155 din Codul fiscal si nu ale unor prevederi legislative conexe, care nu sunt prevazute de legislatia de TVA, in speța, OMF nr. 2226/2006 invocat de echipa de inspectie fiscala privind utilizarea unor formulare financiar-contabile.

Astfel, contribuabilul trage concluzia ca indiferent de caracterul pretins nelegal al operatiunilor desfășurate de furnizori, nu exista niciun temei legal pentru sanctionarea societății in contextul in care nu exista niciun indiciu in sensul nerealitatii achizițiilor ori a participării societății la operatiunile pretins frauduloase de care sunt acuzați furnizorii.

Cu privire la *"comportamentul de tip fantoma"* invocat de autoritățile fiscale, petenta subliniaza ca potrivit constatărilor echipei de inspectie din RIF ar fi intervenit ulterior operatiunilor desfășurate cu societatea, fiind imposibil astfel pentru societate sa anticipeze presupusele intenții frauduloase ale acestora. Astfel, la momentul efectuării achizițiilor de la furnizorii in cauza, societatea nu avea cunoștința despre presupuse astfel de acțiuni sau intenții. SC x SRL a achiziționat cu buna credința bunurile si serviciile de la furnizori si a respectat dispozițiile legale sub aspectul documentarii corespunzătoare a acestor operatiuni (facturi conforme pentru bunurile achiziționate, avize/devize si situații de lucrări), motiv pentru care nu accepta sanctionarea pentru fapte pretins nelegale săvârșite de terți, ne fiind cunoscute si la care nu au luat parte sub nici o forma.

In sustinerea contestatiei petenta face trimitere la cauza C-277/14 PPUH cu privire la deducerea TVA in baza unor facturi emise de o entitate considerata drept inexistenta.

De asemenea, se precizeaza ca SC x SRL are disponibile fise de funcționare a echipamentelor achiziționate, care inasa nu au fost solicitate de echipa de inspectie fiscala, iar unele bunuri (de exemplu, biomasa) au făcut obiectul unor livrări ulterioare, supuse TVA. Astfel, este evidenta utilizarea achizițiilor efectuate in folosul operatiunilor taxabile si in consecința păstrarea deducerii TVA aferenta achizițiilor respective.

Petenta sustine ca exista o lipsa de coerenta la nivelul RIF in interpretarea unor prevederi legislative de baza, precum si prin ignorarea jurisprudentei europene, ce afectează situația financiara a societății, care se afla in imposibilitatea de a determina ce probe sunt necesare astfel incat sa convingă organele de inspectie fiscala cu privire la substanța operatiunilor desfășurate, fiind absolut haotica prezentarea situației TVA *"existentă unor*

documente care sunt întocmite în conformitate cu legislația de TVA nu probează realitatea operațiunilor economice [...]”

De asemenea se fac trimiteri și la cauza C-285/11 „Bonik EOOD” în cuprinsul careia CJUE stabilește ca „[...] dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește ca aceasta persoană impozabilă stia sau ar fi trebuit să știe, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșit de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări”

Prin cauza C-368/09 Pannon Gep Centrum a CJUE se precizează că deducerea TVA aferentă achizițiilor realizate este condiționată de îndeplinirea condițiilor materiale impuse de legislația de TVA, astfel autoritățile fiscale nu pot impune condiții suplimentare în scopul de a determina dacă persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA, atât timp cât există dovezi care în mod rezonabil atestă că bunurile și serviciile au fost efectiv achiziționate în scopul activităților taxabile ale societății.

Petenta susține că simplul motiv al unei investigații/suspiciuni la nivelul furnizorilor nu poate justifica refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor la nivelul societății, precizând că SC x SRL nu a avut la cunoștință eventuale suspiciuni de comportament necorespunzător din partea furnizorilor, nu a fost în posesia unor informații negative referitoare la acești furnizori. În baza cauzei C-277/14 PPUH, este sarcina administrației fiscale să demonstreze în raport cu elemente obiective fraudă sau neregularitatea comisă de persoana care a emis factura și fără a solicita destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine. Mai mult, chiar dacă furnizorii bunurilor și serviciilor în cauză nu ar fi plătit TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare respective către Bugetul de Stat, acest fapt nu ar trebui să influențeze dreptul societății în calitate de beneficiar al respectivelor operațiuni de a deduce TVA achitată către aceștia, deducerea TVA este un drept al contribuabilului și nu un avantaj fiscal.

În viziunea petentei caracteristicile operațiunilor în discuție și natura raporturilor existente între societățile care au efectuat aceste operațiuni nu conțin, niciun element de natură să dovedească existența unui aranjament artificial, lipsit de realitate economică și efectuat cu unicul scop de a obține o facilitate fiscală (Hotărârea în cauza C-162/07 - „Ampliscientifica și Amplifin”, punctul 28), conform CJUE, persoana impozabilă trebuie să beneficieze de prezumția de bună-credință, revenind organelor fiscale sarcina probei faptului că societatea cu intenție a luat parte la un mecanism fraudulos pe baza administrării unor probe obiective.

În concluzie, prin contestație se precizează faptul că în cazul de față, lipsa unor dovezi clare cu privire la practici abuzive, neconforme cu mecanismele TVA dreptul de deducere nu poate fi contestat, aplicând prevalența economicului asupra juridicului.

Prin contestația înregistrată la DGRFP Brașov sub nr.x/10.04.2017 după constituirea dosarului contestației de către SFO Gheorgheni, SC x SRL se îndreaptă și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/11.01.2017 prin care se contestă accesoriile stabilite în suma de x lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentar.

În temeiul art.276, alin.5 din legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta a solicitat și susținere orală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR x/07.11.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR x/07.11.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita, au verificat perioada 01.01.2010-30.06.2016 privind Impozitul pe profit respectiv TVA pentru perioada 01.12.2010-31.07.2016 astfel s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în suma totală de x lei, din care impozit pe profit în suma de x lei respectiv TVA în suma de x lei.

În perioada 02.09.2016-09.09.2016, a fost efectuat un control inopinat, în urma controlului s-a întocmit PV nr.x/12.09.2016 și s-a propus efectuarea unei inspecție generale.

Având în vedere deficiențele constatate în urma controlului, redat pe larg în Raportul de inspecție fiscală, la cap.III, organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare în suma totală de x lei, reprezentând impozit pe profit și TVA aferentă achizițiilor de piese de schimb și cauciucuri, achiziționate de la SC x SRL și SC x SRL cu baza de impunere în suma de x lei la profit respectiv x lei la TVA.

Inspectorii fiscali au stabilit că societățile mai sus enumerate nu funcționează și/sau nu au funcționat niciodată la sediile sociale declarate, având asociați și administratori din Ungaria, drept pentru care au fost declarați inactivi.

Inspectorii fiscali menționează faptul că rolul și scopul acestor două societăți a fost acela de a furniza facturi de proveniență cu TVA, pentru diminuarea obligațiilor fiscale de plată datorate către bugetul de stat de SC x SRL.

Astfel, prin emiterea de documente care nu au la bază operațiuni reale s-a realizat disimularea realității cu scopul de a crea o bază fictivă în urma căreia SC x SRL să înregistreze și să declare fără a achita obligațiile fiscale, prin crearea aparentei existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat.

Având în vedere deficiențele sus menționate, inspectorii fiscali au stabilit că x SRL a încălcat prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.11, alin1, art.145, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată cu modificările și completările ulterioare valabil până la 31.12.2015 respectiv art.6, alin1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare valabil din 01.01.2016 și art.297, alin4, lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare din data de 01.01.2016.

Intrucât faptele consemnate la Cap.III din raportul de inspecție fiscală, privind înregistrarea în evidența contabilă a unor achiziții de bunuri de la SC x SRL și SC x SRL societăți de tip "fantoma", în legătură cu care organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunile în cauză nu sunt conforme cu realitatea și nu au la bază documente justificative legale deoarece, conform informațiilor suplimentare obținute de inspectorii fiscali în legătură cu achizițiile de bunuri de la SC x SRL și SC x SRL pe care au considerat că sunt nereale, au menționat că SC x SRL a înregistrat astfel de operațiuni pentru diminuarea bazei impozabile și implicit a impozitelor aferente de plată, contrar celor susținute de reprezentanții societății care susțin că achizițiile reprezintă piese de schimb necesare desfășurării activității și ar putea întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita - Activitatea de Inspecție Fiscală, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita prin adresa nr. HRG-AIF x/07.11.2016, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de textul articolului anterior menționat, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr. x/07.11.2016. Inspectorii fiscali menționează faptul că, în realitate piesele de schimb, anvelopele, uleiul și alte bunuri pentru mașini au fost achiziționate de la alți furnizori care sunt reali, cum ar fi SC x SRL , x SRL, x INTERNATIONAL, x SRL x, x TOTAL, etc.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/11.01.2017 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita - Serviciul Evidență pe Platitor Persoane Juridice a stabilit în sarcina SC x SRL, pentru perioada 23.06.2013 – 06.01.2017, accesorii în suma totală de x lei, în temeiul art. 88 lit. C) și art. 119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit
- x lei reprezentând accesorii aferente TVA,

- x lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii, calculate pentru debitele stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HR x/21.11.2016, respectiv declarate prin Declaratia 112 nr.x/19.12.2016 si neachitate la termenul de scadenta.

III. Luand în considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, se retine:

1. Cu privire la exceptiile de procedură invocate de contestatară, cauza supusă soluționării este dacă viciile de procedură invocate de contestatară pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.

În fapt, prin contestatie, petenta aprecizeaza ca raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere sunt lovite de nulitate intrucat avizul de inspectie nu a fost emis legal

Facand referire la prevederile art.101, alin.(1) si art.102 alin.(1) lit.b) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, contestatara sustine ca avizul de inspectie fiscala se comunica cu 15 zile inainte de inceperea inspectiei fiscale.

Petenta sustine ca inspectia a inceput la data de 23.x.2016, avizul de inspectie fiind comunicata la data de 29.x.2016, astfel nu a fost respectat termenul de 15 zile. Totodata petenta recunoaste ca in anumite situatii inspectia poate sa inceapa si fara comunicarea avizului dar in acele situatii nu este necesar sa se emita deloc aviz, dar in cazul de fata a fost emis avizul astfel trebuia respectat termenul de comunicare.

De asemenea, petenta arata ca dupa fiecare constatare a starii de fapt se utilizeaza vechea reglementare din Codul fiscal vechi, nu noua reglementare valabila pentru anul 2016, nefiind aplicate nici noile prevederi ale art. 6, alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.122 din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscala care prevede:

„ART. 122 Avizul de inspectie fiscală

(1) *Înainte desfășurării inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.*

(2) *Avizul de inspectie fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:*

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

(3) *Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspectie fiscală prevăzut la alin. (2).*

(4) Avizul de inspectie fiscală se comunică la începerea inspectiei fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspectii fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspectiei fiscale;

c) pentru extinderea inspectiei fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspectie fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspectiei fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspectiei fiscale.

(5) În cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală care se comunică contribuabilului. În cazul în care cererea de amânare a fost admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

(6) În cazul prevăzut la alin. (4), contribuabilul/plătitorul poate solicita suspendarea inspecției fiscale. Prevederile art. 127 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(7) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

Astfel, se reține faptul că organul de inspecție nu avea obligația comunicării avizului de inspecție cu 15 zile înainte începerii inspecției întrucât aceasta inspecție fiscală parțială de fapt este continuarea controlului inopinat când a fost întocmit Procesul verbal nr.x/12.09.2016, inspecția fiscală s-a dispus urmărirea controlului inopinat și nu sunt prevederi exprese legale care să sancționeze cu nulitatea nerespectarea unui anumit termen de comunicare a avizului de inspecție fiscală anterior începerii inspecției fiscale, mai mult legea prevede posibilitatea comunicării avizului de inspecție la data începerii inspecției fiscale, atunci când situația o impune.

Totodată, nulitatea actului administrativ fiscal este prevăzută la **art.49 din Legea nr.207/2015** astfel:

„(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, susținerile petentei nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât motivele de nulitate invocate de petentă nu se regăsesc între cele prevăzute la articolul 49, anterior citat.

Mentiunea petentei cu privire la faptul ca organul de inspectie a folosit numai vechile articole din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare este eronata intru-cat atat in RIF nr.F-HR x/07.11.2016 cat si in DI nr. F-HR x/07.11.2016 sunt folosite atat articolele vechi din OG nr.92/2003 cat si cele noi din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile fiecărei perioade fiscale verificate.

Observatia petentei cu privire la nerespectarea art.6, alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala este eronata, intrucat prin art. 6, alin.1 din Legea nr.207/2015, sunt reglementate limitele si competentele pe care le au organele fiscale in exercitarea dreptului de apreciere, respectiv ca inspectorii fiscali trebuiau sa tine cont de „[...] *opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior[...]*”, insa petenta nu a prezentat nici un act oficial pe care inspectorii fiscali nu ar fi luat in considerare la stabilirea sumelor suplimentare.

Astfel, avand in vedere considerentele de mai sus, se constată că nici solicitarea contribuabilului privind anularea, actului administrativ fiscal atacat pe motiv de încălcare a prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, nu are temei legal întrucât acest motiv nu se regăsește în niciuna din situațiile care atrag nulitatea.

Având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

În consecință, având în vedere cele reținute anterior ***urmează a fi respinsă contestația ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.***

2.Cu privire la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in suma x lei, respectiv suma de x lei reprezentand impozit pe profit stabilita suplimentar, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Activitatea de Inspecție Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Harghita sesizarea penală cu nr. HRG-AIF x/07.11.2016 privind aspectele consemnate în Decizia de impunere nr. F-HR x/07.11.2016, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, dosarul fiind înregistrat sub nr.x/P/2017 la Parchetul de pe langa Tribunalul Harghita, fiind efectuate cercetari sub aspectul savarsirii infracțiunii prevazute de art. 9 alin (1) lit c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, cu privire la TVA, SC x SRL a declarat achizitii –piese de schimb pentru autovehicule in perioada 01.01.2013-31.05.2016 in suma de x lei, cu TVA aferenta in suma de x lei, de la SC x SRL avand ca si activitate principala: intermediari in comertul cu produse alimentare, bauturi si tutun-CAEN 4617 si de la SC x SRL avand ca activitate principala: alte activitati profesionale, stiintifice si tehnice-CAEN 7490, conform datelor si informatiilor existente in aplicatiile informatice ale ANAF.

Inspectorii fiscali au analizat diagrama rezultata din aplicatia C-Lynx generata la data de 07.09.2016 din care au rezultat neconcordante intre cele declarate de societatea verificata si partenerii sai.

Pentru operatiunile partial declarate dinspre amonte catre SC x SRL de cele doua societati, furnizorii firmei Sc x SRL au fost supusi verificarii, constatandu-se ca SC x SRL si x SRL au asociati si administratori persoane din Ungaria si nu functioneaza la domiciliul fiscal

si sediul social declarat, astfel inspectorii fiscali au concluzionat ca rolul si scopul acestor societati a fost acela de a furniza facturi de provenienta cu TVA pentru diminuarea obligatiilor fiscale de plata datorate catre bugetul de stat de SC x SRL. Astfel, SC x SRL si x SRL au fost declarate inactive.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca prin emiterea de documente, care nu au la baza operatiuni reale s-a realizat disimularea realitatii cu scopul de a crea baza fictiva in urma careia societatea in cauza sa inregistreze si sa declare fara a achita obligatiile fiscale prin crearea aparentei existentei unor operatiuni care in fapt nu exista.

Fiind operatiuni fictive, documentele în care au fost înscrise operatiunile mai sus mentionate nu pot fi considerate documente justificative, în acceptiunea prevederilor art. 6 (2) din Legea contabilității nr. 82/ 1991 republicata.

Astfel, in baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a reincadrat tranzacțiile desfășurate între SC x SRL cu societățile SC x SRL și x SRL ca fiind tranzacții ce nu au scop economic.

Conform datelor înscrise în deconturile de TVA depuse de SC x SRL, rezulta ca aceasta a declarat achiziții de pe teritoriul național care nu sunt reale, rezultând astfel în deconturile de taxă sume mai mari sau aproape egale cu livrările declarate.

Suspiciunile organului fiscal au pornit de la faptul ca, societatile furnizoare sunt societati declarate inactive, care nu desfasoara activitate la sediul social declarat si care la randul lor se aprovizioneaza de la societati cu acelasi comportament fiscal, nu au angajati cu contract de munca, nu platesc niciodata TVA in contul bugetului de stat.

La control s-a constatat ca toate aceste inregistrari au dus in final ca societatea verificata sa isi diminueze TVA ul de plata catre bugetul de stat, iar societatile furnizoare, mai sus enumerate au avut ca principala activitate „furnizarea de documente”, facturi fiscale si chitante care sa serveasca clientilor pentru diminuarea obligatiilor fiscale fata de bugetul consolidat al statului.

Organul de inspectie a retinut ca aceste societati au facut parte dintr-un lant de societati constituite in vederea desfasurarii de activitati ilicite, premeditand o evaziune fiscala generata prin inregistrarea unor operatiuni comerciale fictive, generatoare de TVA deductibil in sarcina beneficiarilor, cu consecinta diminuarii TVA de plata catre bugetul consolidat al statului.

Analizand tranzactiile in lant efectuate, inspectorii fiscali au tras concluzia ca, furnizorii bunurilor in cauza nu pot fi identificati la sediile sociale, nu fac plati de TVA colectata aferent livrarilor, prejudiciul insa nu este la acesti intermediari care prin facturile fiscale primite si emise pentru presupusele tranzactii, ci la societatea verificata care a inregistrat in evidenta contabila TVA deductibila aferent acestor achizitii.

De asemenea la control s-a retinut ca Directiva a sasea interzice exercitarea dreptului de deducere pentru TVA platita in amonte (input tax) si permite autoritatilor fiscale sa procedeze la reevaluarea respectivelor tranzactii, in scopul determinarii starii de fapt reale, in raport de care sa fie aplicate dispozitiile comunitare in materie de TVA sau legislatia nationala care a transpus aceste dispozitii.

Prin inregistrarea acestor tranzactii, din punct de vedere a TVA, societatea in perioada mai 2013 - mai 2016, a dedus nejustificat TVA in suma totala de x lei, in timpul inspectiei fiscale nu au fost prezentate devize de reparatii, procese verbale respectiv situatii de lucrari din care ar fi rezultat unde anume (pe ce masini) au fost folosit bunurile, piesele achizitionate, astfel tranzactiile indeplinesc criteriile necesare reincadrarii lor de catre organul de inspectie fiscala, in tranzactii artificiale, conform art. 11 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. In urma celor constatate, reiese ca societatea a inregistrat in evidenta contabila achizitii care nu au la baza operatiuni reale, exercitand in mod repetat, in mod ilegal dreptul de deducere – diminuand TVA de plata catre bugetul consolidat al statului.

In baza celor prezentate referitor la TVA prin similitudine inspectorii fiscali au procedat la stabilirea diferentelor in ce priveste impozitul pe profit pentru perioada 2010-2016.

Pentru perioada 2010-2012 organul fiscal nu a constatat diferente care sa influenteze bazele de impunere in ce priveste impozitul pe profit.

In anul 2013 societatea a inregistrat cheltuieli cu bunuri si servicii in baza unor documente asupra carora planeaza suspiciunea cum ar fi fictive de la furnizorul SC x SRL in valoare de x lei(baza de impunere), furnizor care are un comportament fiscal inadecvat asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala prezentata.

In anul 2014 societatea a inregistrat cheltuieli cu bunuri (piese de schimb) in baza unor documente care s-au dovedit fictive de la furnizorul SC x SRL in valoare de x lei (baza de impunere).

In anul 2015 societatea a inregistrat cheltuieli cu bunuri (piese de schimb) in baza unor documente care s-au dovedit fictive de la furnizorii SC x SRL si SC x SRL in valoare de x lei(baza de impunere) din care x de la SC x SRL iar diferenta in suma de x lei de la furnizorul SC x SRL.

In perioada 01.01-30.06.2016 societatea a inregistrat cheltuieli cu bunuri (piese de schimb) in baza unor documente care s-au dovedit fictive de la furnizorul SC x SRL in valoare de x lei(baza de impunere).

In urma inspectiei fiscale organul de inspectie a considerat ca achizițiile de bunuri de la furnizorul amintit mai sus si prezentate referitor la TVA sunt operatiuni fictive si le sunt aplicabile prevederile art.11, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza " *la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod , autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are ca scop economic sau pot reancadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*"

Pentru anii 2013,2014,2015 si 2016 organul de inspectie a considerat ca nu se justifica a fi cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit achizițiile de la furnizorii SC x SRL respectiv SC x SRL in valoare de x lei(anul 2013), x lei(anul 2014), x lei(anul 2015) si x lei (pentru perioada 01.01-30.06.2016), stabilind ca societatea a incalcat prevederile art.21, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultand o suma suplimentar de plata in valoare de x lei, astfel: x lei pentru anul 2013, x lei pentru anul 2014, x lei pentru anul 2015 si x lei pentru anul 2016.

Astfel, prin inregistrarea in evidenta contabila, la cheltuieli deductibile, a facturilor fiscale emise de furnizorii enumerati(SC x SRL si SC x SRL) au majorat cheltuielile societatii, intru-cat inspectorii fiscali au stabilit ca aceste achizitii neavand loc in realitate, operatiunile au fost inregistrate pentru diminuarea bazei impozabile implicit a impozitelor aferente de plata, contrar celor sustinute de reprezentantii societatii care au sustinut ca achizițiile reprezinta piese de schimb necesare desfasurarii activitatii dar nu au prezentat in timpul inspectiei fiscale documente (devize de reparatii, procese verbale, situatii de lucrari)care sa ateste ca piesele achizitionate au fost efectiv utilizate in interesul realizarii de operatiuni impozabile, respectiv au fost montate pe masinile proprietatea societatii.

In urma celor constatate, organele de inspectie fiscala au retinut ca exista suspiciunea ca societatea a incalcat prevederile art. 9 alin.(l) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, motiv pentru care, prin adresa nr. HRG-AIF x/07.11.2016, Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul AJFP Harghita, a înaintat sesizarea penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(l) lit. c. din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin adresa nr. x/07.02.2017, D.G.R.F.P. Brasov -Serviciul Solutionare Contestatii 2, a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul Harghita sa comunice care este stadiul solutionarii Sesizarii penale nr. HRG-AIF x/07.11.2016.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Braşov sub nr. x/20.02.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita precizează ca Sesizarea penală nr. HRG-AIF 4558/07.11.2016 înaintată de AJFP Harghita face obiectul dosarului penal nr.x/P/2017 şi se afla în lucru la I.P.J. Harghita- Serviciul de investigare a criminalităţii economice.

Petenta nu este de acord cu cele stabilite de inspectorii fiscali susţinând că achiziţionarea pieselor de schimb de la cele două societăţi au fost efectuate cu respectarea legislaţiei în vigoare, organul fiscal nu a dovedit cu documente şi fapte cele menţionate prin DI nr.x/07.11.2016 conform căruia achiziţiile efectuate de la SC x SRL şi SC x SRL nu au fost operaţiuni reale.

Cu ocazia susţinerii orale a contestaţiei care a avut loc în data de 10.02.2017 s-a întocmit minuta şedinţei înregistrată la DGRFP BV-Serv Sol. Contestaţii sub nr. x/10.02.2017, ocazie cu care SC x SRL a solicitat soluţionarea pe fond a contestaţiei şi nu suspendarea acesteia ca urmare a efectuării cercetărilor de către organele de cercetare penală.

În drept, la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale, se stipulează următoarele:

„ART. 9

(1) Constituie infracţiuni de evaziune fiscală şi se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani şi interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârşite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligaţiilor fiscale:

[...]

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare:

“Suspendarea procedurii de soluţionare a contestaţiei pe cale administrativă

(1) Organul de soluţionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluţionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenţa indiciilor săvârşirii unei infracţiuni a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluţiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă; [...].”

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, din constatările organului de inspecţie fiscală, s-a reţinut, că între stabilirea obligaţiilor fiscale suplimentare, prin Decizia de impunere nr. F-HR x/07.11.2016 - contestată şi stabilirea caracterului infracţional al faptelor săvârşite există o strânsă interdependenţă de care depinde soluţionarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependenţă constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realităţii operaţiunilor economice desfăşurate având în vedere că organele de inspecţie fiscală în urma controlului efectuat la SC x SRL, au constatat că petenta a înregistrat o serie de facturi de la SC x SRL şi SC x SRL care nu au avut la bază operaţiuni reale, realitate nu a putut fi probată, facturile fiind înregistrate doar cu scopul diminuării obligaţiilor fiscale datorate bugetului consolidat al statului(impozit pe profit şi TVA).

Societatea verificată şi-a diminuat baza de impozitare a impozitului pe profit şi TVA prin înregistrarea de facturi de achiziţie procurate de la cele două societăţi, care au avut un comportament de tip *“fantomă”*, care nu au declarat tranzacţiile respective.

Astfel,organele de inspecţie fiscală au constatat că x SRL a majorat în mod nejustificat cheltuielile şi a dedus în mod nejustificat TVA, înregistrând în evidenţa contabilă achiziţii de

bunuri, în baza facturilor emise de cei doi furnizori, facturi care nu reflectă operațiuni reale, fiind eludat scopul legii fiscale.

Afirmatiile societății, privind folosirea bunurilor achiziționate de la cele două societăți nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, 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 de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatei reflectă realitatea operațiunilor. Totodată se reține că, în mod contrar afirmațiilor societății, aceasta nu a înțeles să prezinte documentele fiscale contabile (devize de reparatii, procese verbale, situații de lucrări, etc)ale societății nici în fața organelor de inspecție fiscală și nici în procedura de soluționare a contestației.

Faptele constatate de organele de inspecție fiscală au avut drept consecință diminuarea bazelor de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit și TVA, fiind creat un prejudiciu în dauna bugetului de stat.

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

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.

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

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

De asemenea, 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 prin 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 justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit 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.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *"penalul ține în loc civilul"*, respectiv art.28 din Codul de procedură penală, republicat, cu modificările ulterioare, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărâri civile în penal, precizează următoarele:

“(1) 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. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.

(2) Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor judiciare penale cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”

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

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 analogice 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 pentru constatarile desprinse în urma inspecției fiscale finalizate prin întocmirea Deciziei de impunere nr. F-HR x/07.11.2016, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr. HRG-AIF x/07.11.2016, au înaintat sesizarea penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, 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.

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

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni[...]”*

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.

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

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

Suspendarea soluționării cauzei permite organelor de cercetare penală să-și finalizeze cercetările în vederea stabilirii unei certitudini privind activitatea economică a contribuabililor și a furnozorilor acestora, având menirea, totodată, de a evita pronunțarea unor hotărâri contradictorii, suspendarea soluționării cauzei urmărind obținerea unei certitudini prin soluționarea dosarului penal, unde se cercetează indiciile săvârșirii unor infracțiuni pentru a se stabili existența sau inexistența infracțiunii privind operațiunile economice desfășurate, iar, 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 indiciilor săvârșirii unei infracțiuni

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *"penalul ține în loc civilul"*, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, DGRFP Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 2 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare începând cu 01.01.2016), conform cărora:

„(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 sau nu”.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, punctul 10.2 din Instrucțiunile privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, stipulează:

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

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și ramasă de plată în suma de x lei, respectiv pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei**, în funcție de soluția pronunțată pe latura penală cu caracter definitiv sub aspectul realității operațiunilor în cauză cu consecințe în ceea ce privește stabilirea, deductibilitatea TVA și a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației se suspenda soluționarea cauzei atât pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de x lei, cât și pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei și în virtutea principiului de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul”, **urmează să se suspende soluționarea contestației și pentru accesoriile în suma de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată** stabilite prin Decizia de calcul accesorii nr.x/11.01.2017 pentru neachitarea la termenul de scadență a sumelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HR x/21.11.2016.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, în baza art.272, art.273, art.276, art.277 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Suspendarea soluționării contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR x/07.11.2016, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita- Activitatea de Inspecție Fiscală și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/11.01.2017, emisa de Serviciul Fiscal Orășenesc Gheorgheni cu privire la suma totală de x lei din care:

- x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar
- x lei reprezentând impozit pe profit de plată
- x lei reprezentând accesorii aferente TVA

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

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL

X,