



DECIZIA NR. 10112/14.03.2019

privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L. București, societate în insolvență,
înregistrate inițial la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava-
Inspecție Fiscală sub nr. X și la Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Iași sub nr. ISR_REG X și reînregistrate la Agenția Națională de
Administrare Fiscală sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr. A_SLP X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra cererii de reluare a procedurii de soluționare a contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L. București, societate în insolvență**, cod de identificare fiscală X, număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului București JX, cod CAEN 1051-“Fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor”, cu sediul social în București, sector X, strada X nr X, bloc X, scara X, etaj X, ap.X, prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale SV X, cu sediul profesional în municipiul Suceava, strada X nr.X, bloc X, scara X, ap.X, județul Suceava și cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor de procedură în municipiul Suceava, strada X nr.X, bloc X, scara X, ap.X.

Contestațiile sunt formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, aceasta fiind înregistrată inițial la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava-Inspecție Fiscală sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, aceasta fiind înregistrată inițial la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei taxă pe valoarea adăugată;
- S lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cuantumul sumei contestate, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, cu adresele nr.X, respectiv nr.X, înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. X, respectiv sub nr.X, transmite Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cele două contestații spre competență soluționare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, urmare a reverificării perioadei 01.05.2010-31.10.2011, reverificarea având la bază Decizia de reverificare nr.X emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava-Activitatea de Inspecție Fiscală.

Petenta a formulat contestație împotriva Deciziei de reverificare nr.X, iar prin Decizia nr.X a fost suspendată soluționarea contestației până la soluționarea cu caracter definitiv a cauzei ce a făcut obiectul dosarului nr.X, aflat pe rolul Tribunalului Suceava.

Urmare a soluționării cu caracter definitiv a respectivei cauze, prin Decizia de soluționare a contestației nr.X, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, a fost respinsă contestația formulată de **S.C. XS.R.L. București** împotriva Deciziei de reverificare nr.X.

Petenta a solicitat instanței judecătorești anularea Deciziei de soluționare a contestației nr.X, acțiune ce a făcut obiectul dosarului nr.X, aflat pe rolul Tribunalului Suceava.

Având în vedere acest ultim aspect, prin Decizia de soluționare a contestației nr.X, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestațiilor formulate de **S.C. XS.R.L. București** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, până la încetarea motivului care a determinat suspendarea, adică până la pronunțarea unei soluții definitive în dosarul X aflat pe rolul Tribunalului Suceava.

Prin adresa înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X, **S.C. X S.R.L. București**, prin avocat X, în calitate de împuternicit, solicită reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale

aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a finanțelor Publice Suceava și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași.

Cu adresa nr.A_SLP X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală ne transmite spre competență soluționare contestațiile formulate de **S.C. XS.R.L. București** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, întrucât competența nu-i aparține având în vedere cuantumul sumei contestate, pentru fiecare act administrativ fiscal în parte.

Cu adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr.X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași transmite Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București, spre competență soluționare, având în vedere domiciliul fiscal al petentei, adresa depusă de aceasta prin care solicită reluarea procedurii administrative de soluționare a contestațiilor formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X.

Prin adresa nr.A_SLP X, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, comunică Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București faptul că aceasta a avizat delegarea competenței de soluționare a contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L. București** către structura de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași.

Prin adresa de mai sus, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, ne comunică faptul că competența de soluționare a contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L. București** a fost delegată Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, în baza prevederilor art.3 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare.

Cererea privind reluarea soluționării este semnată de către doamna avocat X, în calitate de împuternicit al petentei, și poartă amprenta ștampilei Cabinetului de Avocat X, fiind însușită de administratorul judiciar

al societății, X. București, prin adresa transmisă prin e-mail la data de 08.02.2019, urmare a adresei Serviciului Soluționare Contestații 1 nr.X.

X. București a fost numită administrator judiciar al societății prin Sentința civilă nr.X, pronunțată de Tribunalul București Secția a VII a Civilă, în dosarul nr.X, prin această sentință nefiind ridicat dreptul de administrare al doamnei X, în calitate de administrator statutar al societății.

Având în vedere faptul că în urma efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au transmis Plângerea penală nr.X către Direcția de Investigare a Infrațunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, prin adresa nr.X, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a solicitat acestei instituții să-i comunice care este stadiul soluționării plângerii penale.

Întrucât, până la data de 13.02.2019, Direcția de Investigare a Infrațunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava nu a răspuns solicitărilor de mai sus, Serviciul Soluționare Contestații 1 a revenit cu adresa nr.X.

Prin adresa nr.X din data de 28.02.2019, transmisă prin fax și înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Direcția de Investigare a Infrațunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava ne transmite că sesizarea penală formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală cu numărul SVG-AIF-X, face obiectul dosarului penal nr.X, aflat în lucru la această instituție.

De asemenea, organul de soluționare competent a solicitat Serviciului Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, prin adresa nr.X, să-i comunice care este stadiul soluționării dosarului nr.X având ca obiect anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, a Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X și a Procesului verbal nr.X, aflat pe rolul Curții de Apel Suceava.

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Serviciul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava ne transmite faptul că în dosarul nr.X, **S.C. XS.R.L. București** a renunțat la judecata cererii formulate în contradictoriu cu Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava și că sentința nr.26/13.02.2018 prin care s-a constatat renunțarea la judecată cererii este definitivă.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. S.C. XS.R.L. București, societate în insolvență, formulează contestații împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, aceasta fiind înregistrată inițial la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava-Inspecție Fiscală sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, susținând următoarele:

Societatea arată că inspecția fiscală nu a avut în vedere actele din evidența contabilă, respectiv facturile de achiziție a materialelor de construcție, precum și cele emise pentru executarea lucrărilor considerate nedeductibile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea susține că o parte din documentele considerate lipsă de organele de inspecție fiscală au fost ridicate de Garda Financiară Suceava, în luna mai 2013, au fost înaintate către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, nefiind restituite până la data de 16.11.2016. În aceste condiții, petenta consideră că actele fiscale atacate sunt nule fiind încălcate prevederile art.113 din Codul de procedură fiscală ce reglementează imperativ obiectul inspecției fiscale.

Petenta consideră că actele administrativ fiscale atacate sunt prematur emise întrucât inspecția fiscală s-a efectuat în baza Deciziei de verificare nr.X, decizie ce a fost contestată. Întrucât contestația a fost respinsă prin Decizia nr.X, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, împotriva acesteia societatea a introdus acțiune la instanța judecătorească, acțiune care, la momentul depunerii prezentei contestații, facea obiectul dosarului nr.X aflat pe rolul Tribunalului Suceava.

Pe fondul cauzei, societatea susține că actele contestate sunt nelegale fiind încheiate cu nesocotirea dispozițiilor art.297-306 din Codul de procedură fiscală, precum și a deciziilor Curții de Justiție a Uniunii Europene relevante în materia deducerii taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la relația cu S.C. X S.R.L., contestatara arată că toate achizițiile au fost înregistrate în evidența contabilă a celor două societăți, partenerul de afaceri fiind la data derulării tranzacțiilor înregistrată în scopuri de TVA și plătitoare de impozit pe profit.

De asemenea, societatea susține că îndeplinește toate condițiile de fond și de formă necesare pentru a beneficia de deducerea TVA, comportamentul fiscal necorespunzător al societăților partenere, după efectuarea tranzacțiilor, neputându-i fi imputat.

Societatea invocă în susținerea contestației jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și susține că este neîndoielnică soluția europeană potrivit căreia dreptul de deducere nu poate fi anulat pentru

simple prezumții ale organelor fiscale neînsoțite de un probatoriu care să răstoarne prezumția de bună credință.

Referitor la achizițiile de la S.C. X S.R.L., contestatara arată că organele de inspecție fiscală au valorificat doar constatările Gărzii Financiare Suceava din cuprinsul Procesului verbal nr.X, fără a efectua propriile verificări cu privire la situația de fapt și realitatea existentă în evidența contabilă a celor două societăți. Contractele încheiate cu S.C. X S.R.L. au fost executate integral, atât în ceea ce privește partea de execuție lucrări și furnizare de bunuri din partea S.C. X S.R.L., cât și în ceea ce privește obligația de plată asumată de petentă, aspect confirmat și de organele de inspecție fiscală.

Comportamentul inadecvat al partenerilor de afaceri ai S.C. X S.R.L. nu poate fi imputat societății contestatoare, aceasta considerând că nu poate fi sancționată prin îngrădirea dreptului de deducere a TVA pentru simplul motiv că în lanțul operațiunilor economice desfășurate de partenerul său de afaceri au existat și astfel de societăți.

Petenta arată faptul că a desfășurat raporturi comerciale directe doar cu S.C. X S.R.L. care i-a furnizat mărfuri, bunuri și servicii a căror realitate a făcut obiectul verificărilor Agenției de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit Iași.

Contestatoarea invocă jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție (Decizia nr.X, precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 21.06.2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Hotărârea din 06.09.2012 pronunțată în cauza Gabor Toth, Hotărârea din 27.09.2007, Collee, Hotărârea din 01.04.2004, Bockemuhl, etc).

În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, petenta invocă nulitatea acesteia pe motiv că aceasta a fost emisă în baza art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, act normativ ce a fost abrogat prin Legea nr.207/2016 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, societatea susține prematuritatea deciziei de calcul accesorii pentru aceleași considerente cu cele expuse mai sus.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, urmare a reverificării efectuate la **S.C. X S.R.L. București, societate în insolvență, în baza Deciziei de reverificare nr.X, reverificare care a cuprins perioada 01.05.2010-31.10.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.**

Întrucât societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele contabile din perioada 01.05.2010-31.10.2011, acestea au utilizat informațiile din Procesul verbal nr.X întocmit de Garda Financiară-

Secția Suceava, informații care au stat și la baza emiterii Deciziei de reverificare nr.X, precum și actele conform cu originalul, aparținând **S.C. XS.R.L. București**, puse la dispoziție de Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, cu adresa nr.X din 26.09.2016.

Elementele suplimentare constau în faptul că societatea a dedus TVA din facturi care au fost folosite în scop de eludare a legislației fiscale prin neplata taxelor și impozitelor de către beneficiarul final al bunurilor și serviciilor și utilizarea societăților partenere (S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.) drept paravan în comiterea de evaziune fiscală complexă, astfel:

-de la S.C. X S.R.L., petenta a înregistrat un număr de 33 facturi de achiziție de bunuri și servicii, în perioada iulie 2011-ianuarie 2012, valoarea achizițiilor fiind de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., de la care s-au înregistrat în perioada octombrie-noiembrie 2010 două facturi de achiziție (factura nr.X/20.10.2010 și factura nr.X/25.11.2010) de combustibil lichid, bidoane inox, flotoare măsurare lapte și forme inox cașcaval, în valoare de S lei, cu TVA aferent în sumă de S lei, achiziții ce nu fac parte din proiectul de finanțare FEADR „Modernizare fabrică procesare lapte, comuna X, jud. Suceava

La rubrica Date privind expediția din factura nr.X/20.10.2010 este trecut delegat X, CI seria X nrX fără a fi precizat mijlocul de transport, iar în factura nr.X este trecut delegat X, CI seria X nr.X, ca mijloc de transport fiind înscris numărul IS X. Din verificarea bazei de date a Serviciului Național de Evidențe Auto s-a constatat că acest număr de înmatriculare aparține unui autoturism Skoda Fabia 1,9 TDI. Organele de inspecție fiscală au considerat că acest mijloc de transport este inadecvat transportului cantităților de bunuri înscrise în factură.

Petenta a declarat în declarația informativă 394 achizițiile efectuate de la S.C. X S.R.L.

S.C. X S.R.L. a fost declarată inactivă din data de 16.05.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și a fost radiată începând cu data de 23.09.2015. Din verificarea vecorului fiscal a rezultat că societatea a fost plătitoare de impozit pe profit în perioada 14.09.2010-23.09.2015, plătitoare de TVA în perioada 14.09.2010-01.02.2013 și nu a deținut salariați. Societatea a depus doar trei deconturi de TVA, pentru semestrul II2010 și semestrul I și II 2011.

Din verificarea bazei de date informatice a Gărzii Financiare s-a constatat faptul că au fost efectuate verificări în urma cărora a fost întocmită sesizarea penală nr.X.

Din verificarea informațiilor din declarațiile 394 depuse de această societate în corelație cu cele depuse de partenerii de afaceri declarați, s-a constatat că niciun furnizor înscris de S.C. X S.R.L. în declarații nu a declarat livrări către acesta. Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili proveniența reală a bunurilor comercializate întrucât nu există un furnizor inițial real care să înregistreze

și să declare respectivele livrări. Deși, conform documentelor puse la dispoziție, achizițiile au fost înregistrate, acestea nu au fost livrate efectiv către furnizorul înscris în factură, neputând fi probată realitatea provenienței bunurilor.

Toate aceste informații duc la concluzia potrivit căreia S.C. X S.R.L. a avut în perioada verificată un comportament de tip „fantomă”, iar tranzacțiile pot fi tratate ca și tranzacții artificiale, lipsite de conținut economic.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile emise de S.C. X S.R.L. către petentă, în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei, nu reflectă tranzacții reale și nu întrunesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

În ceea ce privește relația cu S.C. X S.R.L., din informațiile cuprinse în Procesul verbal X, întocmit de Garda Financiară-Secția Suceava, precum și din actele puse la dispoziție de Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, s-a constatat că petenta a achiziționat de la această societate, în perioada 01.05.2010-31.08.2016, bunuri și servicii în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei.

Actuala inspecție fiscală a verificat informațiile din declarațiile 394 depuse de S.C. X S.R.L. în anul 2010 și de partenerii de afaceri înscrși în declarații și s-a constatat că nu există indicii rezonabile din care să rezulte că tranzacțiile din perioada septembrie-octombrie 2010 nu ar fi fost reale.

La actuala inspecție fiscală s-au analizat doar facturile de achiziție de bunuri și servicii de la S.C. X S.R.L., din perioada 01.07.2011-31.08.2011 și din perioada septembrie-octombrie 2011, în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei.

Pentru stabilirea realității tranzacțiilor efectuate de S.C. X S.R.L. au fost verificate documentele contabile, facturile de aprovizionare pentru mărfurile achiziționate și ulterior livrate către **S.C. X S.R.L. București** prin efectuarea de controale încrucișate la principalii furnizori ai S.C. X S.R.L.

Valoarea achizițiilor declarate în declarația 394, în anul 2011, de S.C. X S.R.L. este în sumă de S lei+TVA în sumă de S lei, în timp ce valoarea totală a livrărilor declarate de furnizori către S.C. X S.R.L., în aceeași perioadă este de S lei +TVA în sumă de S lei.

Comisarii Gărzii Financiare-Secția Suceava au efectuat verificări „în amonte” la furnizorii de bunuri și servicii ai beneficiarului final S.C. XS.R.L. București (S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L.Iași și S.C. X S.R.L., constatându-se următoarele:

1. S.C. X S.R.L. Iași este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați. De la această societate, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative

394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei, S.C. X S.R.L. declarând livrări către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X S.R.L. a declarat în anul 2011 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, iar un singur furnizor (S.C. X S.R.L.) a declarat livrări către aceasta în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei.

Conform adresei Direcției Naționale Anticorupție –Serviciul Teritorial Suceava din 05.12.2012, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr.X, S.C. X S.R.L. este o firmă tip „fantomă” și face obiectul dosarului nr.X.

2. S.C. X S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați, iar în data de 29.06.2012 a fost scoasă din evidență ca plătitoare de TVA.

Societatea a depus un singur decont de TVA, respectiv pentru trimestrul III 2011.

De la acest furnizor, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative 394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din declarația informativă 394, aferentă sem II 2011, rezultă că S.C. X S.R.L. a declarat livrări către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X S.R.L. a declarat în anul 2011 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

3. S.C. X S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați, iar în data de 05.09.2012 a fost scoasă din evidență ca plătitoare de TVA.

Societatea a depus un singur decont de TVA, respectiv pentru trimestrul III 2011.

De la acest furnizor, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative 394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din declarația informativă 394, aferentă sem II 2011, rezultă că S.C. X S.R.L. a declarat livrări către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din verificarea bazei de date a Gărzii Financiare, s-a constatat faptul că au fost efectuate verificări la această societate, în urma lor fiind întocmite sesizările penale nr.X și nr.X de către Garda Financiară-Secția Iași.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X S.R.L. a declarat în anul 2011 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

4. S.C. X S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați, iar din data de 18.06.2012 a fost declarată inactivă și a fost radiată din data de 18.07.2014.

De la acest furnizor, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative 394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din declarația informativă 394, aferentă sem II 2011, rezultă că S.C. X S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

Din verificarea bazei de date a Gărzii Financiare, s-a constatat faptul că au fost efectuate verificări la această societate, în urma lor fiind întocmite Procesele verbale din data de 28.04.2011, 28.06.2012 și din data de 27.09.2012 și Nota unilaterală din 03.10.2012, precum și sesizarea penală nr.X.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X COM S.R.L. a declarat în anul 2010 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L., iar în anul 2011 S.C. X S.R.L. a declarat achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

Astfel, urmare a verificărilor efectuate în amonte la furnizorii de bunuri și servicii ai beneficiarului final **S.C. XS.R.L. București**, organele de inspecție fiscală au considerat că există suspiciuni privind realitatea operațiunilor economice desfășurate care au ca scop final doar deducerea nelegală a TVA, precum și diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit, întrucât pe lanțul tranzacțional există societăți care nu desfășoară relații comerciale cu societățile verificate, au activitatea suspendată, nu emit facturi fiscale, sunt dizolvate, în insolvență sau radiate, nu recunosc societățile ca având relații comerciale cu acestea sau alte situații asemenea, de unde se poate trage concluzia că operațiunile sunt fictive, societățile enumerate mai sus fiind utilizate ca paravan în obținerea de facturi false de aprovizionare de bunuri și/sau servicii, iar ulterior, aceste bunuri și/sau prestări de servicii sunt folosite în circuitul economic real pentru a deduce TVA și cheltuielile cu acestea.

Rezultă astfel că nu se poate stabili proveniența inițială a bunurilor comercializate întrucât nu există un furnizor inițial real care să înregistreze și să declare aceste livrări.

Organele de inspecție fiscală au considerat că acest fenomen complex de evaziune fiscală are la bază un sistem piramidal bine structurat de societăți furnizoare de tip fantomă, care induc prin activitatea lor o aparență de legalitate prin emiterea de facturi fiscale fictive de bunuri și/sau prestări servicii, pe care le transmit de la o societate de tip „fantomă” la o alta, sub formă de livrare, iar apoi de achiziție, care în final sunt puse în circuitul economic real printr-o societate comercială la vedere, în speță S.C. X S.R.L., și, ulterior, la societatea beneficiară a bunurilor și serviciilor, în speță **S.C. X S.R.L. București**, prin această activitate societatea

beneficiară de bunuri și servicii beneficiază de deducerea taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor cu procurarea acestora.

Astfel, față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că bunurile și serviciile livrate de S.C. X S.R.L. către **S.C. X S.R.L. București**, au la bază facturi fictive.

Din analiza documentelor înregistrate în contabilitatea petentei și a S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-facturile emise de S.C. X S.R.L. nu conțin date cu privire la mijloacele de transport utilizate în transportul bunurilor și nici nu se face referire în facturile emise de societate la avizele de însoțire a mărfurilor, respectiv numărul și data emiterii avizului. Din explicațiile date de Birău Costinel, administrator al S.C. X S.R.L. rezultă că nu au fost întocmite documente pe timpul transportului bunurilor și nici nu are cunoștință cu privire la date despre transporturi, acesta declarând că bunurile erau aduse în curtea S.C. XS.R.L. direct de administratorul societății de la care acestea le-a procurat.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că o parte din bunuri necesitau transportul cu utilaje speciale, întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor fiind obligatorie;

-bunurile și serviciile facturate de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.R.L. București provin de la S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Facturile emise de aceste societăți către S.C. X S.R.L. nu conțin date cu privire la expeditor și nici date cu privire la mijloacele de transport folosite.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile de achiziție înregistrate în perioadele 01.05.2011-31.08.2011 și 01.09.2011-31.10.2011, în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei nu reflectă tranzacții reale și nu întrunesc criteriile pentru a fi documente justificative, astfel că nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Având în vedere faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV X, prin care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2011-31.10.2011, în urma depunerii decontului de TVA cu opțiune de rambursare, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, la prezenta inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** (S lei-S lei).

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată, din care accesoriile în sumă de S lei sunt aferente debitului stabilit prin Decizia de impunere nr.F-SV X, iar cele în sumă de S lei sunt aferente debitelor declarate și neachitate la termen.

În urma efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava au transmis Plângerea penală nr.X, împreună cu Procesul verbal nr.X, către Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infrațiuni prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) și art 8 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestațiilor formulate de petentă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei aferente debitului cu acest titlu stabilit prin decizia de impunere nr.X, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV X, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SV X, fac obiectul Plângerii penale nr.SVG-AIF X, înaintată Direcției de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infrațiuni prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) și art. 8 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, urmare a reverificării efectuate la **S.C. X S.R.L. București, societate în insolvență**, în baza Deciziei de reverificare nr.X, reverificare care a cuprins perioada 01.05.2010-31.10.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Întrucât societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele contabile din perioada 01.05.2010-31.10.2011, acestea au utilizat informațiile din Procesul verbal nr.X întocmit de Garda Financiară-Secția Suceava, informații care au stat și la baza emiterii Deciziei de reverificare nr.X, precum și actele conform cu originalul, aparținând **S.C. X S.R.L. București**, puse la dispoziție de Direcția de Investigare a Infrajeciunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, cu adresa nr.X din 26.09.2016.

Elementele suplimentare constau în faptul că societatea a dedus TVA din facturi care au fost folosite în scop de eludare a legislației fiscale prin neplata taxelor și impozitelor de către beneficiarul final al bunurilor și serviciilor și utilizarea societăților partenere (S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.) drept paravan în comiterea de evaziune fiscală complexă, astfel:

-de la S.C. X S.R.L., petenta a înregistrat un număr de 33 facturi de achiziție de bunuri și servicii, în perioada iulie 2011-ianuarie 2012, valoarea achizițiilor fiind de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., de la care s-au înregistrat în perioada octombrie-noiembrie 2010 două facturi de achiziție (factura nr.X și factura nr.X) de combustibil lichid, bidoane inox, flotoare măsurare lapte și forme inox cașcaval, în valoare de S lei, cu TVA aferent în sumă de S lei, achiziții ce nu fac parte din proiectul de finanțare FEADR „Modernizare fabrică procesare lapte, comuna X, jud. Suceava

La rubrica Date privind expediția din factura nr.X este trecut delegat X, CI seria X nr.X, fără a fi precizat mijlocul de transport, iar în factura nr.X este trecut delegat X, CI seria X nr.X, ca mijloc de transport fiind înscris numărul IX. Din verificarea bazei de date a Serviciului Național de Evidențe Auto s-a constatat că acest număr de înmatriculare aparține unui autoturism Skoda Fabia 1,9 TDI. Organele de inspecție fiscală au considerat că acest mijloc de transport este inadecvat transportului cantităților de bunuri înscrise în factură.

Petenta a declarat în declarația informativă 394 achizițiile efectuate de la S.C. X S.R.L.

S.C. X S.R.L. a fost declarată inactivă din data de 16.05.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și a fost radiată începând cu data de 23.09.2015. Din verificarea vecorului fiscal a rezultat că societatea a fost plătitoare de impozit pe profit în perioada 14.09.2010-23.09.2015, plătitoare de TVA în perioada 14.09.2010-01.02.2013 și nu a deținut salariați. Societatea a depus doar trei deconturi de TVA, pentru semestrul II2010 și semestrul I și II 2011.

Din verificarea bazei de date informatice a Gărzii Financiare s-a constatat faptul că au fost efectuate verificări în urma cărora a fost întocmită sesizarea penală nr.X.

Din verificarea informațiilor din declarațiile 394 depuse de această societate în corelație cu cele depuse de partenerii de afaceri declarați, s-a constatat că niciun furnizor înscris de S.C. X S.R.L. în

declarații nu a declarat livrări către acesta. Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili proveniența reală a bunurilor comercializate întrucât nu există un furnizor inițial real care să înregistreze și să declare respectivele livrări. Deși, conform documentelor puse la dispoziție, achizițiile au fost înregistrate, acestea nu au fost livrate efectiv către furnizorul înscris în factură, neputând fi probată realitatea provenienței bunurilor.

Toate aceste informații duc la concluzia potrivit căreia S.C. X S.R.L. a avut în perioada verificată un comportament de tip „fantomă”, iar tranzacțiile pot fi tratate ca și tranzacții artificiale, lipsite de conținut economic.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile emise de S.C. X S.R.L. către petentă, în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei, nu reflectă tranzacții reale și nu întrunesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

În ceea ce privește relația cu S.C. X S.R.L., din informațiile cuprinse în Procesul verbal X, întocmit de Garda Financiară-Secția Suceava, precum și din actele puse la dispoziție de Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, s-a constatat că petenta a achiziționat de la această societate, în perioada 01.05.2010-31.08.2016, bunuri și servicii în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei.

Actuala inspecție fiscală a verificat informațiile din declarațiile 394 depuse de S.C. X S.R.L. în anul 2010 și de partenerii de afaceri înscrși în declarații și s-a constatat că nu există indicii rezonabile din care să rezulte că tranzacțiile din perioada septembrie-octombrie 2010 nu ar fi fost reale.

La actuala inspecție fiscală s-au analizat doar facturile de achiziție de bunuri și servicii de la S.C. X S.R.L., din perioada 01.07.2011-31.08.2011 și din perioada septembrie-octombrie 2011, în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei.

Pentru stabilirea realității tranzacțiilor efectuate de S.C. X S.R.L. au fost verificate documentele contabile, facturile de aprovizionare pentru mărfurile achiziționate și ulterior livrate către **S.C. X S.R.L. București** prin efectuarea de controale încrucișate la principalii furnizori ai S.C. X S.R.L.

Valoarea achizițiilor declarate în declarația 394, în anul 2011, de S.C. X S.R.L. este în sumă de S lei+TVA în sumă de S lei, în timp ce valoarea totală a livrărilor declarate de furnizori către S.C. X S.R.L., în aceeași perioadă este de S lei +TVA în sumă de S lei.

Comisarii Gărzii Financiare-Secția Suceava au efectuat verificări „în amonte” la furnizorii de bunuri și servicii ai beneficiarului final S.C. X S.R.L. București (S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L., constatându-se următoarele:

1. S.C. X S.R.L. Iași este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați. De la această societate, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative 394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei, S.C. X S.R.L. declarând livrări către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X S.R.L. a declarat în anul 2011 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, iar un singur furnizor (S.C. X S.R.L.) a declarat livrări către aceasta în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei.

Conform adresei Direcției Naționale Anticorupție –Serviciul Teritorial Suceava din 05.12.2012, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr.X, S.C. X S.R.L. este o firmă tip „fantomă” și face obiectul dosarului nr.X.

2. S.C. X S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați, iar în data de 29.06.2012 a fost scoasă din evidență ca plătitoare de TVA.

Societatea a depus un singur decont de TVA, respectiv pentru trimestrul III 2011.

De la acest furnizor, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative 394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din declarația informativă 394, aferentă sem II 2011, rezultă că S.C. X S.R.L. a declarat livrări către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X S.R.L. a declarat în anul 2011 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

3. S.C. X S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați, iar în data de 05.09.2012 a fost scoasă din evidență ca plătitoare de TVA.

Societatea a depus un singur decont de TVA, respectiv pentru trimestrul III 2011.

De la acest furnizor, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative 394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din declarația informativă 394, aferentă sem II 2011, rezultă că S.C. X S.R.L. a declarat livrări către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din verificarea bazei de date a Gărzii Financiare, s-a constatat faptul că au fost efectuate verificări la această societate, în urma lor fiind întocmite sesizările penale nr.X și nr.X de către Garda Financiară-Secția Iași.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X S.R.L. a declarat în anul 2011 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

4. S.C. X S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit și TVA de la înființare, nu deține salariați, iar din data de 18.06.2012 a fost declarată inactivă și a fost radiată din data de 18.07.2014.

De la acest furnizor, S.C. X S.R.L. s-a aprovizionat în semestrul II 2011, conform declarației informative 394, cu mărfuri în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei.

Din declarația informativă 394, aferentă sem II 2011, rezultă că S.C. X S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

Din verificarea bazei de date a Gărzii Financiare, s-a constatat faptul că au fost efectuate verificări la această societate, în urma lor fiind întocmite Procesele verbale din data de 28.04.2011, 28.06.2012 și din data de 27.09.2012 și Nota unilaterală din 03.10.2012, precum și sesizarea penală nr.X.

Conform declarațiilor 394 depuse atât de S.C. X S.R.L., cât și de partenerii de afaceri declarați ca furnizori, s-a constatat că S.C. X S.R.L. a declarat în anul 2010 achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L., iar în anul 2011 S.C. X S.R.L. a declarat achiziții în sumă de S lei + TVA în sumă de S lei, însă niciun furnizor nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L.

Astfel, urmare a verificărilor efectuate în amonte la furnizorii de bunuri și servicii ai beneficiarului final **S.C. X S.R.L. București**, organele de inspecție fiscală au considerat că există suspiciuni privind realitatea operațiunilor economice desfășurate care au ca scop final doar deducerea nelegală a TVA, precum și diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit, întrucât pe lanțul tranzacțional există societăți care nu desfășoară relații comerciale cu societățile verificate, au activitatea suspendată, nu emit facturi fiscale, sunt dizolvate, în insolvență sau radiate, nu recunosc societățile ca având relații comerciale cu acestea sau alte situații asemenea, de unde se poate trage concluzia că operațiunile sunt fictive, societățile enumerate mai sus fiind utilizate ca paravan în obținerea de facturi false de aprovizionare de bunuri și/sau servicii, iar ulterior, aceste bunuri și/sau prestări de servicii sunt folosite în circuitul economic real pentru a deduce TVA și cheltuielile cu acestea.

Rezultă astfel că nu se poate stabili proveniența inițială a bunurilor comercializate întrucât nu există un furnizor inițial real care să înregistreze și să declare aceste livrări.

Organele de inspecție fiscală au considerat că acest fenomen complex de evaziune fiscală are la bază un sistem piramidal bine structurat de societăți furnizoare de tip fantomă, care induc prin activitatea lor o aparență de legalitate prin emiterea de facturi fiscale fictive de bunuri și/sau prestări servicii, pe care le transmit de la o societate de tip „fantomă” la o

alta, sub formă de livrare, iar apoi de achiziție, care în final sunt puse în circuitul economic real printr-o societate comercială la vedere, în speță S.C. X S.R.L., și, ulterior, la societatea beneficiară a bunurilor și serviciilor, în speță **S.C. XS.R.L. București**, prin această activitate societatea beneficiară de bunuri și servicii beneficiază de deducerea taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor cu procurarea acestora.

Astfel, față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că bunurile și serviciile livrate de S.C. X S.R.L. către **S.C. XS.R.L. București**, au la bază facturi fictive.

Din analiza documentelor înregistrate în contabilitatea petentei și a S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-facturile emise de S.C. X S.R.L. nu conțin date cu privire la mijloacele de transport utilizate în transportul bunurilor și nici nu se face referire în facturile emise de societate la avizele de însoțire a mărfurilor, respectiv numărul și data emiterii avizului. Din explicațiile date de Birău Costinel, administrator al S.C. X S.R.L. rezultă că nu au fost întocmite documente pe timpul transportului bunurilor și nici nu are cunoștință cu privire la date despre transporturi, acesta declarând că bunurile erau aduse în curtea **S.C. XS.R.L.** direct de administratorul societății de la care acesta le-a procurat. Organele de inspecție fiscală precizează faptul că o parte din bunuri necesitau transportul cu utilaje speciale, întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor fiind obligatorie;

-bunurile și serviciile facturate de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.R.L. București provin de la S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L. Iași, S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Facturile emise de aceste societăți către S.C. X S.R.L. nu conțin date cu privire la expeditor și nici date cu privire la mijloacele de transport folosite.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile de achiziție înregistrate în perioadele 01.05.2011-31.08.2011 și 01.09.2011-31.10.2011, în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei nu reflectă tranzacții reale și nu întrunesc criteriile pentru a fi documente justificative, astfel că nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Având în vedere faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV X, prin care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2011-31.10.2011, în urma depunerii decontului de TVA cu opțiune de rambursare, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, la prezenta inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** (S lei-S lei).

Astfel, prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, formată din: S lei (aferentă achizițiilor de la S.C. X S.R.L.) + S lei (aferentă achizițiilor de la S.C. X S.R.L.)

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **S lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, din care accesoriile în sumă de S lei sunt aferente debitului stabilit prin Decizia de impunere nr.F-SV X, iar cele în sumă de S lei sunt aferente debitelor declarate și neachitate la termen.

În urma efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava au transmis Plângerea penală nr.X, împreună cu Procesul verbal nr.X, către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) și art. 8 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr.X din data de 28.02.2019, transmisă prin fax și înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.5178/28.02.2019, ca răspuns la adresele noastre nr.X și nr.X, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava ne transmite că sesizarea penală formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală cu numărul SVG-AIF-X, face obiectul dosarului penal nr.45/P/2012, aflat în lucru la această instituție.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 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 în legătură cu stabilirea cu rea-credință a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor și la evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlul de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Totodată, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV X, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SV X, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la stabilirea cu rea-credință a taxei pe valoarea adăugată există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit, urmare a verificărilor efectuate în amonte la furnizorii de bunuri și servicii ai beneficiarului final **S.C. X S.R.L. București**, că există suspiciuni privind realitatea operațiunilor economice desfășurate care au ca scop final doar deducerea nelegală a TVA, precum și diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit, întrucât pe lanțul tranzacțional există societăți care nu desfășoară relații comerciale cu societățile verificate, au activitatea suspendată, nu emit facturi fiscale, sunt dizolvate, în insolvență sau radiate, nu recunosc societățile ca având relații comerciale cu acestea sau alte situații asemenea, de unde se poate trage concluzia că operațiunile sunt fictive, aceste societăți fiind utilizate ca paravan în obținerea de facturi false de aprovizionare de bunuri și/sau servicii, iar ulterior, aceste bunuri și/sau prestări de servicii sunt folosite în circuitul economic real pentru a deduce TVA și cheltuielile cu acestea.

Organele de inspecție fiscală nu au putut stabili proveniența inițială a bunurilor comercializate întrucât nu există un furnizor inițial real care să înregistreze și să declare aceste livrări.

Organele de inspecție fiscală au considerat că acest fenomen complex de evaziune fiscală are la bază un sistem piramidal bine structurat de societăți furnizoare de tip fantomă, care induc prin activitatea lor o aparență de legalitate prin emiterea de facturi fiscale fictive de bunuri și/sau prestări servicii, pe care le transmit de la o societate de tip „fantomă” la o alta, sub formă de livrare, iar apoi de achiziție, care în final sunt puse în circuitul economic real printr-o societate comercială la vedere, în speță S.C. X S.R.L., și, ulterior, la societatea beneficiară a bunurilor și serviciilor, în speță **S.C. XS.R.L. București**, prin această activitate societatea beneficiară de bunuri și servicii beneficiază de deducerea taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor cu procurarea acestora.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava au transmis Plângerea penală nr.X, împreună cu Procesul verbal nr.X, către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) și art. 8 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare reține că actul administrativ fiscal contestat analizează stabilirea de către petentă, cu rea-credință, a taxei pe

valoarea adăugată datorate bugetului de stat, acest aspect făcând și obiectul dosarului penal nr.X aflat în lucru la Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava.

Afirmațiile societății referitoare la faptul că îndeplinește toate condițiile de fond și de formă necesare pentru a beneficia de deducerea TVA, comportamentul fiscal necorespunzător al societăților partenere, după efectuarea tranzacțiilor, neputându-i fi imputat, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la stabilirea cu rea-credință a taxei pe valoarea adăugată, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă petenta a înregistrat, cu rea-credință, în evidența contabilă și fiscală, facturile emise de S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., cu scopul de a diminua taxa pe valoarea adăugată de plată.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparentei existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

Practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele : *“ pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau*

prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

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

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

Totodata, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.(1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit căroră hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Prin Decizia nr. 401/2016, Curtea Constituțională apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului “penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.”*

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că organele fiscale au transmis au transmis Plângerea penală nr.X, împreună cu Procesul verbal nr.X, către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Suceava, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) și art. 8 din Legea nr.241/2005 pentru

prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-SV X, contestată.

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.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate 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.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. X pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că “aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”

De asemenea, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: *“că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.”*

Astfel, în pct. 62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexat la C-164/13, s-a stabilit ca instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și

că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11)."

În speță, operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organelor de inspecție fiscală, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, precum și neînregistrarea în evidența contabilă de venituri și de taxa pe valoarea adăugată colectată astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru obligațiile fiscale de natura celor menționate mai înainte.

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, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: "**(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]**"

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

"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 [...]"

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, sumă ce se regăsește integral în Plângerea penală nr.SVG-AIF X, înaintată de organele de inspecție fiscală către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism -Serviciul Teritorial Suceava, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.277-(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.”

De asemenea, în baza aceluiași prevederi legale menționate mai sus și ținând seama de principiul de drept *accessorium sequitur principale*, se va suspenda soluționarea contestației și pentru suma de **S lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X.

2.Referitor la accesoriile în sumă totală de S lei, reprezentând: dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă decizia de calcul accesorii prin care au fost stabilite accesorii aferente obligațiilor fiscale declarate de societate a fost emisă corect de organul fiscal, în condițiile în care accesoriile se calculează până la data stingerii acestor obligații, iar motivațiile contestatarii nu sunt de natură să modifice situația existentă în evidența pe plătitor a organului fiscal.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, organele fiscale au stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. București** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei, din care suma de S lei sunt aferente debitului declarat de petentă, astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 30.09.2016-09.12.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 30.09.2016-09.12.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 30.09.2016-09.12.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 30.09.2016-09.12.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 30.09.2016-09.12.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 30.09.2016-09.12.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 25.10.2016-09.12.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, declarat prin Declarația 300 nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, aferente perioadei 25.11.2016-09.12.2016.

În drept, potrivit prevederilor art.21, art.22, art.93, art.95, art.154, art.156, art.165, art.173, art.174, art.176 și art.178 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 21 - 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 impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.

(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.”

“Art. 22 - Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.

“Art. 93 - (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. 4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.“

“Art. 95 - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii. (...).

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

“Art. 154 - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”

“Art. 165 - Ordinea stingerii obligațiilor fiscale

(1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

(...).

(3) În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:

a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1), pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii; (...).”

“Art. 173 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 174 – Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.”

“Art. 176 - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2)-(4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

“Art. 178- Dobânzi și penalități de întârziere în cazul compensării

În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la [art. 167](#) alin. (4).”

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate obligațiile fiscale se stabilesc prin titluri de creanță, respectiv declarații fiscale/decizii de impunere, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a

obligățiilor de plată, se datorează dobânzi de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

În ceea ce privește stingerea obligațiilor fiscale, potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3637/2015 pentru aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia:

“5. (...) sumele plătite pentru bugetul de stat în contul unic, precum și sumele distribuite pe bugete potrivit pct. 4 se distribuie apoi în cadrul fiecărui buget sau fond de către organul fiscal competent, în ordinea prevăzută la art. 163 alin. (4) din Codul de procedură fiscală (...).

9. Distribuirea sumelor înregistrate potrivit prevederilor pct. 4 și 5 se efectuează la data înregistrării de obligații fiscale față de bugetele respective, potrivit regulilor de distribuire a sumelor plătite în conturile unice stabilite prin prezenta metodologie, cu excepția situației prevăzute la pct. 8 lit. b). (...).

În speță, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași a stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. București** dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, obligațiile asupra cărora au fost calculate accesoriile fiind individualizate prin declarațiile 300-cod 305, depuse de societate pentru perioada ianuarie 2016-octombrie 2016.

Raportat la dispozițiile art.21 și art.154 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că obligațiile de plată, respectiv cuantumul creanțelor fiscale, au fost individualizate de societate în declarațiile fiscale depuse la organele fiscale.

Față de prevederile legale invocate, de documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere că sumele declarate de societate prin deconturile de TVA au fost achitate cu întârziere sau în cuantum mai mic, societatea datorează accesoriile până la data stingerii acestora inclusiv.

Astfel, din punct de vedere al calculului obligațiilor fiscale accesorii, trebuie avute în vedere următoarele:

- potrivit prevederilor art.173-176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență se calculează și se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv;

- în temeiul art.22 din același act normativ *„creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege”.*

Referitor la afirmația societății potrivit căreia temeiurile de drept invocate în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii sunt eronate, respectiv au fost invocate prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în loc de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care solicită anularea acesteia, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art.46 privind elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este atât acela de a asigura o disciplină administrativă cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradicționalității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea

viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce tocmai la nerespectarea aceluși principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

În speță, eroarea organului fiscal de a invoca în conținutul Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii n.X a prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, nu crează vreun prejudiciu contribuabilului având în vedere că prevederile legale privind calculul de accesorii din vechiul Cod de procedură fiscală au fost preluate integral de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, fiind aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite în termenele stabilite de lege.

Potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum s-a arătat mai sus, societatea nu a suferit vreo vătămare prin indicarea unor temeuri de drept din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în loc de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că organul fiscal a calculat în mod corect accesoriile în raport de cota aplicată și de perioada de calcul, fapt pentru care argumentul societății nu a putut fi reținut.

În ceea ce privește susținerea petentei referitoare la prematuritatea emiterii Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X ca urmare a faptului că aceasta a contestat decizia de impunere prin care a fost stabilit debitul principal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece depunerea unei contestații nu suspendă executarea actului administrativ fiscal, iar accesoriile în sumă de S lei sunt aferente taxei pe valoarea adăugată declarată de petentă la organul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organul fiscal a emis pe numele **S.C. X S.RL. București** Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, pentru suma de S lei, reprezentând: dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu

pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L. București, societate în insolvență**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei taxă pe valoarea adăugată;
- S lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestațiilor va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent asupra faptului că motivul care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. XS.R.L. București, societate în insolvență**, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Iași.

