

DECIZIA NR. 2498/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 30355/11.10.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 4020/10.10.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 30355/11.10.2017, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/672/2014, având domiciliul fiscal în mun. X, str. C-tin Dobrogeanu Gherea, nr. 48, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice X sub nr. 45806/12.09.2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.07.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.07.2017 și **are ca obiect suma parțială de T lei** compusă din impozit pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de Y lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării prin publicitate a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.07.2017*, respectiv data de **08.09.2017** și data înregistrării contestației la registratura A.J.F.P. X, respectiv data de **12.09.2017**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin reprezentant legal Valentin I și prezintă în original semnătura acestuia.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin reprezentant legal.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 45806/12.09.2017, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/25.07.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.07.2017, solicitând anularea parțială a acesteia cu privire la suma de T lei, din care X lei impozit pe profit și Y lei TVA.

Societatea precizează că nu se contestă baza de impozitare suplimentară pentru anul fiscal 2012 de B lei, cu obligații fiscale suplimentare de plată la impozitul pe profit de X1 lei.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

A) Aspecte de procedură:

Petenta invocă **împlinirea termenului de prescripție** în ceea ce privește stabilirea suplimentar de plată a impozitul pe profit în sumă de X2 lei pentru anul 2011.

Petenta consideră că termenul de prescripție începe să curgă la data de 01.01.2012 și se încheie la 01.01.2016, astfel că, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 17.05.2017, dreptul organului de control de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011 era prescris.

În susținere, societatea invocă Deciziile nr. 1793/04.04.2014, nr. 4605/ 02.12.2014 și nr. 951/26.02.2014 ale I.C.C.J. iar referitor la Decizia 7/2001 a Comisiei fiscale centrale

incriminează că nu îndeplinește condițiile de legalitate deoarece nu a fost aprobată prin ordin al ministrului de finanțe și nu este publicată în MO al României.

B) Aspecte de fond

1) Societatea consideră că organele de control descalifică în mod nelegal calitatea de documente justificative a actelor prezentate, în baza cărora s-au înregistrat în evidența contabilă și fiscală intrarea /ieșirea bunurilor sau serviciilor achiziționate, în discuție.

Aceasta susține că dacă documentele prezentate îndeplinesc condițiile de formă, prevăzute la art. 155 din Vechiul Cod fiscal și art. 319 din Noul Cod fiscal, acestea oferă indicii suficiente despre existența realității achizițiilor și că atât timp cât conțin elementele obligatorii impuse de Codul fiscal, acestea au calitatea de documente justificativ.

Referitor la motivarea organelor de control că operațiunile economice consemnate în facturi nu sunt reale, contestatara incriminează faptul că aceștia nu au luat în considerare faptul că bunurile și serviciile erau identificabile și erau adecvate activității economice desfășurate.

De asemenea, petenta consideră că invocarea art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal nu este incidentă deoarece documentele prezentate (factura) îndeplinesc condițiile reglementate de Codul fiscal.

În motivarea în drept a contestației, societatea invocă jurisprudența Curții de Apel Cluj în Decizia 2189/2012.

2) În ceea ce privește aplicarea în speță a prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal petenta consideră că fundamentul reîncadrării/reconsiderării operațiunilor economice îl reprezintă art. 14 din Codul de procedură care dă dreptul organului fiscal la reconsiderarea stării de fapt, cu condiția să aprecieze realitatea economică numai pe bază de probe, și potrivit principiului că substanța economică prevalează în raport cu substanța juridică a operațiunilor.

Societatea susține că inspectorii fiscali și-au motivat constatările doar prin comportamentul furnizorilor analizați în speță, și nu probează cum substanța juridică diferă de cea economică.

Invocând decizia Curții de Apel Cluj nr. 2189/2012, petenta consideră că dovedirea tranzacțiilor ca fiind fictive și nereale este dincolo de competența organului fiscal.

Totodată, petenta consideră că deoarece în perioada în care s-au derulat tranzacțiile nici una dintre societățile furnizoare nu era inactivă sau cu codul de TVA anulat atunci nu sunt incidente prevederile art. 11 din Codul fiscal.

3) În ceea ce privește refuzul dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de la furnizorii cu comportament contabil și fiscal neadecvat, societatea consideră că dreptul de deducere trebuie justificat prin faptul că în amonte bunurile sunt furnizate de o persoană impozabilă iar în aval, persoana impozabilă care solicită drept de deducere, să le utilizeze pentru realizarea de operațiuni în sfera TVA.

În susținere petenta face referire la principiul neutralității TVA întâlnit în jurisprudența CJUE, și interpretează prevederile Codului fiscal în sensul că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA persoana trebuie să dețină un document emis în condițiile legii.

Societatea consideră că are drept de deducere a TVA analizată în speță, și aduce în motivare următoarele argumente:

- furnizorii SC X SRL au fost supuși inspecției fiscale și au fost deja impozitați;
- conform principiului neutralității TVA dezvoltat de jurisprudența CJUE, sistemul de deducere al TVA garantează neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca acestea să fie ele însele supuse TVA-ului (C-497/01 Zita Modes);

- în anularea exercitării dreptului de deducere a TVA nu se poate invoca motivul că furnizorii au săvârșit nereguli, jurisprudența europeană impunând condiția să se probeze că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare săvârșit de furnizorii săi;

- CJUE a stabilit prin jurisprudența sa că persoana impozabilă care deduce TVA nu are obligația să se asigure că furnizorul dispunea legal de bunurile respective, și-a îndeplinit obligațiile sale fiscale sau dacă avea sau nu salariați;
- referitor la dreptul de deducere al TVA în raport cu măsurile permise statelor membre pentru combatere fraudei și abuzului, petenta invocă principii ale jurisprudenței europene și deciziile Curții în cauzele C-438/09 Dankowski, C-188/09 Profaktor, C-368/09 Pannon Gep Centrum, C-277/14 PPUH Stehcemp, C-18/13 Marks Pen EOOD, C-285/11 Bonik EOOD, Cauzele reunite C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David, și consideră că dreptul de deducere i-a fost refuzat doar pentru împrejurări similare cu cele din deciziile invocate;
- motivele de exigibilitate a TVA invocate de organul de control pentru refuzul dreptului de deducere nu-i sunt incidente deoarece a dedus TVA în perioada fiscală aferentă emiterii facturilor, respectiv la data când furnizorul era obligat să colecteze TVA aferentă livrărilor de bunuri și servicii (C-152/02 Terra Baubedarf);
- SC X SRL a dovedit îndeplinirea condițiilor de fond pentru deducerea taxei, bunurile și serviciile fiind utilizate exclusiv în scopul realizării operațiunilor taxabile.

4) În ceea ce privește refuzul dreptului de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor de la furnizorii cu comportament contabil și fiscal neadecvat, societatea invocă prevederile art. 19 alin. (1) și 21 alin. (1) din Codul fiscal vechi, menținute de art. 19 și art. 25 alin. (1) din Codul fiscal nou, pe care le consideră incidente și susține că prevederile art. 24 alin. (4) lit. f) din vechiul Cod fiscal, citate de organele de control, nu înlătură calitatea de document justificativ a documentelor în funcție de profilul contabil și fiscal al emitenților, astfel că, în atare condiții, consideră că actul administrativ fiscal nu este motivat în drept.

Totodată, societatea consideră că în lipsa probei că aceste cheltuieli au avut ca scop principal evitarea impozitării și că nu au contribuit la realizarea veniturilor impozabile actul administrativ este nemotivat în fapt și în drept.

5) Societatea incriminează nemotivarea în fapt a actului administrativ în ceea ce privește prezumția organului de inspecție fiscală privind culpa sa în raport cu comportamentul contabil și fiscal neadecvat al furnizorilor săi, argumentând că:

- nu există o legătură de cauzalitate între achiziții și participarea voluntară și conștientă la mecanismul de fraudare a TVA sau obținerea unor avantaje fiscale, în sensul art. 11 din Codul fiscal;
- furnizorii erau la data realizării tranzacțiilor persoane juridice înregistrate fiscal și în scopuri de TVA;
- societatea a achitat prin decontare bancară contravaloarea bunurilor și serviciilor tranzacționate cu furnizorii în speță;
- facturile primite îndeplinesc condițiile de întocmire și utilizare prevăzute de Codul fiscal;
- nerespectarea de către furnizori a obligațiilor legale nu poate conduce la înlăturarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA la beneficiar;
- activitatea economică desfășurată de X SRL este reală și nu poate fi considerată abuzivă.

În concluzie, societatea susține că motivarea actului administrativ trebuie să probeze/dovedească dispozițiile legale presupuse a fi încălcate de X SRL, considerând că achiziționarea de bunuri și servicii de la furnizori necinstiți nu este suficientă pentru a concluziona că avem de a face cu un aranjament artificial, în măsura în care nu se poate proba dacă X SRL știa sau putea ști că participă voluntar și conștient la mecanismul de fraudarea TVA-ului sau de atragere a unui beneficiu fiscal.

Prin contestația depusă, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită

susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 30355/31.01.2018, contribuabilul a fost convocat în data de 12.02.2018, ora 11, la sediul D.G.R.F.P. X în vederea susținerii orale.

Contribuabilul nu s-a prezentat la sediul D.G.R.F.P. X la data și ora stabilite în adresa 30355/31.01.2018, transmisă societății prin poștă la data de 01.02.2018, în acest sens fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 436/12.02.2018. Deoarece plicul conținând adresa 30355/31.01.2018 a fost confirmat de primire în data de 23.02.2018, cu adresa nr. 30355/23.02.2018 societatea a fost înștiințată cu privire la stabilirea unui nou termen pentru susținerea orală a contestației, în data de 28.02.2017.

Susținerea orală a avut loc la data de 28.02.2018, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 634/28.02.2018.

Reprezentanții contribuabilului au reluat pe scurt cele prezentate în contestația transmisă în formă scrisă, în plus precizând următoarele:

- pentru cheltuielile și TVA nerecunoscută la deducere, organele de control ar fi trebuit să anuleze și veniturile și TVA colectată în contrapartidă;
- materialele au fost utilizate în cadrul serviciilor prestate de societate în baza contractelor încheiate;
- dintre bunurile achiziționate, diferite materiale sunt fizic la sediul societății, pe acestea fiind pus sechestrul asigurător;
- toate firmele în speță au fost reprezentate de o singură persoană, pe numele Nicu S;
- echipa de control nu a verificat fișele de magazie, consumurile, situațiile de lucrări, comenzile;
- societățile furnizoare au fost verificate pe pagina de internet a ANAF.

Societatea a transmis documente exemplificative pentru consumul de materiale achiziționate de la furnizorii în discuție.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.07.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL un impozit pe profit în sumă totală de X3 lei, perioada verificată fiind 01.01.2011-31.12.2016 și TVA în sumă de Y lei, perioada verificată fiind 01.12.2011-31.12.2016.

Conform celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție F-X/25.07.2017, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția a fost efectuată urmare a efectuării unui control inopinat la această societate, ocazie cu care au fost constatate aspecte cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat. Drept urmare a fost întocmit Avizul de inspecție fiscală nr. F-BV 120/02.05.2017, înmănat contribuabilului sub semnătură.

De asemenea, s-a emis Decizia de reverificare nr. X/24.05.2017 și Avizul F-X/24.05.2017 comunicate sub semnătură.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.07.2017, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

1) În perioada septembrie 2011- octombrie 2014, societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile și a declarat la organul fiscal achiziții de materiale (vopsea, întăritori, pigmenți etc.) de la SC EN SRL CUIX din Z, în valoare totală de B1 lei, cu Y1 lei TVA (din care Y2 lei TVA aferent anului 2011 care nu face obiectul verificării dpdv al taxei pe valoarea adăugată).

Echipa de control a constatat că din baza de date ANAF care gestionează declarațiile

informative 394, în relația cu acest furnizor sunt returnate neconcordanțe, în sensul că SC EN SRL nu declară/declară parțial livrările către SC X SRL.

Echipa de control a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC EN SRL, iar în Procesul verbal nr. IF 10647/23.09.2016 transmis de DGRFP Z, se precizează că nu au putut fi verificate efectiv documentele financiar-contabile ale societății, fiind consultate doar bazele de date ANAF din care a reieșit că societatea nu a avut niciodată salariați, nu a declarat în situațiile financiare anuale depuse la organul fiscal că deține mijloace de transport și/sau spații de depozitare, se află în lichidare și are sesizare penală întocmită de A.J.F.P. Z în data de 12.05.2014, depune ultimul bilanț pentru anul 2013.

La întrebările formulate de organele de control, reprezentantul societății X SRL a declarat că furnizorul a fost identificat datorită reprezentantului de vânzări, transportul a fost efectuat de către furnizor și că nu își amintește numele delegatului sau nr. de înmatriculare ale mijloacelor de transport.

În urma verificărilor, echipa de control a considerat că aceste facturi nu reflectă operațiuni reale, au fost utilizate pentru crearea unei surse de proveniență pentru mărfuri care în fapt nu au existat niciodată și crearea aparenței unor operațiuni care în fapt nu au fost realizate. Astfel, deoarece SC X SRL și SC EN SRL nu pot demonstra desfășurarea unor activități economice reale, organele de control au concluzionat că facturile prezentate la control nu pot fi considerate documente justificative, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității, republicată.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și 24 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu normele date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004, cheltuielile în sumă totală de **B1 lei**, înregistrate în baza facturilor având înscris la furnizor SC EN SRL, au fost încadrate la nedeductibile.

Totodată, în baza prevederilor art. 134 alin. (1), 134¹ alin. (1) și alin. (7), art. 145 alin. (1) și art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, TVA în sumă de **Y3 lei** (Y1-Y2 lei TVA 2011) a fost respinsă la deducere.

2) În trim I 2011 societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile și a declarat la organul fiscal achiziții de la SC DD SRL CUIX din X, în valoare totală de B2 lei, cu Y4 lei TVA (TVA aferent anului 2011 care nu face obiectul verificării d.p.d.v. al taxei pe valoarea adăugată).

Echipa de control a constatat că din baza de date ANAF care gestionează declarațiile informative 394, în relația cu acest furnizor sunt returnate neconcordanțe, în sensul că SC DD SRL nu declară livrările către SC X SRL.

Pentru stabilirea situației de fapt fiscale, echipa de control a efectuat un control încrucișat la SC DD SRL, la finalizarea căruia a întocmit Procesul verbal nr. 197/19.06.2017, în care se consemnează:

- echipa de inspecție fiscală s-a deplasat atât la sediul social, din mun. X, str. Fântâna Roșie, nr. 2, ap. 2, cât și la domiciliul fiscal din mun. X, str. G-ral Dumitrache, nr. 18, bl. 259, sc. B, ap. 18, al societății DD SRL, unde nu a găsit niciun reprezentant legal al societății. Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a trimis Invitația nr. 2434/06.06.2017 atât la sediul social, domiciliul fiscal cât și la domiciliul administratorului, prin aceasta convocând la sediul AJFP X, în data de 12.06.2017, pe administratorul societății dl. A Nicolae, însoțit de documentele societății. Administratorul societății nu a dat curs invitației echipei de inspecție fiscală.
- Din consultarea bazei de date INFOPC -Detalii contribuabili, s-a constatat că starea societății este „ÎN FALIMENT”, conform sentinței nr. 1097 din data 21.09.2016.
- Administratorul judiciar al SC DD SRL este C SPRL din Bacău. Echipa de inspecție fiscală a transmis acestuia Notificarea nr. 2434/06.06.2017 prin care solicita toate documentele de evidență primară și financiar-contabilă ce aparțin DD SRL X, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016. Referitor la această solicitare, SC C SPRL a răspuns, prin adresa nr. 758/07.06.2017, că administratorul statutar nu a predat documentele

financiar-contabile și nu a depus la dosarul cauzei sau la lichidatorul judiciar aceste documente. Totodată, lichidatorul judiciar precizează că nu a identificat arhiva debitoarei, bunuri, creanțe, conturi la bănci în patrimoniul societății debitoare.

- Din consultarea bazei de date ANAF, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit și TVA pentru perioada 01/01/2009 -31/12/2013, la finalizarea căreia s-a întocmit RIF nr. F-X/27.02.2015 și Decizia de impunere nr. F-X/27.02.2015.

În raportul nr. F-X/27.02.2015 se precizează că deoarece Avizul nu a fost primit de contribuabil, în vederea efectuării inspecției fiscale, în data de 24.07.2014 organul de inspecție fiscală a întocmit invitația nr. 5476/24.07.2014, prin care administratorul dl A Nicolae, este invitat în data de 30.07.2014 la sediul AJFP X, și i se solicită să prezinte evidența contabilă aferentă perioadei 01.01.2009-31.12.2013. Invitația nu a fost primită de contribuabil, fiind înapoiată cu mențiunea „SC desființat-31.07.2015”.

- DD SRL a fost declarată inactivă fiscal începând cu data de 11.04.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.
- Societatea cu sediul social declarat în X, str. Fântâna Roșie, nr.12, ap.2, jud. X, are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al produselor cosmetice și de parfumerie”, cod CAEN-4645.
- Conform programului REVISAL, SC DD SRL nu are salariați.

Din analiza fișei de cont furnizor DD SRL, emisă de SC X SRL, organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2011- mai 2011, SC X SRL a înregistrat facturi pentru materiale și prestări servicii în valoare de B3 lei și că toate facturile au valori sub 5.000 lei, fiind achitate în numerar pe bază de chitanțe.

Totodată, organele de control precizează că facturile în care sunt înscrise serviciile nu sunt însoțite de situații de lucrări, rapoarte de lucru, care să ateste felul și prestarea efectivă a acestor servicii.

Deoarece societatea nu demonstrează că operațiunile consemnate în documentele de achiziție existente în contabilitatea SC X SRL, emise de SC DD SRL, sunt reale, în baza prevederilor art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și 24 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu normele date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004, cheltuielile în sumă totală de **B2 lei** au fost încadrate la nedeductibile.

3) În perioada ianuarie 2015-iulie 2015 societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile și a declarat la organul fiscal achiziții de materiale (vopsea, întăritori, pigmenți etc.) de la SC MCG SRL CUIX din Z, în valoare totală de B4 lei, cu Y5 lei TVA.

Echipa de control a constatat că din baza de date ANAF care gestionează declarațiile informative 394, în relația cu acest furnizor sunt returnate neconcordanțe, în sensul că SC MCG SRL nu declară/declară parțial livrările către SC X SRL.

Echipa de control a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC MCG SRL, iar în Procesul verbal nr. IF 9986/08.09.2016 transmis de DGRFP Z, se precizează că nu au putut fi verificate efectiv documentele financiar-contabile ale societății, fiind consultate doar bazele de date ANAF din care a reieșit că societatea a fost declarată inactivă din data de 25.03.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, se află în situație de insolvabilitate, nu a depus bilanțuri pentru anii 2014 și 2015.

Tot în cuprinsul procesului verbal, se arată că S.C. MCG S.R.L. a făcut obiectul mai multor controale încrucișate și al unei inspecții fiscale generale, dar verificarea s-a efectuat în baza documentelor existente la dosarul fiscal al societății.

La întrebările formulate de organele de control, reprezentantul SC X SRL a declarat că furnizorul a fost identificat datorită reprezentantului de vânzări, transportul a fost efectuat de către furnizor, și că nu își amintește numele delegatului sau nr. de înmatriculare ale mijloacelor de transport.

În urma verificărilor, echipa de control a considerat că aceste facturi nu reflectă operațiuni reale, au fost utilizate pentru crearea unei surse de proveniență pentru mărfuri care în fapt nu au existat niciodată și crearea aparenței unor operațiuni care în fapt nu au fost

realizate. Astfel, deoarece SC X SRL și SC MCG SRL nu pot demonstra desfășurarea unor activități economice reale, organele de control au concluzionat că facturile prezentate la control nu pot fi considerate documente justificative, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității, republicată.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și 24 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu normele date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004, cheltuielile în sumă totală de **B4 lei**, înregistrate în baza facturilor având înscris la furnizor SC MCG SRL, au fost încadrate la nedeductibile.

Totodată, în baza prevederilor art. 134 alin. (1), 134¹ alin. (1) și alin. (7), art. 145 alin. (1) și art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, TVA în sumă de **Y5 lei** a fost respinsă la deducere.

4) În perioada septembrie 2015- februarie 2016 societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile și a declarat la organul fiscal achiziții de materiale (vopsea epoxidică, întăritori, degresant etc.) de la SC AC SRL CUIX din X, în valoare totală de B5 lei, cu Y6 lei TVA.

Echipa de control a constatat că din baza de date ANAF care gestionează declarațiile informative 394, în relația cu acest furnizor sunt returnate neconcordanțe, în sensul că SC AC SRL declară parțial livrările către SC X SRL.

Referitor la SC AC SRL, A.J.F.P. X comunică prin adresa nr. 2382/30.05.2017, înregistrată la AJFP X- IF sub nr. 2546/ 13.06.2017, următoarele:

- în perioada 06.09-26.09.2016, SC AC SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale, care a avut ca obiect perioada până la 30.06.2016, fiind întocmit RIF nr. F-X/05.10.2016.
- SC AC SRL a derulat tranzacții economice cu SC X SRL, al căror quantum a fost determinat în cea mai mare parte în baza celor declarate de beneficiar în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394).
- SC AC SRL a declarat parțial livrările de bunuri iar în jurnalul de vânzări și contabilitate nu au fost identificate în toate cazurile facturile emise. Astfel:
 - în luna septembrie 2015, din totalul achizițiilor declarate de SC X SRL în valoare de B6 lei, cu TVA de Y7 lei, SC AC SRL a declarat livrări conform facturii înregistrate în contabilitate în valoare de B7 lei cu TVA de Y8 lei, factura nefiind prezentată de societate;
 - în trim IV 2015, din total achiziții declarate de SC X SRL, de B8 lei cu TVA de Y9 lei, SC AC SRL, a înregistrat în jurnalul de vânzări și contabilitate, livrări în sumă de B9 lei cu TVA de Y10 lei;
 - în luna februarie 2016, față de total achiziții declarate de SC X SRL, în valoare de B10 lei, cu TVA de Y11 lei, SC AC SRL nu declară livrări. În jurnalul de vânzări și contabilitate nu au fost identificate facturile emise.
- Din facturile prezentate de societate, rezultă că au fost livrate bunuri care au fost achiziționate de la SC TFC SRL Z CUIX pentru care societatea nu a prezentat documente justificative legale din care să rezulte:
 - a) că bunurile au fost achiziționate efectiv: nu s-a făcut dovada transportului bunurilor, respectiv în sarcina cui a fost și cu ce mijloc de transport s-a efectuat (C M R);
 - b) în ce scop au fost consumate aceste bunuri și la ce obiectiv (bon de consum);
 - c) existența certificatelor ori declarațiilor de conformitate/ calitate a mărfii care să ateste conformitatea/ originea mărfii comercializate;
 - d) nu au fost prezentate documente justificative de intrare în gestiune în toate cazurile (note de intrare în gestiune a bunurilor);
 - e) Cu privire la furnizorul de bunuri, potrivit bazei de date ANAF aplicația C-LYNX s-a reținut că nu a declarat livrările de bunuri și servicii în valoare de B11 lei cu TVA de Y12 lei în D394, TVA colectată conform decontului de TVA este la nivelul sumelor declarate în D394;
 - f) principalul furnizor al SC TFC SRL Iasi, este în perioada august- octombrie 2015, SC B SRL, care de asemenea nu a declarat livrat livrările către SC TFC SRL, a fost declarat inactiv din 28.01.2016 de inspecția fiscală, nu a avut salariați, depozite sau

mijloace fixe în patrimoniu.

S-a reținut că referitor la achizițiile înregistrate în evidența contabilă de către AC SRL, în urma consultării bazei de date ANAF, s-a constatat că facturile au fost emise de către o societate care nu le-a confirmat ca și livrări efectuate, astfel ca aceste facturi nu se pot constitui în documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică și s-a formulat sesizare penală, înregistrată la AJFP X sub nr. 4903/05.10.2016.

În urma verificărilor, echipa de control a considerat că facturile înregistrate ca provenind de la furnizorul SC AC SRL nu reflectă operațiuni reale, au fost utilizate pentru crearea unei surse de proveniență pentru mărfuri care în fapt nu au existat niciodată și crearea aparenței unor operațiuni care în fapt nu au fost realizate. Astfel, deoarece SC X SRL și SC AC SRL nu pot demonstra desfășurarea unor activități economice reale, organele de control au concluzionat că facturile prezentate la control nu pot fi considerate documente justificative, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității, republicată.

În consecință, în baza prevederilor art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și 24 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu normele date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004, cheltuielile în sumă totală de **B5 lei**, înregistrate în baza facturilor având înscris la furnizor SC AC SRL, au fost încadrate la nedeductibile.

Totodată, în baza prevederilor art. 134 alin. (1), 134¹ alin. (1) și alin. (7), art. 145 alin. (1) și art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, TVA în sumă de **Y6 lei** a fost respinsă la deducere.

5) În perioada aprilie 2016- noiembrie 2016 societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile și a declarat la organul fiscal achiziții de materiale (vopsea epoxidică, întăritori, degresant etc.) de la SC AD SRL CUI X în valoare totală de B12 lei, cu Y13 lei TVA.

Prin adresa nr. 6192/27.06.2017, AJFP Z a transmis Procesul verbal nr 6190/27.06.2017, întocmit la SC AD SRL urmare a controlului încrucișat solicitat, în care sunt precizate următoarele:

- Echipa de inspecție fiscală s-a deplasat în data de 08.06.2017, la domiciliul fiscal declarat din Z, str. Poienelor, nr. 12, construcția C2, camera 4 și a constatat că societatea nu funcționează la această adresă și nu s-a găsit nicio persoană care să dea relații cu privire la unitatea în cauză;
- S-a solicitat administratorului SC AD SRL, prin invitația nr 6223/08.06.2017, prezentarea de înscrisuri în data de 14.06.2017 la sediul DGRFP Z. În data de 15.06.2017 s-a transmis din nou invitația înregistrată cu nr. 6431 la domiciliul fiscal al societății și la domiciliul asociatului și administratorului M GERARD-PANAIT. Invitațiile nu au fost onorate și nici nu s-a putut lua legătura cu administratorul societății.
- S-a efectuat verificarea documentară în baza prevederilor art. 148 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.
- Din baza de date s-a constatat că SC AD SRL a fost supusă inspecției fiscale care a vizat perioada 2012-2016, în urma căreia s-a încheiat Raport de inspecție fiscală nr. F-X/28.04.2017. În acesta se precizează că „nu au fost puse la dispoziție de către reprezentanții statutar și nu au fost identificate, acte contabile pentru anul 2016”

În raportul de inspecție nr. F-X/28.04.2017, organele de control au mai consemnat:

- societatea nu deține în patrimoniu utilaje sau bunuri care ar putea susține eventuale livrări din stoc sau prestări de servicii către entitatea în palierul următor;
- nu are salariați sau utilaje specifice, care să poată participa la efectuarea unor prestări de servicii reale și legale;
- nu deține spații comerciale, depozite, mijloace de transport care să poată atesta aprovizionarea/ livrarea și transportul unor bunuri/mărfuri... ce ar putea susține livrări în aval;
- nu se poate stabili proveniența inițială a mărfurilor și nici realitatea prestărilor de servicii

Întrucât nu există un furnizor inițial real care să înregistreze și să declare astfel de livrări legale, firmele ce apar ca și furnizori în amonte la SC AD SRL având un comportament fiscal inadecvat, au sesizări penale pentru evaziune fiscală, nu pot susține asemenea tranzacții d.p.d.v. economic;

- SC AD SRL are profil de firmă „fantomă/tampon”, înființată și utilizată pentru emiterea de facturi fiscale „fictive” cu consecința diminuării creanțelor fiscale la beneficiarii din avalul lanțurilor comerciale, facturi care pot fi întocmite și de persoane necunoscute în numele entității;
- decontările bancare ale acestor tranzacții sunt artificiale, doar în vederea creării unei aparente legalități a acestora, în realitate fiind aceleași sume de bani rulate la nivel formal prin conturile bancare (depuneri în cont, viramente, retrageri cash și reluarea circuitului);
- împotriva societății AD SRL, a fost întocmită sesizarea penală nr. 4586/28.04.2017.

În urma verificărilor, echipa de control a considerat că facturile înregistrate ca provenind de la furnizorul SC AD SRL nu reflectă operațiuni reale, au fost utilizate pentru crearea unei surse de proveniență pentru mărfuri care în fapt nu au existat niciodată și crearea aparenței unor operațiuni care în fapt nu au fost realizate. Astfel, deoarece SC X SRL și SC AD SRL nu pot demonstra desfășurarea unor activități economice reale, organele de control au concluzionat că facturile prezentate la control nu pot fi considerate documente justificative, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității, republicată.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și 24 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu normele date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004, cheltuielile în sumă totală de **B12 lei**, înregistrate în baza facturilor având înscris la furnizor SC AD SRL, au fost încadrate la nedeductibile.

Totodată, în baza prevederilor art. 134 alin. (1), 134^M alin. (1) și alin. (7), art. 145 alin. (1) și art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, TVA în sumă de **Y13 lei** a fost respinsă la deducere.

În urma verificărilor efectuate, pentru cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B13 lei organele de control au determinat **impozit pe profit suplimentar** în sumă de **X lei**. Totodată, total **TVA respinsă la deducere** a fost în sumă de **Y lei**.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011, în condițiile în care aceasta invocă faptul ca dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe pentru 2011 este prescris.

În fapt, organele de control au efectuat în perioada 17.05.2017-12.07.2017 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins perioada 01.12.2011-31.12.2016 pentru impozitul pe profit. Inspecția a fost demarată la data de 17.05.2017, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 11.

În susținerea contestației, petenta invocă **împlinirea termenului de prescripție** în ceea ce privește stabilirea suplimentar de plată a impozitul pe profit în sumă de X2 lei pentru anul 2011.

Petenta consideră că termenul de prescripție începe să curgă la data de 01.01.2012 și se încheie la 01.01.2016, astfel că, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 17.05.2017, dreptul organului de control de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011 era prescris.

În drept, prevederile art. 347 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, statuează că:

art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

În speță, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea 207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, în speță conform art. 91 din OG 92/2003/R, care prevede că:

art. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut **creanța fiscală** potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*

În speță, sunt incidente și prevederile art. 23 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

coroborat cu ale art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

" Art. 35– Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate."

Se reține deci că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În concret, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

"art. 86. – (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

art. 87. - Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."

în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală de impozit pe profit.

În speță se reține că potrivit prevederilor art. 22 și 23 din OG 92/2003/R:

„art. 22 Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

- a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;
- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;
- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) **Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Se reține deci că în conformitate cu aceste prevederi ale Codului de procedură, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în același moment, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, declara și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. **Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță,** pentru că în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei colectate la data emiterii facturii, sau a impozitului pe profit la data emiterii facturii și înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să efectueze calculele impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul TVA este de 25 de zile de la finalizarea perioadei fiscale (art. 156² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), iar în cazul impozitului pe profit este până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care trebuie determinat declarat și achitat impozitul (art. 35 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

În concluzie, orice altă interpretare a acestor prevederi art. 23 și 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.

Se reține că, în acest sens, s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele: *„În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului „101”.*

Rezultă, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2012 iar termenul

de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2013 și se împlinește la data de 31 decembrie 2017. Cum inspecția fiscală a început la data de 17.05.2017, rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-X/25.07.2017 sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Astfel, susținerea S.C. X S.R.L. cu privire la faptul că „*organul de inspecție fiscală nu mai are dreptul de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011*”, se constată neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Contestatoarea confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Referitor la susținerea petentei că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 nu îndeplinește condițiile de legalitate în sensul prevederilor art. 8 din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale aprobat prin Ordinul 1765/2011, respectiv nu a fost aprobată prin ordin al ministrului, se reține că potrivit art. 13 din Codul de procedură fiscală „interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”, iar conform art. 5 alin. (9) lit. a) și alin. (10) din O.M.F.P. nr. 1.765/2011, decizia în speță face parte din categoria deciziilor care nu se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice și nu se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, fiind însă obligatorii pentru structurile din subordinea Ministerului Finanțelor Publice.

În ceea ce privește invocarea de către petent a Deciziilor nr. 1793/04.04.2014, nr. 4605/02.12.2014 și nr. 951/26.02.2014 ale Î.C.C.J., se reține în principal că prin acestea nu sunt opozabile organului fiscal, în practica judiciară românească neexistând instituția precedentului. Se reține că în România, hotărârile judecătorești nu constituie, un izvor de drept deoarece judecătorul este chemat să aplice legea, nu să o creeze. Prin hotărâri nu se stabilesc reguli juridice ci soluții concrete și individuale, date pe baza unor acte normative deja existente. Pe scurt, un judecător nu este ținut de soluția pronunțată de un alt judecător într-o situație dată.

Astfel, deoarece Hotărârile judecătorești își ating scopul prin rezolvarea unui caz concret, iar soluția dată este obligatorie doar pentru părțile implicate în respectiva cauză, ea nu angajează în niciun fel nici instanțele judecătorești și nici alte autorități. Se reține că petenta nu a fost parte în dosarele în care au fost date Deciziile invocate de petentă astfel că deciziile nu sunt opozabile organului fiscal.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată de petentă este nefondată.

B. Aspecte de fond

În ceea ce privește suma de T lei compusă din impozit pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de Y lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X, prin adresa nr. 2264/25.07.2017, sesizare care

vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.07.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/25.07.2017, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cauza fiind înregistrată la unitatea de parchet sub nr. 230/2017.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 17.05.2017- 12.07.2017, la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2011- 31.12.2016. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 31.05.2017- 03.07.2017, pentru solicitarea de informații și verificări la anumiți furnizori.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei și TVA în sumă de Y lei, sume contestate de către S.C. X S.R.L., acestea au la bază suspiciunea organelor de inspecție fiscală că facturile având la furnizor datele SC AC SRL CUIX, SC AD SRL CUI X, SC EN SRL CUIX, SC MCG SRL CUI X și SC DD SRL CUIX, în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de B13 lei și TVA în sumă de Y lei, au fost emise în scopul creării posibilității de deducere nelegală a cheltuielilor și a TVA pentru beneficiar, cu consecința diminuării nejustificate a obligațiilor datorate la bugetul de stat.

Astfel, din analiza informațiilor stocate în baza de date ANAF, a documentelor prezentate de contribuabil și a informațiilor transmise de alte organe fiscale urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că aceste tranzacții nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, faptă care conform art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Se reține că la fundamentarea concluziei că nu se poate proba realitatea și legalitatea operațiunilor evidențiate în facturile care au înscris ca furnizor cele 5 societăți în speță, de la care în perioada verificată societatea X SRL a înregistrat achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de B13 lei (fără TVA), au stat constatări pertinente ale organelor de control care sesizează printre altele că:

- 1) Singurele documente de proveniență prezentate au fost facturile.**
- 2) Societăți furnizoare fie nu au declarat sau au declarat parțial livrările către SC X SRL.**
- 3) La patru dintre cele cinci societăți furnizoare nu au putut fi efectuate verificări asupra documentelor financiar- contabile. Astfel:**
 - Conform Procesului verbal nr. 197/19.06.2017 întocmit la SC DD SRL echipa de control s-a deplasat atât la sediul social cât și la domiciliul fiscal unde nu a găsit niciun reprezentant legal al societății. A fost trimisă Invitația nr. 2434/06.06.2017 prin care se solicita prezentarea de documente, atât la sediul social, domiciliul fiscal cât și la domiciliul administratorului dar nu s-a dat curs acestei invitații;
 - Conform Procesului verbal nr. 10647/23.09.2016 întocmit la SC EN SRL, administratorul societății nu a putut prezenta la control documentele aferente perioadei 2011-2013 motivând că acestea se află la IPJ Argeș- Serviciul de investigare a Fraudelor iar documentele pentru anul 2014 au fost pierdute;
 - Conform Procesului verbal nr. 6190/27.06.2017 întocmit la SC AD SRL, echipa de control s-a deplasat la domiciliul fiscal unde nu a găsit nicio persoană care să dea relații cu privire la societatea în cauză. A fost trimise Invitațiile nr. 6223/08.06.2017 și 6431/15.06.2017 prin care se solicita prezentarea de documente, dar nu s-a dat curs acestor invitații;
 - Conform Procesului verbal nr. 9986/08.09.2016 întocmit la SC MCG SRL, nu au putut

fi verificate efectiv documentele financiar-contabile.

4) Patru din cei cinci furnizorii în speță au fost declarați inactivi de inspecția fiscală sau ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și au cazier fiscal.

- SC DD SRL a fost declarată inactivă în data de 11.04.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și are cazier fiscal;
- SC EN SRL a fost declarată inactivă în data de 31.10.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și are cazier fiscal;
- SC AD SRL a fost declarată inactivă în data de 26.04.2017 de inspecția fiscală și are cazier fiscal;
- SC MCG SRL a fost declarată inactivă în data de 25.03.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și are cazier fiscal.

5) Conform datelor din bazele de date ANAF, obiectul principal de activitate al furnizorilor nu corespunde cu activitatea înscrisă în facturile prezentate de SC X SRL, de comercializare vopseluri, întăritori etc. Astfel:

- SC DD SRL are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al produselor cosmetice și de parfumerie”- CAEN 4645;
- SC EN SRL are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor” –CAEN 4677;
- SC AD SRL are ca obiect principal de activitate declarat „Comenzi cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi prin internet” –CAEN 4791;
- SC AC SRL are ca obiect principal de activitate declarat „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” CAEN 4120.

6) Facturile în care sunt înscrise prestări de servicii, înregistrate de la SC DD SRL, nu sunt însoțite de situații de lucrări, rapoarte de lucru, și nu au fost prezentate alte documente din care să reiasă în ce au constat aceste prestări, obiectivul la care au fost necesare și cine este beneficiarul serviciilor, și care să ateste felul și prestarea efectivă a acestor servicii. Conform datelor din aplicația REVISAL SC DD SRL nu are salariați.

7) Împotriva SC EN SRL, a furnizorilor declarați de aceasta, SC AD SRL și SC AC SRL au întocmit sesizări penale pentru infracțiuni de evaziune fiscală, fiind suspectate că reprezintă verigi intermediare în circuite care au ca scop obținerea de avantaje fiscale și fraudarea bugetului de stat.

8) Reprezentantul SC X SRL a declarat în răspunsul formulat la întrebările adresate de organele de control, că furnizorul a fost identificat datorită reprezentantului de vânzări, transportul a fost efectuat de către furnizor, și că nu își amintește numele delegatului sau nr. de înmatriculare ale mijloacelor de transport; nu au fost prezentate avize de expediție a mărfii.

9) Cele cinci societăți se succed, societatea verificată efectuând achiziții de la fiecare o anumită perioadă, după care se opresc achizițiile de la furnizorul respectiv și se începe colaborarea cu un altul, iar cu prilejul susținerii orale, reprezentantul SC X SRL a precizat că toate societățile în speță au fost reprezentate de aceeași persoană, dl Nicu S, acest comportament fiind unul care ar fi trebuit să ridice suspiciuni cu privire la conduita fiscală a furnizorilor.

Din cele analizate și prezentate mai sus, se reține ca justificată suspiciunea echipei de control că achizițiile înregistrate de X SRL de la SC DD SRL, SC EN SRL, SC AD SRL, SC AC SRL și SC MCG SRL nu au la bază operațiuni reale, scopul acestora a fost acela de a diminua în mod nelegal obligațiile fiscale datorate către bugetul de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, 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 contestata reflectă realitatea operațiunilor.

Se reține că organele de control au procedat la stabilirea efectului fiscal al acestor constatări, conform prevederilor art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității 82/1991 incidente în speță, considerând nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în baza facturilor având la furnizor datele celor 5 societăți, fiind astfel determinat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.**

Totodată, fiind vorba despre documente care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi probată, societatea nu se regăsește în situația unor achiziții destinate operațiunilor taxabile, care să dea drept de deducere a TVA înscrisă în acestea, astfel că s-a stabilit **TVA fără drept de deducere în sumă totală de Y lei.**

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 2264/25.07.2017 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/25.07.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.07.2017, întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. X S.R.L.

Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X este în sumă de P lei și se compune din: impozit pe profit suplimentar în sumă de X3 lei și TVA în sumă de Y lei, sume care cuprind și impozitele contestate și care fac obiectul prezentei decizii.

Sesizarea a fost înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul X cu numărul unic 230/2017 la data de 08.08.2017.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 277 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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

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

[...]

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

4) *Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Conform acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În speță, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.07.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/25.07.2017 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.07.2017, în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de B13 lei și pentru TVA în sumă de Y, în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale SC AC SRL CUIX, SC EN SRL CUIX, SC DD SRL CUIX, SC MCG SRL CUIX și SC AD SRL CUI X și care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită. Influența fiscală a acestor

constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil aferent anilor 2011- 2016 și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2012-2016.

Astfel, din documentele prezentate de contribuabil și din explicațiile date, din constatările controalelor efectuate la societățile din lanțul de aprovizionare, nu au putut determina, obiectiv, dacă achizițiile efectuate sunt reale.

Organele de inspecție fiscală menționează, în referatul în cauză, că datele și informațiile reținute referitor la cei 5 „furnizori” nu susțin capacitatea acestora de a livra bunurile/serviciile înscrise în facturi.

Se reține că jurisprudența europeană prevede că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CJUE-Cauza 255/02 Halifax & alții).

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și la TVA în sumă de Y lei, stabilite suplimentar de plată și contestate de societate, se reține că deficiențele care le-au generat fac obiectul Sesizării nr. 2264/25.07.2017, adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul X (înregistrată la unitatea de parchet cu nr. 230/2017), prin care s-a transmis organelor de cercetare penală un prejudiciu total de P lei existând suspiciunea că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art. 9 alin. (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) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță sunt suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA, drept de deducere care trebuie să aibă la bază documente ce evidențiază tranzacții reale și legale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L.

Astfel, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, având în vedere că potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (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.”

Totodată, justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. 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, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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

De asemenea, prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională a reținut că, *“adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 2264/25.07.2017, înregistrată la aceștia cu nr. 230/2017, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor în relația cu furnizorii mai sus menționați.

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

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”, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. X prin Serviciul Soluționare Contestații 1 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, cu modificările și completările ulterioare, 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 ori nu.”

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2.-10.4. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

“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 împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”

În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației** pentru suma totală de **T lei**, compusă din: impozit pe profit în sumă de X lei și TVA în suma de Y lei, **procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. a) și ale art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.07.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.07.2017 de A.J.F.P. X, **pentru suma de T lei**, din care **X lei impozit pe profit și Y lei TVA**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Procedura administrativă urmează să fie reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.