

DECIZIA nr. 19 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulate de **S.C. XXX S.R.L.**
cu sediul social in Italia,
inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice X cu adresa nr. X/2015, completata prin adresele nr. 1254/29.07.2015 si nr. X/2015, inregistrate la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015, nr. 63722/04.08.2015 si nr. 103793/23.12.2015, cu privire la contestatia **S.C. XXX S.R.L.**, cod de inregistrare fiscala RO FGDGHJV, cu sediul ales la FGH SRL din X, Sectorul x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin DHL in data de 01.07.2015 si inregistrata la organul fiscal sub nr. X/2015, completata cu filele lipsa prin adresa societatii inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF X/2015 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice X in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015 si comunicate, prin posta, in data de 02.06.2015, pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

Contestatia, transmisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice X prin adresa nr. X/2015, a cuprins o singura fila a contestatiei, nenumerotata, inregistrata la organul fiscal sub nr. X/2015, pe care era aplicat numarul de inregistrare, precum si un plic si un tichet DHL. Prin adresele ulterioare AJFP X a comunicat ca nu detine alte inregistrari decat cele transmise.

Prin adresa nr. X/2015 am solicitat contestatarii sa depuna la dosarul contestatiei, in original si semnate, toate filele contestatiei transmise organului fiscal emitent al deciziei contestate. Alaturat adresei societatii inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015 s-a depus contestatia "semnata si stampilata in original (27 pagini)" remisa prin DHL la AJFP X, impreuna cu recipise de la DHL aferente depunerii initiale. Fila 27 a contestatiei depuse in 02.12.2015 este aceeaasi cu fila pe care apare nr. X/2015 atribuit de AJFP X. Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei cu nr. X/2015 organele de inspectie fiscala nu semnalez incalcare ale conditiilor procedurale de depunere a contestatiilor referitoare la filele lipsa initial din contestatia transmisa.

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, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. XXX S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. S.C. XXX S.R.L. contestă TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **X lei** de catre organele de inspectie fiscala pentru persoane juridice ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice X prin Decizia de impunere nr. F-IF X/2015.

Societatea sustine, in esenta, urmatoarele:

EXCEPTII DE PROCEDURA

Referitor la delegarea de competenta

Se arata ca nu i-a fost comunicat actul de delegare a competentei de solutionare a Decontului de TVA catre AJFP X, ce a efectuat inspectia fiscala fara a fi organul fiscal in a carui administrare este.

Societatea considera ca *Delegarea competentei de efectuare a unei inspectii fiscale* constituie un act administrativ fiscal ce trebuie comunicat contribuabilului potrivit prevederilor art. 44 din Codul de procedura fiscala si art. 7 din Ordinul presedintelui ANAF nr. 3816/2013. Nerespectarea procedurii de comunicare a delegarii de competenta atrage nulitatea deciziei contestate.

Se concluzioneaza vatamarea suferita consta in faptul ca a fost pusa intr-o situatie avantajoasa deoarece organele de inspectie fiscala au venit si analizat "in mod cu totul punctual si limitativ o situatie juridico-fiscala de amploare, vasta..." in timp ce "organul ce o avea de drept in administrare avea o anumita expertiza cumulata in timp si prin legatura stransa si constanta cu contribuabili de talia societatii..."

Societatea contesta si posibilitatea delegarii competentei in cazul sau, fata de cazurile expres prevazute de Ordinul presedintelui ANAF nr. 3816/2013, considerandu-se victima unui abuz din partea autoritatilor fiscale ce au procedat la delegarea competentei de solutionare a decontului cu suma negativa cu optiune de rambursare in cauza.

Referitor la refuzul analizarii punctului de vedere exprimat de societate

In RIF se precizeaza ca societatea nu a formulat si depus punct de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscala, fara a se preciza care este acest termen legal si in baza caror prevederi legale.

De fapt societatea a depus punct de vedere in termenul legal si potrivit art. 109 din Codul de Procedura Fiscala RIF-ul ar fi trebuit sa cuprinda opinia organului de inspectie fiscala, motivata in drept si in fapt, cu privire la acest punct de vedere.

PE FONDUL CAUZEI

PREZENTAREA SITUATIEI DE FAPT

- initial, in noiembrie 2013, sub codul sau de inregistrare in scopuri de TVA din Italia, societatea a achizitionat porumb, de la o persoana impozabila stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania, cu conditia de livrare FOB port Galati, pe care ulterior l-a vandut integral catre o societate cumparatoare stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Grecia. Transportul a fost in sarcina cumparatorului care suporta cheltuielile de navlosire si riscurile dupa momentul imbarcarii marfurilor.

- la momentul efectuării tranzacțiilor menționate, si anume in noiembrie 2013, s-a considerat ca se pot aplica masurile de simplificare pentru operatiuni triunghiulare. In februarie 2014 s-a realizat ca intrucat transportul marfurilor a fost in sarcina cumparatorului (beneficiarul livrării ulterioare - societatea din Grecia) nu se pot aplica masurile de simplificare pentru operatiuni triunghiulare.

- in consecinta, contestatara in calitate de cumparator - revanzator a solicitat in Romania, in baza art. 153 alin. (5) din Codul fiscal, inregistrarea in scopuri de TVA si in Registrul Operatorilor Intracomunitari .

- dupa inregistrarea societatii in scopuri de TVA in Romania (10.02.2014) tranzactiile amintite mai sus (achizitia si vanzarea) au fost declarate in decontul de TVA pe luna februarie 2014, rezultand astfel TVA solicitata la rambursare.

Conform contractului de vanzare incheiat cu societatea din Grecia marfa a fost vanduta cu conditia FOB Galati, transportul marfurilor a fost in sarcina cumparatorului care a suportat cheltuielile de navlosire si riscurile dupa momentul imbarcarii marfurilor.

Potrivit prevederilor art. 143 alin. (2) din Codul fiscal livrarea efectuata catre societatea din Grecia este o livrare intracomunitara cu transport scutita de taxa.

Livrarea efectuata in noiembrie 2013 catre contestatara cu codul de inregistrare din Italia, s-a facturat initial in **13.11.2013** fara TVA considerandu-se ca se pot aplica masurile de simplificare pentru operatiuni triumghiulare.

Prin reconsiderarea operatiunii s-a stornat factura din 13.11.2013, emitandu-se in **31.12.2013** factura cu TVA de 24% catre contestatara **cu codul sau de inregistrare in scopuri de TVA din Italia**. Nu s-a aplicat taxarea inversa prevazuta la art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal intrucat contestatara la 31.12.2013 nu era inregistrata in Romania in scopuri de TVA.

Ulterior, deoarece factura cu TVA emisa in 31.12.2013 era in euro si nu mentiona cursul de schimb si nici suma TVA in lei, s-a stornat si aceasta factura fiind emisa o alta factura in 26.02.2014 cu TVA de 24%, catre contestatara, **continand codul sau de inregistrare in scopuri de TVA atribuit in Romania.**

Apreciaza ca XXX SRL Italia si-a indeplinit cu intarziere obligatia sa de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania pentru livrarea intracomunitara efectuata in luna noiembrie 2013 catre societatea din Grecia. Inregistrarea cu intarziere nu constituie un motiv legal care sa determine neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Completarea decontului de TVA pe luna februarie 2014 s-a facut conform prevederilor OPANAF nr. 1790/2012, care prevad ca la randurile 22, 23, 24 si 25 din decont se inscriu sumele aferente achizitiilor pentru care exigibilitatea intervine in perioada de raportare, iar la randul 30 se inscriu regularizari din corectarea informatiilor de la randurile 22, 23, 24 si 25 din deconturile anterioare. Exigibilitatea operatiunii a intervenit in noiembrie 2013 si a fost declarata cu intarziere in decontul pe luna februarie 2014.

Se invoca prevederile art. 145 alin. (4) din Codul fiscal si normelor de aplicare, potrivit carora dreptul de deducere se poate exercita si pentru achizitii efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA.

II. Urmare inspectiei fiscale privind taxa pe valoarea adăugată aferenta perioadei 01.02.2014 – 28.02.2014, prin decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice X, au stabilit pentru S.C. XXX S.R.L., TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de X lei.

TVA suplimentara s-a stabilit prin neadmiterea dreptului de deducere a taxei aferente achizitiilor de porumb, tranzactii pentru care din verificarile efectuate s-a constatat ca au avut loc in luna noiembrie 2013.

Ca motive de fapt ale neadmiterii deducerii taxei aferente achizițiilor de porumb de la furnizorii menționați s-a consemnat de echipa de inspecție fiscală:

-contribuabilul a solicitat prin decontul de TVA aferent lunii februarie 2014 rambursarea TVA în suma de X lei provenită dintr-o factură emisă în 26.02.2014 de AC SRL către XXX S.R.L. cu cod de TVA de România atribuit în luna februarie 2014;

- anterior aceeași livrare fusese facturată fără TVA în data de 13.11.2014 către XXX S.R.L. cu cod de TVA de Italia, apoi stornată și refacturată cu TVA în data de 31.12.2013 către XXX S.R.L. cu cod de TVA de Italia, apoi în data de 20.02.2014 stornată către XXX S.R.L. cu cod de TVA de Italia și în data de 26.02.2014 refacturată cu TVA către XXX S.R.L. cu cod de TVA de România atribuit în luna februarie 2014;

- XXX S.R.L. avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România pentru achiziții și livrări efectuate în această calitate înaintea efectuării acestor operațiuni;

- factura emisă de AC SRL în 26.02.2014 către contestatara nu trebuia să cuprindă codul de TVA atribuit în România XXX S.R.L. deoarece, aferent operațiunii facturate, transportul, faptul generator și exigibilitatea au avut loc în luna noiembrie 2013;

- din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală privind modul de încărcare a porumbului pe vaporul ce asigură transportul, așa cum reiese din documentele specifice în care apare numai AC SRL, modul de înregistrare și declarare a tranzacției de furnizorul AC SRL și celelalte aspecte consemnate, organele de inspecție fiscală au concluzionat ca **operațiunile declarate și înregistrate de contestatara în jurnalele de TVA întocmite pentru luna februarie 2014 nu sunt reale** ("nu sunt în susținerea stabilirii existenței, realității operațiunilor");

- contestatara nu a făcut dovada efectuării transportului și confirmarea primirii marfii de către clientul său din Grecia;

- în baza art. 11 din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au calificat tranzacțiile consemnate în facturile deținute de societate și menționate în jurnalele de TVA aferente lunii februarie 2014 ca tranzacții "**artificiale, care nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate**". XXX SRL a disimulat realitatea prin crearea aparentei existenței unei operațiuni **care în fapt nu au fost efectuate în calitatea sa de contribuabil înregistrat în România**, în scopul obținerii fără drept a rambursării TVA solicitată în suma de X lei.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice X, **au formulat Sesizarea penală nr. X/2015**, transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 și art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare. S-au anexat sesizării penale RIF-ul și Decizia de impunere din 22.05.2015, documentele obținute de la DGAMC și adresa brokerului SSS SRL, facturile, date despre XXX SRL Italia, declarația T2L și bill of landing, acte evidență stoc și jurnale de vânzări din perioada noiembrie 2013 - februarie 2014 ale AC SRL, jurnale vânzări și cumpărări pe luna februarie 2014 ale XXX SRL și 2 contracte.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

III.1 Cu privire la aspectele procedurale nerespectate invocate de contestatara

1.1 Delegarea de competenta pentru efectuarea inspectiei fiscale in vederea solutionarii cererii de rambursare a TVA

Contestatarul solicita anularea deciziei de impunere pe motiv ca actul de delegare a competentei de efectuare a inspectiei fiscale de la DGRFPX, organ fiscal in a carui administrare se afla, catre DGRFPB-AJFP X, nu a fost comunicat conform procedurii prevazute de Codul de procedura fiscala pentru comunicarea actelor administrativ fiscale, iar delegarea competentei s-a efectuat cu incalcarea reglementarilor specifice prevazute de Ordinul presedintelui ANAF nr. 3816/2013, ce prevede limitativ situatiile in care se poate delega competenta.

In fapt, din RIF-ul din 22.05.2015 rezulta ca organele de inspectie fiscala ale AJFP X, au efectuat o inspectie fiscala partiala la XXX SRL cu CIF RO FGDGHJV, avand ca obiect solutionarea decontului de TVA nr. X/2014 cu suma negativa si optiune de rambursare a taxei pentru luna februarie 2014 in suma de X lei, depus la DGRFPB si transmis la AJFP X prin Delegarea competentei de efectuare a unei inspectii fiscale partiale privind TVA cu nr. X/2014, inregistrata la AJFP X sub nr. C/311/01.09.2014.

XXX SRL este o societate cu sediul social in Italia, unde are atribuit de autoritatile italiene codul de platitor de TVA IT FGDGHJV, avand coduri de platitor de TVA atribuite si de autoritatile din Franta, Spania, Portugalia si Slovenia iar din 10.02.2014 si cel atribuit in Romania.

In drept, potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 3816/2013 privind conditiile de delegare a competentei altui organ de inspectie fiscala pentru efectuarea unei actiuni de inspectie fiscala, publicat in Monitorul Oficial - partea I nr. 14 din 09.01.2014:

"Art. 1. - (1) Delegarea de competenta se poate acorda altui organ de inspectie fiscala, pentru unul sau mai multi contribuabili, pentru efectuarea unei actiuni de inspectie fiscala.

(2) Prin sintagma "actiuni de inspectie fiscala", utilizata in prezentul ordin, se intelege urmatoarele: control inopinat, control incrucisat, cercetare la fata locului sau inspectie fiscala.

Art. 2. - (1) Delegarea de competenta se acorda la solicitarea altui organ de inspectie fiscala decat cel care detine competenta, in conditiile prevazute de prezentul ordin.

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), delegarea de competenta se poate dispune altui organ de inspectie fiscala de catre directia generala care coordoneaza metodologic activitatea de inspectie fiscala, din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, sau de catre directia generala regionala a finantelor publice pentru alt organ de inspectie fiscala din aria de competenta teritoriala, dupa caz.

Art. 3. - (1) Solicitarea scrisa a organului de inspectie fiscala, pentru acordarea delegarii de competenta, se avizeaza de directia generala regionala a finantelor publice de care apartine solicitantul.

(2) Avizul nu este necesar in cazul solicitarii delegarii de competenta intocmite de organul de inspectie fiscala din Directia generala de administrare a marilor contribuabili sau in cazul solicitarii delegarii de competenta adresate catre un organ de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi directii generale regionale a finantelor publice.

(3) Organul de inspectie fiscala care detine competenta poate acorda delegarea de competenta altui organ de inspectie fiscala, cu avizul directiei generale regionale a finantelor publice din care face parte, cu exceptia celor acordate de Directia generala de administrare a marilor contribuabili.

[...]

Art. 7. - Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt.”

Se retine, din prevederile art. 1 alin (2) anterior inserate, ca delegarea de competența se poate acorda pentru efectuarea unei inspecții fiscale parțiale cum este cazul pentru cea care face obiectul prezentei cauze. Organul de inspecție fiscală devenit competent *care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt*, nefiind prevăzute forma și termenul în care înștiințarea contribuabilului trebuie efectuată și nici comunicarea actului prin care se acorda delegarea de competența. Așa fiind obligația organului fiscal devenit competent este doar să înștiințeze contribuabilul asupra faptului delegării competenței, înștiințare care s-a efectuat și prin mențiunile cuprinse în RIF-ul din 22.05.2015. Prin prezentarea ordinului de serviciu nr. 768 din 22.09.2014, în baza căruia s-a început inspecția fiscală efectuată în perioada 22.09.2014 - 15.05.2015, așa cum se menționează în RIF-ul din 22.05.2015, este evident că organele de inspecție fiscală au înștiințat contribuabilul asupra competenței dobândite de efectuare a inspecției fiscale.

Dacă contribuabilul verificat, reprezentat la inspecție prin firma de specialitate FGH SRL, ar fi avut îndoieli asupra competenței despre care a fost înștiințat, ar fi trebuit să conteste acest fapt la momentul când această competența i-a fost comunicată, respectiv la data începerii inspecției fiscale și eventual să solicite actul prin care s-a acordat delegarea de competența, lucru pe care nu l-a făcut, prezentând actele solicitate, ceea ce atestă luarea la cunoștință de delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Potrivit art. 41 din Codul de procedură fiscală aprobat prin OG. nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“ARTICOLUL 41

Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Contestatarea nu indică în concret ce drepturi sau obligații fiscale i-au fost stabilite, modificate sau stinse prin actul de delegare a competenței pentru efectuarea inspecției fiscale. Aprecierile referitoare la o cunoaștere aprofundată a contribuabilului de organul ce îl are în administrare, față de lipsa de cunoștințe a organului fiscal către care s-a delegat competența de efectuare a inspecției, raportat și la susținerea privind “o situație juridico-fiscală de amploare, vastă ce necesită o cunoaștere aprofundată a contribuabilului verificat”, nu apar ca întemeiate având în vedere că de fapt este vorba de o singură tranzacție, ca o cunoaștere aprofundată, în sensul legii, a situației fiscale se poate face numai în urma prezentării unor documente și oferirii unor explicații, operațiuni la îndemna societății în mod identic către ambele organe fiscale. Indicarea drepturilor și obligațiilor fiscale avute în vedere de contestatarea este importantă pentru a se putea stabili dacă delegarea de competența constituie un act administrativ fiscal, pentru care să existe obligația comunicării, conform procedurii invocate și dacă contestatarea a suferit vreun vătămare prin necomunicarea actului. Ori practica judiciară a stabilit că există acte administrative și acte premergătoare emiterii actelor administrative, acestea din urmă neconstituind acte administrative.

Atata timp cât legea specială (Ordinul prezidentului ANAF privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale) prevăd doar înștiințarea contribuabilului cu privire la faptul existenței delegării de competența, ce se realizează practic prin prezentarea la începerea inspecției fiscale a ordinelor de serviciu emise inspectorilor

fiscali, nu se poate retine existenta obligatiei comunicarii actului prin care se acorda delegarea de competenta din initiativa organelor fiscale, nefiind reglementata in procedura. **Actul administrativ fiscal contestat fiind decizia de impunere se retine ca actul de delegare a competentei nu este un act administrativ fiscal, fiind un act premergator emiterii actului administrativ fiscal si prin urmare actul de delegare a competentei nu se comunica contribuabilului potrivit procedurii prevazute de art. 44 din Codul de procedura fiscala, pentru comunicarea actului administrativ fiscal.**

Asa fiind pretentiile contestatarei referitoare la anulara deciziei de impunere pe motiv ca actul de delegare a competentei de efectuare a inspectiei fiscale nu a fost comunicat si a fost emis cu incalcarea dispozitiilor procedurale apar ca neintemeiate si urmeaza a fi respinse.

1.2.Referitor la refuzul analizarii punctului de vedere exprimat de societate fata de concluziile inspectiei fiscale

Prin punctul de vedere inregistrat de societate la AJFP X sub nr. X/2015, "*prin dl. ANC in calitate de reprezentant*", se exprima punctul de vedere fata de raportul de inspectie fiscala comunicat "*in data de 18.05.2015*".

La capitolul VI din RIF se precizeaza "**Contribuabilul** nu a formulat si depus punct de vedere in termenul legal."

In fapt se retine ca discutia finala cu contribuabilul a avut loc in 18.05.2015, cand i-a fost inmanat proiectul de RIF, iar punctul de vedere depus in 22.05.2015 este formulat printr-un reprezentant pentru care nu se arata in concret daca este un reprezentant legal sau conventional si care este actul sau de imputernicire.

In drept, potrivit art. 107 din Codul de procedura fiscala contribuabilul are dreptul sa isi prezinte punctul de vedere in termen de trei zile lucratoare de la data discutiei finale. Perioada 18.05.2015 - 22.05.2015 reprezinta intervalul de luni pana vineri al saptamanii de lucru. Calculand pe zile libere se poate spune ca punctul de vedere a fost depus in termenul legal, dar potrivit art. 18 din Codul de procedura fiscala:

" Art. 18 *Împuterniciri*

(1) *În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).*

(2) *Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare."*

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a facut dovada calitatii de reprezentant pentru dl. ANC si prin urmare nu s-a putut considera ca punctul de vedere apartine societatii.

Fata de faptul ca in RIF si contestatie sunt precizati reprezentantii legali ai societatii rezulta ca dl. ANC, ce formuleaza si semneaza punctul de vedere depus, putea sa fie doar un reprezentant conventional al societatii, in masura in care se depunea la organul fiscal si imputernicirea, in original sau in copie legalizata. Ori societatea nu depune nici un fel de imputernicire iar in punctul de vedere nu se face nici o mentiune la existenta unui act de imputernicire. Prin urmare, potrivit prevederilor anterior inserate, in mod legal

organele de inspectie fiscala, la momentul emiterii RIF-ului final, nu au luat in considerare un punct de vedere formulat printr-un imputernicit pentru care la acel moment nu era depusa dovada calitatii de reprezentant, respectiv *actul de împuternicire*.

Fata de cele mai sus aratate urmeaza a fi respinse ca neintemeiate pretentiile contestatarei referitoare la lipsa exprimarii in RIF a opiniei organelor de inspectie fiscala fata de punctul de vedere depus printr-un reprezentant pentru care nu s-a precizat si depus actul de imputernicire.

III.2. Pe fondul cauzei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care pentru aspectele constatate de inspecția fiscală și care fac obiectul contestației, prin adresa nr. X/2015, în contextul aplicării prevederilor Legii nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat plângere penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Municipiului X.

În fapt, societatea contestă obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite în sarcina sa de catre organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice X prin Decizia de impunere nr. F-IF X/2015, constand in TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de X lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. XXX S.R.L. cu sediul social in Italia in calitatea sa de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania a inregistrat in luna februarie 2014 achizitii de la furnizorul AC SRL, pentru care societatea nu a facut dovada cu documente legale a realitatii achizitiilor si livrarilor pe care sustine ca le-a efectuat, a efectuării transportului si a confirmării de primire a marfii de catre clientul din Grecia, ce ar fi avut loc de fapt in luna noiembrie 2013 iar furnizorul nu a inregistrat si declarat in evidentele sale livrarile mentionate in facturile emise consecutiv pentru acesta livrare.

Organele de inspecție fiscală ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice X, au formulat Sesizarea penală nr. X/2015, transmisa catre Parchetul de pe langa Tribunalul X, în vederea constatarii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 si art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, in care au in scris constatările de mai sus.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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, in cazul constatarii acesteia, are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Potrivit art. 8 si art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 241/2005:

“Art. 8. - (1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

(2) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 5 ani la 15 ani și interzicerea unor drepturi asocierea în vederea săvârșirii faptei prevăzute la alin. (1).

(3) Tentativa faptelor prevăzute la alin. (1) și (2) se pedepsește.”

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

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

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reglementat si de prevederile art. 145 din Codul fiscal, potrivit caruia:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

*[...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa **afereantă achizițiilor**, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni.”*

Din aceste prevederi legale rezulta ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se poate exercita numai pentru operatiuni reale, caci documentele justificative in cauza trebuie sa reflecte operatiuni reale respectiv **sa fie aferente achizițiilor efectuate**. Ori in cazul unor operatiuni fictive, definite la art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale drept: *“disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”* documentele justificative in cauza nu sunt intocmite legal deoarece servesc tocmai la aceasta disimulare a realitatii iar operatiunile in cauza nu exista in fapt. Astfel nici dreptul de deducere a taxei pentru astfel de operatiuni nu exista.

In solutionarea contestatiei trebuie apreciat daca operatiunile pentru care nu s-a admis exercitarea dreptului de deducere a taxei sunt sau nu sunt aferente activitatilor economice desfasurate, achizițiilor efectuate, in sensul ca aceste operatiuni reflectate in facturile in cauza au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor impozabile. In cazul in care operatiunile reflectate in facturile in cauza nu au fost reale taxa aferenta achizițiilor respective nu poate fi deductibila, achizițiile nefind destinate utilizarii in folosul operatiunilor impozabile, intrucat nu au existat ca atare. Aceasta in conditiile in care organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art. 11 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, au calificat tranzactiile consemnate in facturile detinute de societate si mentionate in jurnalele de TVA aferente lunii februarie 2014 ca tranzactii “artificiale, care nu au un continut economic, scopul esential al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obtine avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate” si ca XXX SRL a disimulat realitatea prin crearea aparentei existentei unor operatiuni **care in fapt nu au fost efectuate in calitatea sa de contribuabil inregistrat in Romania**, in scopul obtinerii fara drept a rambursarii TVA solicitata in suma de X lei.

Ca urmare, în condițiile în care speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, care trebuie să aibă la baza tranzacții reale care să fie justificate

cu documente legal întocmite, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, ce are ca obiect tocmai infracțiunile prevazute de Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale, între care se afla cea prevazuta de art. 9 lit. c) privind operațiunile fictive, prioritatea de soluționare având-o organele penale care se vor pronunța și asupra realității acestor operațiuni.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Codul de procedură penală:

„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. [...]”

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 determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Totodată, 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 Finanelor Publice X a înaintat către Parchetul de pe langa Tribunalul X plângerea penală nr. X/2015, în care s-au descris faptele consemnate în RIF nr. X/2015, astfel organele abilitate sesizate vor stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

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, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.X. prin Serviciul soluționare contestații 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: *„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 administrative, pct. 10.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 stabilesc următoarele:

„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. [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru TVA stabilita suplimentar și respinsă la rambursare în suma de X lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214. alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul prevederilor art. 18, art. 41 și art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile OPANAF nr. 3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală și pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiate excepțiile de procedura invocate de S.C. XXX S.R.L. prin care se solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-IF X/2015.

2. Suspenda soluționarea contestației formulată de S.C. XXX S.R.L. pentru TVA suplimentară și respinsă la rambursare în suma de X lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-IF X/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. X/2015, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

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

Director General,