

DECIZIA NR. 1827/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. – în faliment, din sat C, com. B, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 20601/11.07.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 3237/06.07.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 20601/11.07.2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2011, având domiciliul fiscal în com. B, sat C, nr. 249, bir. 7, jud. X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 3237/19.06.2018, 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/24.04.2018*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.04.2018 și **are ca obiect suma totală de X lei**, din care I lei impozit pe profit și T lei TVA.

Totodată, prin contestația formulată în condițiile de mai sus, societatea se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/24.04.2018 și a Procesului verbal nr. X/24.04.2018.

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 la care s-a confirmat de primire plicul conținând *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.04.2018 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/24.04.2018*, respectiv data de **02.05.2018** și data la care a fost depus la Oficiul poștal plicul conținând contestația în original, respectiv data de **18.06.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plic.

Contestația este formulată prin avocat MC, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria X nr. 299/2018 și prezintă în original semnătura acestuia și a lichidatorului judiciar X IPURL.

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 Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din com. B, sat C, jud. X.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3237/19.06.2018, S.C. X S.R.L. din com. B, sat C, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/24.04.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/24.04.2018, solicitând anularea acesteia cu privire la suma totală de X lei, din care I lei impozit pe profit și T lei TVA.

Totodată, prin contestația formulată în condițiile de mai sus, societatea se îndreaptă și împotriva **Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/24.04.2018 și a Procesului verbal nr. X/24.04.2018.**

Petenta susține că organele de control au încălcat dispozițiile legale cu privire la interpretarea actelor contabile și a relațiilor comerciale dintre părți și formulează următoarele critici:

I.1. Referitor la relațiile comerciale cu SC MSC SRL, SC BFW SRL ȘI SC GRC SRL

Contestatară menționează că raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere arată că aceste societăți nu ar fi putut livra produsele facturate și că relațiile comerciale dintre SC X SRL și societățile mai sus menționate ar fi fictive, dar organul fiscal menționează faptul că s-au achiziționat mărfuri și că acestea ar fi putut fi necesare îndeplinirii obiectului de activitate al societății verificate.

Totodată, aceasta susține că suspiciunea reținută de organul fiscal rezidă din elemente subiective cum că obiectul de activitate al unei societăți comerciale nu poate fi realizat dacă nu își desfășoară activitatea la sediul sau dacă nu are angajați.

În ceea ce privește decizia ANAF de a declara inactivi furnizorii sau faptul că împotriva acestora există dosare penale deschise de DIICOT, societatea face trimitere la prevederile Ordinului nr. 575 din 21.07.2006 al ANAF privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, art. 3 alin. (1) și (2), care, nu ar justifica concluzia că operațiunile de vânzare-cumpărare materializate în facturile incriminate nu ar fi avut loc, interdicția furnizorilor inactivi de a utiliza formulare tipizate cu regim special nefiind de natură a prezuma că petenta nu a cumpărat marfa respectivă.

Societatea consideră că efectele fiscale ale inactivității se răsfrâng doar asupra furnizorului inactiv, nu și asupra cumpărătorului de bună-credință, în favoarea căruia se aplică dispozițiile art. 6 Legea nr. 82/1991 republicată și art. 1 lit. e) Legea nr. 12/1990 republicată.

În susținere petenta invocă și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-439/04 și C-440/04, cauza C-324/11, Decizia 439/2004 și în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11.

I.2. Referitor la relațiile comerciale cu SC RO SRL

În ceea ce privește neconcordanța din declarațiile 394 depuse de cei doi parteneri, societatea precizează că dintr-o eroare umană, SC X SRL nu a declarat achiziția de la RO SRL în dec. 2013 ci pe cale rectificativă în trim. II 2014.

Societatea consideră că faptul că prin NIR s-a constatat o diferență de 5 răsaduri confirmă indirect faptul că tranzacția este reală iar susținerile organului de control nu sunt dovedite atâta vreme cât livrarea s-a efectuat direct către SC M&L TC SRL.

I.3. Referitor la relațiile comerciale cu SC BP SRL

Reprezentantul societății precizează că este posibilă și legală închirierea autoutilitare Mercedes către ambii comercianți, cu atât mai mult cu cât în actul de control se arată că, de exemplu în luna ianuarie 2015, aceasta a fost închiriată de SC X SRL numai pentru 17 zile.

I.4. Referitor la relațiile comerciale cu SC GC SRL și INHGA

Societatea susține că furnizorul urma să efectueze un studiu privind realizarea unei hidrocentrale pe râul Sadu, studiu pentru care a primit avans suma considerată nedeductibilă fiscal. Petenta menționează că acest studiu nu a mai fost realizat din cauza modificării Legii nr. 204/2008 cu privire la alocarea de certificate verzi pentru producătorii de energie verde, fapt care făcea nerentabilă construcția de hidrocentrale, astfel că din rațiuni de profitabilitate proiectul a fost abandonat.

I.5. Referitor la relațiile comerciale cu SC SI SRL

Societatea susține că în practică se obișnuiește ca odată stabilit prețul, până la data întocmirii actelor, promitentul cumpărător poate exercita toate drepturile proprietarului asupra terenului. Acesta învederează că ulterior prestării de servicii constând în pregătirea terenurilor, acestea au intrat în proprietatea sa.

În ceea ce privește lipsa procesului verbal de recepție a lucrărilor, societatea susține că în domeniul pregătirii terenurilor, nu se obișnuiește întocmirea acestui document.

În concluzie, societatea solicită anularea actelor de control contestate.

II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.04.2018, 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 1 lei, perioada verificată fiind 19.09.2011- 31.12.2015 și TVA în sumă de T lei, perioada verificată fiind 01.04.2012-30.09.2017.

De asemenea, urmare a inspecției fiscale a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/24.04.2018, având ca obiect impozitul pe veniturile

microîntreprinderilor, perioada verificată fiind 01/02/2013- 30/09/2017.

Conform celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție F-X/24.04.2018, care a stat la baza emiterii deciziilor contestate, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 21.11.2017-23.04.2018 și a fost suspendată în intervalul 27.11.2017-15.03.2018.

Inspecția a fost efectuată urmare a adreselor nr. 19394/15.09.2017 și nr. 13939/25.09.2017 transmise de Serviciul Juridic din cadrul A.J.F.P. X, prin care s-a adus la cunoștința organelor de control faptul că la SC X SRL s-a deschis procedura generală a insolvenței.

1. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. F-X/24.04.2018 și F-X/24.04.2018 contestate, s-a stabilit că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar- contabile cheltuieli în sumă totală de **B1 lei**, și a dedus TVA în sumă totală de **T1 lei**, în baza unor facturi având la furnizor datele următoarelor societăți comerciale:

- **S.C. BFW SRL**- CUIX (B2 lei baza impozabilă + TVA T2 lei);
- **S.C. GRC SRL**- CUIX (B3 lei baza impozabilă + TVA T3 lei);
- **S.C. MSC S.R.L.**- CUIX (B4 lei baza impozabilă + TVA T4 lei);
- **S.C. RO S.R.L.** - CUIX (TVA T5 lei);
- **SC BP S.R.L.** – CUIX (B5 lei baza impozabilă + TVA T6 lei);
- **S.C. MB S.R.L.** – CUIX (B6 lei baza impozabilă + TVA T7 lei);
- **S.C. CCC S.R.L.** CUIX (B7 lei baza impozabilă);
- **S.C. SI S.R.L.** CUI X (B8 lei baza impozabilă).

Referitor la aceste achiziții, în baza documentelor puse la dispoziție de către societatea verificată, a informațiilor primite de la inspectorii antifraudă și de la alte organe de inspecție fiscală, precum și a informațiilor furnizate de baza de date FISCNET, organele de control au concluzionat că facturile de achiziție prezentate nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor iar societatea nu a putut proba că operațiunile au fost efectuate în realitate, astfel că, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) și art. 145 alin. (1), 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală a respins la deducere **TVA în sumă de T1 lei**. Totodată, aferent perioadei 2012-2015, în baza prevederilor art. 17, art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) și m) inspectorii fiscali au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **I1 lei**.

2. În perioada verificată societatea a înregistrat achiziții de la furnizorul S.C. GC S.R.L.- CUIX, în sumă totală de B9 lei (inclusiv TVA) în baza facturii GC nr. 379/04.12.2012, în care la rubrica „denumirea produselor” este înscris „studiu topografic râul Sadu, jud. Sibiu”.

Societatea a prezentat Contractul nr. 8/02.04.2012 încheiat între S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar, și S.C. GC S.R.L., în calitate de executant, conform căruia „*Obiectul contractului - Se execută de către S.C. GC S.R.L. lucrarea: studiu topografic în vederea valorificării potențialului hidroenergetic a râului Sadu -județul Sibiu, pentru execuția CHEMP Sadu*”, iar „*Valoarea contractului*” este de B10 Euro la care se adaugă TVA de 24 %.

Conform Registrului jurnal listare pentru perioada 01.04.2012-30.04.2012, baza impozabilă în sumă de B11 lei a fost înregistrată pe cheltuieli (contul 628.G.01) în luna aprilie 2012 iar societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de T8 lei.

Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul SC X SRL „*în anul 2012 s-a dorit amenajarea și exploatarea unei centrale hidroelectrice de mică putere pe râul Sadu. Datorită costurilor ridicate și a neobținerii tuturor avizelor favorabile, acest proiect nu s-a finalizat.*”

Deoarece societatea nu a utilizat serviciile facturate de S.C. GC S.R.L., pentru realizarea de operațiuni impozabile, urmare a inspecției cheltuielile în sumă de **B11 lei** înregistrate de societate în trimestrul II 2012 au fost încadrate la nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în speță fiind aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 146 alin. (1) lit. a) și ale art. 148 alin. (1) lit. c) din același act normativ, TVA în sumă de **T8 lei** a fost respinsă la deducere.

3. Conform Registrului-jurnal aferent lunii aprilie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă, pe contul de cheltuieli 622.G.01-*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile* baza impozabilă înscrisă în factura seria IN HGA nr. 229/19.04.2012, în valoare de B12 lei, cu TVA de T9 lei, emisă de INHGA-CUI24582488 având ca obiect „debitul de servitute pe râul Sadu (...)”.

Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul SC X SRL, INHGA a făcut un studiu necesar pentru stabilirea debitului râului Sadu, în scopul stabilirii dacă permite sau nu construirea unei hidrocentrale. Acesta mai precizează că „în anul 2012 s-a dorit amenajarea și exploatarea unei centrale hidroelectrice de mică putere pe râul Sadu. Datorită costurilor ridicate și a neobținerii tuturor avizelor favorabile, acest proiect nu s-a finalizat.”

Deoarece societatea nu a utilizat serviciile facturate de INHGA pentru realizarea de operațiuni impozabile, urmare a inspecției cheltuielile în sumă de **B12 lei** înregistrate de societate în trimestrul II 2012 au fost încadrate la nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în speță fiind aplicate prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) lit. a) din același act normativ, TVA în sumă de T9 lei a fost respinsă la deducere.

4. Organul fiscal i-a anulat societății X S.R.L. codul de TVA la data de 16.07.2015, în baza Deciziei privind anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA nr. 2825/10.07.2015, comunicată la data de 16.07.2015.

În urma verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că ulterior datei de 16.07.2015 societatea a emis facturi fără TVA, astfel:

- factura seria EN nr. 51/02.10.2015 emisă de S.C. X S.R.L. către clientul S.C. F S.R.L., C.I.F.X, în valoare de B13 lei, fără TVA, pentru „materiale conform anexă”;
- factura seria EN nr. 54/30.10.2015 emisă de S.C. X S.R.L. către clientul S.C. BP S.R.L., C.I.F. X, în valoare de B14 lei, fără TVA, pentru mărfuri.

Având în vedere prevederile art. 11 alin. (1[^]3) și ale art 156[^]3 alin. (10) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în urma controlului s-a stabilit că, pentru facturile mai sus enumerate, societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă totală de T10 lei (B13 lei X 24 % + B14 lei X 24 %) și să o declare la organul fiscal.

5. În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că, în conformitate cu cele evidențiate în Fișa de cont 462 „*Creditori diverși*” listată pentru perioada 01.01.2012-30.09.2017, S.C. X S.R.L. a încasat sume de bani de la o serie de societăți (ex: S.C. ASP A S.R.L., S.C. BP S.R.L., S.C. MB S.R.L., S.C. S S.R.L., S.C. F S.R.L.). Având în vedere explicațiile din Fișa de cont 462 „*Creditori diverși*”, precum și faptul că între aceste societăți există raporturi comerciale, aceste sume au fost considerate avansuri, ca urmare a controlului organul de control procedând la colectarea TVA la data încasării avansurilor (sumelor) și la diminuarea TVA colectată la data restituirii sumelor, prin aplicarea procedurii sutei mărite.

În raportul de inspecție se precizează că sumele încasate/înregistrate în rulajul creditor al contului au fost restituite (plăți prin bancă/plăți prin casă/prin compensare) integral până la data de 30.09.2017, excepție făcând suma de B15 lei, sumă ce se regăsește în soldul creditor al contului 462- „*Creditori diverși*” la data de 30.09.2017, pentru care s-a stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de T11 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:

III.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-X/24.04.2018

III.1.1. În ceea ce privește suma de X1 lei, din care:

- I1 lei impozit pe profit
- T1 lei taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe

fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au transmis organelor ce cercetare penală sesizare care vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-VB 121/24.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/24.04.2018 contestate, 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 Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2018.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov au efectuat în perioada 21.11.2017- 23.04.2018, 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 19.09.2011-31.12.2015, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2012-30.09.2017 și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 01.02.2013-30.09.2017. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 27.11.2017-15.03.2018, pentru solicitarea de documente de la alte autorități.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.04.2018, care a 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-X/24.04.2018, contestată de către SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2015, SC X SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de bunuri și servicii pe baza unor facturi care aveau înscrși ca furnizori S.C. BFW SRL- CUIX, S.C. GRC SRL- CUIX, S.C. MSC S.R.L.- CUIX, S.C. RO S.R.L. - CUIX, SC BP S.R.L. – CUIX, S.C. MB S.R.L. – CUIX, S.C. CCC S.R.L. CUIX, S.C. SI S.R.L. CUI X.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de I1 lei și TVA în sumă de T1 lei, sume contestate de către S.C. X S.R.L., acestea au la bază suspiciunile organelor de inspecție fiscală că facturile având la furnizor datele celor 8 societăți mai sus enumerate, în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de B1 lei și TVA în sumă de T1 lei, nu reflectă operațiuni reale și legale.

Astfel, din analiza informațiilor stocate în baza de date ANAF, a documentelor prezentate de contribuabil și a informațiilor transmise de inspectorii antifraudă și de organele de inspecție fiscală 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 în conformitate cu prevederile 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.

Din analiza documentelor aflate în dosarul contestației, se rețin următoarele:

Referitor la relația cu SC MSC SRL, organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală următoarele:

a) Din analiza bazei de date a ANAF a rezultat că S.C. MSC S.R.L. a fost înființată în anul 2012, a avut ca principal obiect de activitate declarat „Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor” cod CAEN 4677, iar activitatea din ultimul bilanț a fost „Intermedieri în comerțul cu produse diverse”-cod CAEN 4619. Societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA/TVA la încasare în perioada 01/10/2013-01/11/2015 și figurează ca „inactiv din data de 26/11/2015, declarat de inspecția fiscală” și „radiată din data de 21.12.2016”.

S.C. MSC S.R.L a fost verificată de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Q pe linie de TVA și impozit pe profit.

Prin adresa SFH 31386/13.11.2017 emisă de Serviciul Fiscal Orășenesc H din cadrul A.J.F.P. Q, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 5175/21.11.2017, au fost transmise D.G.R.F.P. X-A.I.F., Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.06.2015 și Raportul de inspecție fiscală F-X/05.05.2016, încheiate la S.C. MSC S.R.L. și adresa-Sesizare penală nr. 7668/08.06.2015, adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul Q, formulată împotriva numitului SI în calitate de administrator și unic asociat al S.C. MSC S.R.L., pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

b) În cuprinsul Procesului-verbal nr. 8365/02.06.2016 încheiat de D.R.A.F. 7 Sibiu la S.C. BP S.R.L., referitor la furnizorul S.C. MSC S.R.L., se precizează că furnizorii de la care SC MSC SRL declară achiziții în perioada 2013-2014, respectiv GR SRL (CUI X), GCM SRL (CUI X), As SRL (CUI X), PC SRL (CUI X), nu declară livrări către S.C. MSC S.R.L.

Tot în cadrul procesului-verbal nr. 8365/02.06.2016 încheiat de D.R.A.F. 7 Sibiu la S.C. BP S.R.L. se face vorbire de Procesul-verbal nr. 1368712/08.01.2015 în care s-a reținut faptul că facturile înregistrate în evidența S.C. MSC S.R.L. nu au la bază operațiuni reale și că “Având în vedere că S.C. MSC S.R.L. nu avea stoc de marfă la data de 01.01.2014, iar achizițiile efectuate în această perioadă nu au avut la bază operațiuni reale, rezultă că și operațiunile de vânzări către agenții economici din perioada 01.01.2014-30.09.2014 au un caracter fictiv.”

Referitor la relația cu SC BFW SRL, organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală următoarele:

a) În Procesul-verbal nr. 8365/02.06.2016 încheiat de D.R.A.F. 7 Sibiu la S.C. BP S.R.L. sunt înscrise constatări pentru furnizorul S.C. BFW S.R.L., astfel:

„(...) Referitor la furnizorul S.C. BFW S.R.L., C.I.F.: X, în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 1 SV în baza cărora a fost întocmit Procesul-verbal nr. 1798/1/20.05.2015 și conform adresei nr. A_FSV_4541-2015 se rețin următoarele aspecte:

- administratorul societății verificate nu a putut fi contactat, societatea nu funcționează la adresa sediului social declarat, nu are sedii secundare/puncte de lucru;

- administratorul societății CDM este cercetat în faza de urmărire penală pentru săvârșirea infracțiunilor de „constituire a unui grup infracțional organizat” și „complicitate la evaziunea fiscală” prin „evidențierea în acetle contabile sau alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea unor operațiuni fictive” și „spălare de bani” (...)

b) În Raportul de constatare nr. 45/D/P/2012 din data de 05.12.2014, întocmit de către inspectorii antifraudă se precizează:

„Din verificarea documentelor de evidență contabilă am constatat că S.C. X S.R.L. a avut relații comerciale constând în achiziții de materiale de construcții de la S.C. BFW S.R.L. SV, CUI X și S.C. GRC S.R.L. Q, CUI X, furnizori ai căror comportament fiscal este specific firmelor de tip fantomă. (...)”

Referitor la relația comercială S.C. BFW S.R.L. și S.C. X S.R.L. privind realitatea operațiunilor se menționează că “Pentru achiziția bunurilor (mărfuri) nu se face dovada originii, a circuitului legal al bunurilor și implicit al exigibilității (plății) taxei în amonte pe lanț de furnizori de către S.C. BFW S.R.L., se evidențiază că aceasta este furnizor fictiv, singurul scop este acela de a fi utilizat în emiterea de facturi pentru a facilita clientului S.C. X S.R.L. declararea de TVA deductibilă majorată și diminuarea impozitului pe profit și a TVA de plată. (...) Se poate concluziona că documentele contabile pentru aceste tranzacții nu au calitatea de documente justificative.”

Referitor la relația cu SC GRC SRL organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală următoarele:

a) În Raportul de constatare nr. 45/D/P/2012 din data de 05.12.2014, întocmit de către inspectorii antifraudă se precizează:

„Din verificarea documentelor de evidență contabilă am constatat că S.C. X S.R.L. a avut relații comerciale constând în achiziții de materiale de construcții de la S.C. BFW S.R.L. SV, CUI X și S.C. GRC S.R.L. Q, CUI X, furnizori ai căror comportament fiscal este specific firmelor de tip fantomă. (...)”

Referitor la realitatea operațiunilor dintre S.C. GRC S.R.L. și S.C. X S.R.L., inspectorii antifraudă concluzionează că “furnizorii declarați de S.C. GRC S.R.L., prin care se dorește stabilirea unei proveniențe aparent legale a bunurilor livrate ulterioar sunt firme care nu recunosc asemenea tranzacții (...) firme declarate inactive fiscal, radiate, neplătitoare de TVA. Prin aceste operațiuni de inducere în eroare S.C. GRC S.R.L. urmărește declararea unei TVA de plată în sumă minimă și ascunderea caracterului fictiv al tranzacțiilor derulate. (...) În această situație, pentru achiziția bunurilor (mărfuri - materii prime) nu se face dovada originii, a circuitului legal al bunurilor și

implicit al exigibilității (plății) taxei în amonte pe lanț de furnizor de către S.C. GRC S.R.L., se evidențiază că acesta este furnizor fictiv, singurul scop fiind acela de a fi utilizat în emiterea de facturi pentru a facilita clientului S.C. X S.R.L. declararea de TVA deductibilă majorată și diminuarea impozitului pe profit și a TVA de plată chiar dacă acest client prin documentele financiar contabile înregistrate reflectă o aparență de legalitate relevând interesul acestuia de a îndeplini -la nivel formal- condițiile din reglementările fiscale în vigoare, în acest fel încercând a acoperi caracterul fictiv al tranzacțiilor în cauză, creând premiza invocării „buneicredințe” în relațiile comerciale. (...)”

b) În Procesul verbal nr. 8365/02.06.2016 încheiat de D.R.A.F. 7 Sibiu la S.C. BP S.R.L., în care sunt înscrise constatări pentru furnizorul S.C. GRC S.R.L., se precizează:

„(...) Referitor la furnizorul S.C. GRC S.R.L. în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 1 SV, respectiv în baza procesului-verbal nr. 1079398/SV/18.08.2014, a procesului-verbal nr. 1228/1/07.04.2016 și a procesului-verbal nr. 17909/28.10.2014 emis de AJFP Q, se rețin următoarele aspecte:

- societatea GRC S.R.L., nu funcționează la adresa sediului social/domiciliului fiscal declarat, inspectorii antifraudă au întocmit invitație administratorului societății pentru prezentarea documentelor financiar contabile. (...)

- din procesul –verbal nr. 17909/28.10.2014 se rețin următoarele aspecte: societatea GRC S.R.L. a mai făcut obiectul verificărilor încrucișate privind tranzacții în lanț, ocazie cu care s-a constatat caracterul fraudulos și fictiv al documentelor emise (facturi). Societatea nu a avut salariați, depozite sau mijloace fixe în patrimoniu sau alte acte /documente ce sunt necesare justificării desfășurării unei activități legale și reale privind specificul activității.

GRC S.R.L. are un comportament fiscal asimilat societăților de tip fantomă care participă alături de alte societăți din lanț la realizarea de operațiuni de tip suveică sau carusel (...)

Referitor la relația cu SC BP SRL organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală următoarele:

Din consultarea Raportului de inspecție fiscală nr. 279/17.08.2016 încheiat de A.J.F.P. X la S.C. BP S.R.L., s-a constatat că SC BP SRL –în calitate de prestator, a încheiat cu SC ASP M SRL ROX, în calitate de beneficiar, contractul închiriere utilaje și mijloace de transport nr. 1/15.01.2015, având ca obiect „*închiriere utilaje autoutilitară Mercedes cu o chirie de 8.500 lei/lună la care se adaugă TVA*”, durata executării contractului fiind „*de la data semnării, la 30.06.2015 cu posibilitatea prelungirii(...)*”.

Astfel, în condițiile în care S.C. BP S.R.L., a avut în patrimoniu în anul 2015 o singură autoutilitară Mercedes, ce a fost pusă la dispoziția societății S.C. ASP M S.R.L.- RO X din data de 15.01.2015 până la data de 30.06.2015, în baza Contractului de închiriere cu utilaje și mijloace de transport nr. 1/15.01.2015 dar și S.C. X S.R.L. a înregistrat servicii de închiriere „*autoutilitară Mercedes*” în baza comenzii nr. 1/20.01.2015, pentru 17 zile și a facturii seria BN nr. 452/29.01.2015, organele de control au concluzionat că SC X S.R.L. nu face dovada realității operațiunilor în relația comercială cu S.C. BP S.R.L.

Referitor la relația cu SC MB SRL organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală următoarele:

a) *„Din documentele puse la dispoziție de S.C. X S.R.L., respectiv de către S.C. MB S.R.L. și din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016, rezultă că societatea S.C. X S.R.L. nu face dovada provenienței mărfurilor facturate de S.C. MB S.R.L., marfă ce a fost facturată către aceasta de S.C. MSC S.R.L., a circuitului legal al recepției mărfii, N.I.R.-ul este întocmit în mod formal nefiind semnat de nici o persoană din partea X S.R.L. care să confirme operațiunea. În aceste condiții factura și NIR-ul nu au calitatea de document justificativ”.*

b) În Procesul verbal nr. 8402/10.06.2016 încheiat de inspectorii Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Sibiu, se precizează că „*Având în vedere că societatea MSC SRL nu avea stoc de marfă la data de 01.01.2014, iar achizițiile efectuate în această perioadă nu au avut la bază*

operațiuni reale, rezultă că și operațiunile de vânzări către agenți economici din perioada 01.01.2014-30.09.2014 au un caracter fictiv, deci și livrările către S.C. MB SRL.”

În ceea ce privește relația comercială desfășurată între MB SRL și societatea S.C. MSC SRL inspectorii antifraudă rețin următoarele aspecte:

- societățile nu au putut face dovada realității tranzacțiilor;
- documentele legate de circulația bunurilor/serviciilor nu conțin toate datele cu privire la transportul bunurilor, datele de identificare ale persoanelor care au asigurat expediția bunurilor și a celor care au întocmit documentele;
- tranzacțiile sunt descrise generic de către persoanele care le-au efectuat, în documentele justificative nu sunt menționate persoane de contact;
- sumele de bani încasate de către MSC SRL de la societatea MB SRL au fost ridicate în aceeași zi sau ziua imediat următoare, în numerar, de către numitul S de la instituții bancare din județul X.

Referitor la relația cu SC CCC SRL organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală că S.C. CCC S.R.L., nu deținea salariați care să fi prestat servicii facturate către S.C. X S.R.L., astfel că nu sunt elemente care să susțină capacitatea acestui furnizor a presta serviciile de administrare imobil/amenajare sediu social facturate către S.C. X S.R.L. și că S.C. X S.R.L. nu deține în patrimoniu imobile-construcții care să facă obiectul prestărilor de servicii de „administrare imobil”.

Referitor la relația cu SC SI SRL organele de control precizează că societatea verificată nu a prezentat contract de prestări servicii încheiat cu acest furnizor pentru serviciile de „lucrări de pregătire teren”, situații de lucrări acceptate de beneficiar, proces-verbal de recepție a lucrărilor, sau orice alte documente.

Reprezentantul contestatarii a precizat că societatea a avut în patrimoniu 2 terenuri în comuna Mândra achiziționate de la persoane fizice, care au necesitat lucrări de defrișare (curățire vegetație) și îndreptare pentru a fi redade în circuitul agricol, dar terenurile la care se face referire sunt achiziționate la data de 06.11.2012, în timp ce factura de servicii de „lucrări de pregătire teren” este datată de 20.01.2012, astfel că la data facturării serviciilor S.C. X S.R.L. nu deținea în patrimoniu terenuri.

Referitor la relația cu SC RO SRL organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală că societatea verificată a prezentat contractul de vânzare-cumpărare material săditor de afin nr. 094/22.11.2013, încheiat între S.C. RO S.R.L.- în calitate de „vanzător” și S.C. X S.R.L.- în calitate de „cumpărător”, având ca obiect „vânzarea de către vânzător a materialului săditor reprezentând arbuști de afin având vârsta biologică de 2 ani, în ghivece individuale (9 cm. X 9 cm. X 10 cm.)”.

Deși conform prevederilor contractuale „Cumpărătorul va suporta costul transportului” iar cumpărătorul se obligă să asigure preluarea, verificarea cantitativă și calitativă a mărfii pe baza procesului-verbal de recepție la pepiniera Olunden, reprezentantul SC X SRL a declarat că „Materialul săditor de afin a fost transportat de către vânzător – S.C. RO S.R.L. Marfa a fost descărcată direct din mașina lui S.C. RO S.R.L. la plantația de afin.” și că „Marfa a fost recepționată direct de beneficiarul final S.C. M & L TC S.R.L., C.I.F. RO X7, implicit de S.C. F S.R.L., care deține o plantație de afin în com. X, Copăcel”.

Organele de control au concluzionat că S.C. X S.R.L. nu face dovada originii și a circuitului legal al mărfii, nu a făcut dovada transportului mărfii, iar N.I.R.-ul a fost întocmit în mod formal prin lipsa semnăturilor, aspectele fiind de natură a genera suspiciuni întemeiate asupra realității activității de transport marfă și a tranzacțiilor în sine.

Totodată, la fundamentarea concluziei că nu se poate proba realitatea și legalitatea operațiunilor evidențiate în facturile care au înscris ca furnizor cele 8 societăți în speță, de la care în perioada verificată societatea X SRL a înregistrat achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de B1 lei (fără TVA), au stat constatări pertinente ale organelor de control care sesizează printre altele și că:

- în facturile de achiziție nu sunt completate datele privind expediția;

- în Notele de intrare recepție nu sunt completate mențiuni la rubricile „comisia de recepție”, respectiv „numele și prenumele”, „semnătura”, „primit în gestiune”, respectiv „data” și „semnătura”;
- societatea verificată nu probează efectuarea transportului mărfurilor recepționate;
- pentru unele societăți care fac parte din aceste lanțuri de tranzacționare (SC MSC SRL, SC MB SRL, SC BFW SRL, SC BP SRL, SC GRC SRL), s-au întocmit sesizări penale pentru fapte de evaziune fiscală, organele de control concluzionând că nu se verifică realitatea livrărilor înscrise în facturi;
- parte dintre societățile furnizoare nu funcționează la sediul declarat și/sau nu și-au îndeplinit obligațiile declarative fiind inactivate de inspectorii fiscali:
 - S.C. BFW SRL a fost declarată inactivă din data de 15.03.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
 - SC GRC SRL este inactivă începând cu 07.06.2013 prin decizia AJFP Q nr. 1162/29.04.2013, iar prin hotărârea nr. 31/23.01.2015 a Tribunalului Iași s-a dispus dizolvarea societății;
 - S.C. MSC S.R.L. este inactivă din data de 26/11/2015, declarată de inspecția fiscală și a fost radiată din data de 21.12.2016.

În baza celor prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC X SRL nu are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuieli în suma totală de B1 lei și nici pentru TVA în sumă de T1 lei, valori înscrise în facturile având la furnizorii datele S.C. BFW SRL, S.C. GRC SRL, S.C. MSC S.R.L., S.C. RO S.R.L., SC BP S.R.L., S.C. MB S.R.L., S.C. CCC S.R.L. și S.C. SI S.R.L., deoarece există suspiciunea că prin înregistrarea achizițiilor de la societățile comerciale mai sus menționate s-a creat în fapt un circuit scriptic de documente fără conținut economic, cu consecința creării unor avantaje fiscale nelegale, constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, din analiza documentelor prezentate la control, a bazelor de date ANAF și având în vedere constatările organelor de control consemnate în procesele verbale încheiate la firmele de pe circuit, echipa de inspecție fiscală a reținut, în ceea ce privește realitatea achizițiilor în cauză, că SC X SRL nu face dovada provenienței mărfurilor facturate de acești furnizori, astfel că facturile nu se pot constitui în documente justificative legale care să dovedească proveniența legală a bunurilor și serviciilor înregistrate în evidența contabilă și fiscală a SC X SRL.

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.04.2018 a fost transmisă împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.04.2018 organelor de cercetare penală, astfel:

- Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Serviciul Teritorial X în data de 09.05.2018 cu Poșta Militară, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov, A.J.F.P. X, Inspecția Fiscală sub nr. 2269/24.04.2018;
- Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Serviciul Teritorial SV în data de 09.05.2018 cu Poșta Militară, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov, A.J.F.P. X, Inspecția Fiscală sub nr. 2269/24.04.2018.

Prejudiciul total transmis organelor de cercetare penală este în sumă de X1 lei și se compune din: impozit pe profit suplimentar în sumă de I1 lei și TVA în sumă de T1 lei.

Prin adresa emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în Dosarul nr. X/P/2018, înregistrată la A.J.F.P. X, Inspecția Fiscală sub nr. 2269/20.06.2018, se face cunoscut că sesizarea penală cu nr. 2269/24.04.2018 formulată împotriva S.C. X S.R.L., a fost înregistrată sub numărul unic de dosar penal X/P/2018 și a fost trimisă Serviciului de Investigare a Criminalității Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție al Județului X în vederea efectuării cercetărilor aferente.

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 indicilor 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/24.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/24.04.2018 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/24.04.2018, în perioada verificată societatea și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de B1 lei și pentru TVA în sumă de T1, înregistrând în evidențele fiscale și contabile operațiuni referitor la care se pune problema realității, cu consecința diminuării profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată de plată, respectiv sustragerea de la plata acestora.

Astfel, din documentele prezentate de contribuabil, din explicațiile date și din constatările controalelor efectuate la societățile din lanțul de aprovizionare, nu s-a putut determina, obiectiv, realitatea operațiunilor înscrise în documentele prezentate, organele de inspecție fiscală menționând că datele și informațiile reținute referitor la cei 8 „furnizori” nu susțin capacitatea acestora de a livra mărfurile înscrise în facturi.

În speță, 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).

Speța analizată se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și 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 a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, 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. Inalta 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.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de 11 lei și la TVA în sumă de T1 lei, stabilite suplimentar de plată și contestate de societate, se reține că deficiențele care le-au generat fac obiectul Sesizărilor nr. 2269/24.04.2018, înregistrate la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2018, 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 evidentierea altor operațiuni fictive;"

În cauza supusă soluționării, organele de inspecție fiscală au constatat că partenerii de afaceri ai societății verificate nu declară tranzacțiile înregistrate în evidența contabilă și fiscală a societății X SRL ca și achiziții, nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, în fapt aceștia formând lanțuri tranzacționale care relaționează între ele în scopul creării unor circuite comerciale fictive și emiterii de facturi generatoare de cheltuieli și TVA deductibilă.

Mai mult, pentru unele societăți care fac parte din aceste lanțuri tranzacționale (SC MSC SRL, SC MB SRL, SC BFW SRL, SC BP SRL, SC GRC SRL), s-au întocmit sesizări penale pentru fapte de evaziune fiscală.

Prin urmare, rezultă că organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „penalul ține în loc civilul”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor efectuate, aplicabile fiind și prevederile art. 28 din Codul de procedură penală, care precizează:

„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.”

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrariedade 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**.

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 contrarietate 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.

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 acele 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 căroră *„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”*.

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”*.

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 organelor de cercetare Sesizarea penală nr. 2269/24.04.2018, înregistrată la Parchetulul de pe lângă Tribunalul X cu nr. X/P/2018, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, precum și din informațiile primite urmare a verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă, 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, 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, D.G.R.F.P. Brașov 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 căroră:

“(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 contestatorului, 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, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

se va suspenda soluționarea 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/24.04.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/24.04.2018, pentru suma de **X1 lei, compusă din: impozit pe profit în sumă de 11 lei și TVA în sumă de T1 lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.**

Petenta mai precizează în contestație că se îndreaptă și împotriva Procesului verbal nr. X din data de 24.04.2018 prin care au fost sesizate organele de cercetare penală.

Cu privire la acest aspect organul de soluționare reține că Procesul verbal nr. X/24.04.2018 a fost întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în conformitate cu art. 132 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces verbal în acest sens. Având în vedere prevederile art. 268 alin. (1) și (2) antecitat, acest act nu constituie titlu de creanță, și astfel nu este susceptibil de a fi contestat.

III.1.2 Referitor la suma totală de X2 lei, din care T12 lei TVA și I2 lei impozit pe profit

Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de a deducere cheltuielile în sumă totală de B16 lei și a TVA aferentă în sumă de T12 lei, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste servicii au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile/ operațiuni taxabile.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X2 lei, din care I2 lei impozit pe profit și T12 lei TVA, fiind constatate următoarele deficiențe:

a) În perioada verificată societatea a înregistrat achiziții de la furnizorul S.C. GC S.R.L.-CUIX, în sumă totală de B9 lei (din care T8 lei TVA) în baza facturii GC nr. 379/04.12.2012, în care la rubrica „denumirea produselor” este înscris „studiu topografic râul Sadu, jud. Sibiu”.

Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul SC X SRL „în anul 2012 s-a dorit amenajarea și exploatarea unei centrale hidroelectrice de mică putere pe râul Sadu. Datorită costurilor ridicate și a neobținerii tuturor avizelor favorabile, acest proiect nu s-a finalizat.”

Deoarece societatea nu a utilizat serviciile facturate de S.C. GC S.R.L., pentru realizarea de operațiuni impozabile, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare a inspecției cheltuielile în sumă de **B11 lei** înregistrate de societate în trimestrul II 2012 au fost încadrate la nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 146 alin. (1) lit. a) și ale art. 148 alin. (1) lit. c) din același act normativ, TVA în sumă de **T8 lei** a fost respinsă la deducere.

b) Societatea a înregistrat în evidența contabilă a lunii aprilie 2012, pe contul de cheltuieli 622.G.01-Cheltuieli privind comisioanele și onorariile, baza impozabilă în sumă de B12 lei, înscrisă în factura seria IN HGA nr. 229/19.04.2012 emisă de INHGA, și a dedus TVA aferentă în sumă de T9 lei.

Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul SC X SRL, INHGA a făcut un studiu necesar pentru stabilirea debitului râului Sadu, în scopul stabilirii dacă permite sau nu construirea unei hidrocentrale. Acesta mai precizează că „în anul 2012 s-a dorit amenajarea și exploatarea unei centrale hidroelectrice de mică putere pe râul Sadu. Datorită costurilor ridicate și a neobținerii tuturor avizelor favorabile, acest proiect nu s-a finalizat.”

Deoarece societatea nu a utilizat serviciile facturate de INHGA pentru realizarea de operațiuni impozabile, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de **B12 lei** înregistrate de societate în trimestrul II 2012 au fost încadrate la nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) lit. a) din același act normativ, TVA în sumă de T9 lei a fost respinsă la deducere.

În contestația formulată, referitor la serviciile facturate de SC GC SRL, petenta susține că aceasta urma să efectueze un studiu pentru realizarea unei hidrocentrale pe râul Sadu, studiu pentru care a fost achitat în avans suma considerată nedeductibilă. De asemenea, contestatara precizează că studiul nu s-a mai realizat din cauza modificărilor aduse Legii 204/2008 cu privire la alocarea de certificate verzi pentru producătorii de energie verde, fapt care făcea nerentabilă construcția de hidrocentrale, astfel că din rațiuni de profitabilitate proiectul a fost abandonat.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

art. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Totodată, aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală pentru acordarea deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pe linie de TVA, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile Normelor metodologice date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Norme metodologice:

45. (6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul

fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian*.

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

[...]

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.

Norme metodologice:

„53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din analiza documentelor din dosarul contestației, organul de soluționare reține că:

a) În data de 04.04.2012 SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar- contabile factura nr. 379/04.12.2012 emisă de SC GC, în care la rubrica „denumirea produselor” este înscris „studiu topografic râul Sadu, jud. Sibiu”. În data de 04.07.2012 societatea a operat plata către furnizor a sumei de B9 lei, reprezentând valoarea totală a acestei facturi. Societatea a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil baza impozabilă în sumă de B11 lei, înscrisă în factura de la SC GC SRL și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de T8 lei.

b) Societatea a înregistrat în evidența contabilă a lunii aprilie 2012, pe contul de cheltuieli 622.G.01-*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*, baza impozabilă în sumă de B12 lei, înscrisă în factura seria IN HGA nr. 229/19.04.2012, și a dedus TVA aferentă în sumă de T9 lei, pentru serviciile de „debitul de servitute pe râul Sadu (...)”.

În explicațiile scrise formulate la solicitarea echipei de control societatea precizează că a dorit amenajarea și exploatarea unei hidrocentrale de mică putere pe râul Sadu dar că din cauza costurilor ridicate și a faptului că nu au fost obținute avizele necesare, acest proiect nu s-a finalizat. Totodată, în contestația analizată, se precizează că SC GC SRL urma să efectueze un studiu pentru realizarea unei hidrocentrale pe râul Sadu, studiu pentru care a fost achitat în avans

suma considerată nedeductibilă. De asemenea, contestatara precizează că studiul nu s-a mai realizat din cauza modificărilor aduse Legii 204/2008 cu privire la alocarea de certificate verzi pentru producătorii de energie verde, fapt care făcea nerentabilă construcția de hidrocentrale, astfel că din rațiuni de profitabilitate proiectul a fost abandonat.

Referitor la aceste susțineri ale reprezentantului societății, se constată că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că:

- societatea susține că suma achitată SC GC SRL reprezenta avans, dar aceasta a fost înregistrată în evidențele contabile direct pe cheltuieli, contul 628-„*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, în luna în care a fost întocmită factura, iar pe factură este înscris „studiu topografic”. Totodată în contractul încheiat între părți, pentru valoarea totală de B10 euro la care se adaugă TVA, este prevăzută plata unui avans în valoare de doar 30% din valoarea contractului și plata diferenței de 70% la finalizarea lucrărilor, dar societatea a evidențiat pe cheltuieli și a achitat la data de 04.07.2012 înreaga valoare prevăzută în contract;

Se reține astfel că susținerea petentei că ar fi achitat doar un avans nu este probată.

În drept, în conformitate cu dispozițiile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„8.2.3. *Imobilizări corporale*

Recunoașterea imobilizărilor corporale

93. - (1) *Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.*”

Acest act normativ mai prevede că avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se evidențiază în contul 232- „*Avansuri acordate pentru imobilizări corporale*”, cont care nu influențează rezultatul financiar al exercițiului.

În cauză, se constată că și în cazul în care într-adevăr obiectul facturii nr. 379/04.12.2012 emisă de SC GC SRL ar fi fost plata unui avans pentru un proiect viitor, societatea nu ar fi avut drept de deducere pentru baza impozabilă în sumă de B11 lei, aceasta trebuind a fi înregistrată în contul 232 “*Avansuri acordate pentru imobilizări corporale*”.

Totodată, petenta precizează că studiul nu a mai fost realizat ori în această situație erau aplicabile prevederile stipulate la art. 138 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora baza de impozitare se reduce „*dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor*”,

coroborate cu prevederile pct. 20 alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că „*beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.*”

În ceea ce privește TVA aferentă avansurilor se mai reține că prin Decizia CJUE în cauza Firin C-107/2013, Curtea a statuat faptul că deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri să fie regularizată atunci când această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul.

- În conformitate cu clauzele contractului de prestări servicii nr. 8/02.04.2012 încheiat între S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. GC SRL în calitate de executant, „Obiectul contractului” este executarea de către SC GC SRL a unui „studiu topografic în vederea valorificării potențialului hidroenergetic al râului Sadu, județul Sibiu, pentru execuția CHEMA Sadu”, lucrarea trebuind să cuprindă:
 - a) memoriu tehnic;
 - b) parte topo
 - c) plan de situație;
 - d) plan încadrare în zonă;
 - e) profil longitudinal în talvegul râului Sadu

dar societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației niciun document de natura celor prevăzute în contract, ba mai mult a afirmat că studiul nu a mai fost realizat;

- petenta nu a prezentat niciun document din care să rezulte motivul pentru care proiectul de construire a unei hidrocentrale pe râul Sadu a fost abandonat. Astfel deși susține că a abandonat proiectul din „rațiuni de profitabilitate”, aceasta nu a prezentat nici cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației **dovezi obiective care să susțină continuitatea intenției declarate de a construi microhidrocentrale și că din motive care nu țin de voința sa acest lucru nu a mai fost posibil**. Motivațiile societății privind schimbările legislative, nu pot fi reținute în favoarea deducerii TVA, contestatara nedemonstrând că din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, nu a fost posibilă realizarea investiției în microhidrocentrale.

Referitor la TVA dedusă aferent obiectivelor de investiții abandonate, se reține că în Cauza C-37/95 *Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV*, Curtea recunoaște, dreptul persoanelor impozabile de a-și păstra dreptul de deducere atunci când bunurile și serviciile achiziționate, pentru care s-a născut dreptul de deducere în amonte nu mai sunt utilizate în scopul activităților economice taxabile din aval, însă sub condiția ca această situație să se datoreze unor circumstanțe care nu depind de voința persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare voinței acestor persoane.

În aceste condiții se reține ca pertinentă concluzia organelor de control că societatea a dedus cheltuieli și TVA pentru achiziția de servicii pentru care nu a probat că sunt aferente operațiunilor sale taxabile, așa cum prevăd dispozițiile art. 73, alin. 1 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„Art. 73 alin. 1 Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”

Se reține că, justificarea bunurilor/serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În acest sens, se constată că aquis-ului comunitar în domeniul TVA, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

În speță, organele de control au respins la deducere cheltuielile și TVA aferentă deoarece societatea nu a făcut dovada faptului că taxa este aferentă achiziției de bunuri/servicii care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, sau că **din motive care nu țin de voința sa** persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*,

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 12 lei $[(B11+ B12) \times 16\%]$ și la TVA suplimentară în sumă de T12 lei (T8+ T9 lei).

III. 1.3 Referitor la TVA în sumă de T13 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatară nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală F-X/24.04.2018, care a stat la baza deciziei contestate, organele de control au determinat obligații fiscale principale suplimentare, reprezentând TVA colectată în sumă de **T13 lei**, în baza următoarelor constatări:

- S.C. X S.R.L. nu a colectat TVA pentru livrările efectuate după data de 16.07.2015, la care, în baza Deciziei privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 2825/10.07.2015, organul fiscal i-a anulat codul de TVA. Drept urmare, având în vedere prevederile art. 11 alin. (1)³ și ale art 156³ alin. (10) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în urma controlului s-a stabilit că societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă totală de T10 lei (B13 lei X 24 % + B14 lei X 24 %) și să o declare la organul fiscal.
- În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că, în conformitate cu cele evidențiate în Fișa de cont 462 „*Creditori diverși*” listată pentru perioada 01.01.2012-30.09.2017, S.C. X S.R.L. a încasat sume de bani de la o serie de societăți. Având în vedere explicațiile din Fișa de cont 462 „*Creditori diverși*” precum și faptul că între aceste societăți există raporturi comerciale, aceste sume au fost considerate avansuri, ca urmare a controlului organul de control procedând la colectarea TVA la data încasării avansurilor (sumelor) și la diminuarea TVA colectată la data restituirii sumelor, prin aplicarea procedurii sutei mărite. În raportul de inspecție se precizează că sumele încasate/înregistrate în rulajul creditor al contului au fost restituite (plăți prin bancă/plăți prin casă/prin compensare) integral până la data de 30.09.2017, excepție făcând suma de B15 lei, sumă ce se regăsește în soldul creditor al contului 462- „*Creditori diverși*” la data de 30.09.2017, pentru care s-a stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de T11 lei.

Referitor la aceste deficiențe, care au generat obligații fiscale principale suplimentare reprezentând TVA în sumă de T13 lei, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

art. 276 Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva obligațiilor fiscale totale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/24.04.2018, în sumă de X lei dar nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva **taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de T13 lei.**

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății în ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de T13 lei.

III.2. Referitor la contestarea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere F-Z/24.04.2018

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Brașov, prin Serviciul soluționare contestații 1, se poate investi cu soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere F-Z/24.04.2018, în condițiile în care prin această decizie de impunere nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, iar contestatara nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

În fapt, prin contestația formulată, SC X SRL se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere F-Z/24.04.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală F-X/24.04.2018, având ca obiect perioada 01.02.2013-30.09.2017 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

În drept, la art. 131 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, referitor la rezultatele inspecției fiscale, se precizează că:

“Art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

[...]

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;”

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art. 1 referitor la titlul de creanță, se precizează că:

“Art. 1 Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”

Totodată, dispozițiile art. 268 din același act normativ, stipulează că:

“Art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.”

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 prevăd că:

„9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleQ perioade și aceluQ tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.

[...]

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține ca **S.C. X S.R.L.** se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport cu dispozițiile art. 268 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și nu a probat că ar fi fost lezată în vreun interes al său prin emiterea acestui acti administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/24.04.2018.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care legiferează că:

“Art. 280 Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 12.1 lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, pentru capătul de cerere formulat împotriva Deciziei privind **nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/24.04.2018 contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.**

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), art. 279 alin. (1) și (5) și ale 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) 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/24.04.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/24.04.2018 de A.J.F.P. Brașov, **pentru suma de X1 lei**, din care **I1 lei impozit pe profit și T1 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.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată 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/24.04.2018, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de X2 lei**, din care:

- I2 lei impozit pe profit ;
- T12 lei TVA.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată 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/24.04.2018, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de T13 lei** reprezentând TVA.

4) Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/24.04.2018, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală.

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.