

DECIZIA nr.2575

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat in data de.. conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa in data de.., fiind inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal, din urmatoarele motive:

Societatea considera ca in mod gresit organele de inspectie fiscala au retinut ca achizitiile efectuate de la Societatea M nu sunt reale si ca au avut ca scop principal obtinerea de avantaje fiscale.

Cu privire la constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la Societatea M si anume ca aceasta nu detine spatiu de productie, de depozitare, nu a intocmit rapoarte de productie, nu s-au inregistrat consumuri de energie electrica si materiale auxiliare si astfel bunurile ce fac obiectul facturilor care au inscrise la rubrica "furnizor" Societatea M nu au fost achizitionate de la acest furnizor , societatea contestatara considera ca acestea constituie simple probe indirecte atata timp cat a facut dovada ca bunurile inscrise in facturi au fost livrate dupa cum rezulta din foaia de parcurs, au fost revandute prin aplicarea unui adaos comercial si incasate de Societatea X, in acest sens fiind prezentate contractele de cesiune de creanta ; considera ca nu s-a adus niciun prejudiciu bugetului de stat iar cele 7 facturi in baza carora s-a stabilit impozit pe profit si TVA nu sunt fictive.

Societatea contestatara sustine ca, eventualul comportament sau chiar apartenenta etnica a unora dintre furnizorii Societatii M si nici cele consemnate de catre inspectorii

fiscali in cadrul controalelor anterioare efectuate la alti agenti economici nu pot constitui o dovada irefragabila a abuzului din partea X; sustine ca in mod nejustificat organele de inspectie fiscala au retinut ca s-au efectuat abuzuri, pe deoparte, in amonte respectiv pe de alta parte in aval de contribuabil , deoarece in amonte, cele precizate referitor la M si unii dintre furnizorii acesteia nu constituie, in sine, o dovada a abuzului iar in aval , organele de inspectie fiscala nu au cercetat si cu atat mai mult nu au dovedit un comportament abuziv al clientilor Societatii X.

Astfel, considera ca atat timp cat in amonte nu exista vreun fel de probe privind un comportament presupus abuziv, concluzia organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere, contestata , apare ca fiind nejustificata.

Societatea contestatara arata ca definirea notiunii de "practica abuziva" a fost foarte bine realizata in practica Curtii de Justitie a Uniunii Europene in Cauza C-255/2 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise iar necesitatea analizei obiective a "bunei credinte " a contribuabilului a fost statuata prin hotararea CJUE din 13 februarie 2014 in cauza C-18/13 Maks Pen Food .

Societatea X sustine ca prin actul administrativ fiscal contestat , organele de inspectie fiscala au retinut ca, potrivit jurisprudentei CJUE deducerea TVA poate fi refuzata "daca se stabileste, in raport de elemente obiective ca acest drept este invocat in mod fraudulos sau abuziv" iar in speta lipsesc elementele obiective , in amonte fiind retinute doar imprejurari si dovezi indirecte iar in aval , nefiind verificate sau macar mentionate acestea. Considera ca in mod nelegal , bazat doar in mod exclusiv pe probe indirecte privind furnizorul X, respectiv unii furnizori ai acestuia, ignorand faptul ca bunurile achizitionate au fost vandute cu aplicarea unui adaos , organele de inspectie fiscala au retinut ca operatiunile derulate cu M au fost fictive , motiv pentru care s-a respins dreptul de deducere al cheltuielilor cat si al TVA.

Totodata societatea contestatara arata ca jurisprudenta CJUE este constanta in sensul ca particularul trebuie sa beneficieze de prezumtia de buna-credinta, revenind organelor fiscale sarcina probei , aspect care rezulta din cauzele Halifax (C-255/02) Axel Kittel (C-439/04) si Racolta Recycling (C-440/04). In toate aceste cazuri Curtea, atrage atentia in mod serios , aratand ca particularul nu trebuie sa devina un investigator , acesta sarcina revenind organelor statale. Asadar daca un particular se afla in posesia unei facturi conforme cu cerintele impuse de directiva, daca din verificarea realizata in VIES rezulta ca partenerul de la care doreste sa achizitioneze bunuri/servicii detine un cod de TVA valabil, rezulta ca respectivul particular a actionat cu suficienta diligena. Prin urmare , dreptul de deducere al acestuia trebuie protejat indiferent de comportamentul partenerului sau , revenind statului sarcina de a sanctiona faptele respectivului partener.

Astfel , societatea contestatara considera ca cele retinute prin actele incheiate sunt irelevante si nu constituie o proba a caracterului fictiv; imprejurarea ca Societatea M ar fi implicata intr-un lant de facturari succesive care nu au la baza operatiuni reale nu poate duce la concluzia ca si tranzactiile derulate cu X ar fi fost fictive. Nici aspectul ca , Societatea M nu a depus situatiile financiare aferente anului 2014 nu poate avea o inraurire asupra aprecierii caracterului real al operatiunilor economice derulate iar faptul ca aceasta a vandut bunurile inscrise in cele 7 facturi nu poate fi contestat deoarece livrarea s-a realizat conform mentiunilor din facturi; speculatia ca autoutilitara cu care s-a efectuat transportul ar fi fost fabricata in 1989 nu poate fi primita.

De asemenea, considera ca nu poate fi luata in considerare declaratia , administratorului Societatii F referitoare la faptul ca Societatea M nu ar fi desfasurat vreo activitate la sediul social , adresa la care Societatea F are inregistrat punct de lucru, cat timp acesta nu este cel cu care a incheiat contractul aferent sediului.

Societatea contestatara considera ca a facut dovada ca operatiunea realizata prin

cele 7 facturi cu Societatea M a fost reala iar bunurile au fost revandute , cu aplicarea unui adaos comercial , motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Din Raportul de inspectie fiscala, cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata pe perioada 01.01.2012-31.12.2017, contestate de societate, rezulta:

Potrivit diagramelor aplicatiei care gestioneaza declaratiile informative de partenerii evidentiati in tranzactii X in perioada 17.07.2014-28.07.2014 a inregistrat in evidentele contabile un numar de 7 facturi de achizitii de produse sanitare, ca fiind emise de furnizorul M.

Potrivit bazei de date a organului de inspectie fiscala, facturile avand inscise la rubrica furnizor Societatea M au constituit obiect de litigiu la mai multi beneficiari printre care si persoana afiliata A.

Cu privire la furnizorul M , din informatiile existente in baza de date ANAF ,organele de inspectie fiscala au constatat :

-la infiintare societatea a avut ca asociati persoanele fizice...; conform Hotararii Adunarii Generale a Asociatilor, cei doi asociati fondatori se retrag din societate, cedand partile sociale catre cesionarul.., cetatean din Ungaria acesta din urma devenind asociat unic si administrator.

-societatea a avut ca obiect principal de activitate „Fabricarea altor elemente de dulgherie si tamplarie pentru constructii - Cod CAEN 1623”;

-societatea nu a depus situatiile financiare aferente exercitiului 2014, an in care s-au realizat tranzactiile cu X;

-conform deciziei, societatea este declarata inactiva;

-in Procesul verbal incheiat de inspectorii antifrauda si Procesul verbal incheiat de inspectorii activitatii de inspectie fiscala, urmare controalelor efectuat la M, s-a consemnat faptul ca societatea este implicata intr-un lant de facturari succesive care nu au la baza operatiuni reale;

-potrivit situatiei deconturilor de TVA depuse de M rezulta ca aceasta societate nu a efectuat plati efective de taxa ci a raportat sume negative de TVA pe perioadele fiscale;

-in anul 2014, societatea a declarat achizitii de la T si de la B. T SRL a avut ca asociat unic pe numitul.. domiciliat in Ungaria iar B a avut ca asociati pe numitii domiciliati in Romania respectiv Ungaria.

-in urma unui control fiscal efectuat la M ,s-a constatat ca achizitiile evidentiata ca fiind realizate de societatile ... nu sunt reale.

-din verificarile anterioare prezentei inspectii fiscale rezulta urmatoarele filiere din amonte ale M si anume:

A)T -P-S;

B)B - M- P;

-principalii furnizori ai societatii M, respectiv T... au asociati unici si administratori cu pondere persoane fizice de etnie roma cu cetatenie ungara.

-acesti parteneri sunt declarati inactivi in anul 2015. Aceste societati nu au depus situatii financiare aferente exercitiilor in care se partenerii beneficiari au declarat operatiunile derulate ca si realizate.

-T a avut punctul de lucru declarat., adresa unde au avut puncte de lucru declarate.

-Din rulajele extraselor bancare ale societatii M rezulta ca o mare parte din sumele cu care sunt creditate conturile societatii sunt ridicate in numerar de persoane imputernicite.

-urmare unor constatari proprii de control ale Activitatii de inspectie fiscala s-a consemnat M nu functioneaza la sediul social declarat. La adresa respectiva isi desfasoara activitatea societatea F, fiind inregistrata ca punct de lucru din anul 2004, iar prin nota explicativa a administratorului acestei societati rezulta ca societatea M cat si societatea T nu au desfasurat niciodata niciun fel de activitati la adresa...

Din Raportul de inspectie fiscala intocmit de organele de inspectie fiscala la Societatea A, s-a constatat ca aceasta societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii in baza a 26 de facturi emise de Societatea M, care nu sunt conforme cu realitatea iar documentele care au stat la baza operatiunilor nu indeplinesc calitatea de document justificativ in conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 si Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , deoarece nu reflecta operatiuni patrimoniale justificabile.Aceasta societate, alaturi de alte societati nominalizate prin raport, au fost considerate ca interpuse in cadrul lantului de firme, cu scopul de a crea documente de provenienta si aparenta existentei unor operatiuni licite pentru societatile beneficiare a acestor facturi, in vederea diminuarii TVA datorata bugetului de stat si crearii unor cheltuieli fictive avand ca efect diminuarea impozitului pe profit datorat de societatile beneficiare.

La M au fost efectuate mai multe controale de catre inspectorii fiscali din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala si de catre inspectorii antifrauda, astfel ca:

Din Procesul-verbal intocmit de inspectorii fiscali din cadrul A.J.F.P. rezulta ca Societatea M nu detine un spatiu de productie propriu, nu detine spatii de depozitare pentru materii prime si materiale auxiliare si nici pentru produsele finite; Societatea nu a intocmit rapoarte de productie pentru productia realizata din care sa rezulte ce materii prime au fost utilizate, nu s-a inregistrat consum de energie electrica si de materiale auxiliare. Materiile prime au fost declarate ca si achizitionate de la societatile ce apartin aceluiasi grup, au acelasi sediu social sau punct de lucru. Acestea s-au aprovizionat, la randul lor, de la., societati suspectate de tranzactii fictive in urma controalelor incrucisate efectuate la aceste societati sau de la furnizorii/clientii acestora.

S-a considerat ca bunurile inscrise in facturile avand la furnizor Societatea M nu au fost achizitionate de la terti si nu puteau fi realizate de catre aceasta, prin urmare s-a concluzionat ca exista indicii rezonabile cu privire la faptul ca facturile in baza carora beneficiarii operau deduceri fiscale nu reflecta operatiuni reale si nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative, asa cum prevede art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991.

Prin Procesul-verbal intocmit de inspectorii antifrauda si respectiv Procesul-verbal intocmit de inspectorii fiscali din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala, urmare controalelor efectuate la Societatea M, s-a consemnat faptul ca aceasta este implicata intr-un lant de facturari succesive care nu au la baza operatiuni reale, avand ca scop crearea de TVA deductibila si diminuare profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit de plata.

Cu privire la Societatea X, in Raportul de inspectie fiscala, se precizeaza faptul ca in timpul controlului inopinat , societatea nu a prezentat documente justificative privind achizitiile efectuate de la Societatea M.

Cu ocazia inspectie fiscale, prin Nota explicativa, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societatii, documente si informatii referitoare la achizitiile efectuate de la Societatea M.

Din raspunsul formulat de catre reprezentantul legal al societatii, rezulta ca

tranzactia a fost realizata de X si nu de A SRL, pentru a evita anularea inregistrarii in evidenta platitorilor de TVA a X, desi un reprezentant al Societatea M a initiat relatia comerciala si a oferit produse pentru X.

Reprezentantul legal al societatii a prezentat un numar de telefon al persoanei de la care s-au preluat facturile si chitantele evidentiata ca fiind emise de Societatea M insa nu a fost posibila contactarea acesteia in cursul inspectiei fiscale. De asemenea, nu au fost prezentate, pana la instiintarea privind consecintele fiscale ale constatarilor, nici documentele justificative privind platile efectuate catre Societatea M iar in fisa furnizorului au fost inscrise sume reprezentand plati efectuate cu documente cu numere identice cu cel al facturilor. La finalul inspectiei fiscale contribuabilul a declarat ca documentele s-ar afla la..., persoana responsabila din partea SPRL, care se afla in concediu.

In Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala 7 chitante care au numat identic cu al facturilor si foaia de parcurs pentru mijlocul de transport cu numarul de inmatriculare, in scris la rubrica "date privind expeditia" in cele 7 facturi emise de Societatea M.

Astfel, urmare analizei documentelor prezentate de societate, luand in considerare si informatiile existente in baza de date ANAF precum si actele de control incheiate la Societatea M, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca cele 7 facturi in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile achizitiile de bunuri ca fiind efectuate de la furnizorul M, nu pot fi considerate documente justificative in acceptiunea art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, in conditiile in care nu au la baza operatiuni reale.

In conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile iar in temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din acelasi act normativ au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de furnizorul M. Totodata in temeiul art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pe anul 2014, impozit pe profit de plata.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.134¹, art.134², art.145, art.146 art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de furnizorul M, stabilind suplimentar de plata, prin Decizia de impunere, TVA asupra bazei impozabile....

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA in conditiile in care, in speta, organele de inspectie fiscala au formulat Sesizarea penala ce face obiectul dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunalul iar actele administrativ fiscale contestate, au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal.**

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie Fiscala au întocmit Raportul de inspectie fiscala în baza căruia s-a emis Decizia de impunere și Procesul verbal, prin care au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale principale reprezentând impozit pe profit și TVA aferente achizițiilor înregistrate ca fiind efectuate de la furnizorul M, care fac obiectul Sesizării penale înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunal.

La Sesizarea penală, organele de inspectie fiscala au anexat Procesul verbal.

Din Procesul verbal atașat Sesizării penale, rezulta că urmare verificării, organele de inspectie fiscala au constatat că Societatea X, a înregistrat în evidențele contabile în luna iulie 2014 achiziții de marfuri și TVA deductibile în baza a 7 facturi care au înscrise la rubrica "furnizor" Societatea M.

Cu privire la furnizorul M, din informațiile existente în baza de date ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat că:

-Societatea nu a depus situațiile financiare aferente exercitiului 2014, an în care s-au realizat tranzacțiile cu X;

-Conform deciziei, societatea este declarată inactivă;

-Din Procesul verbal încheiat de inspectorii antifraudă și Procesul verbal încheiat de inspectorii activității de inspectie fiscala, urmare controalelor efectuate la M, s-a consemnat că societatea este implicată într-un lanț de facturări succesive care nu au la bază operațiuni reale;

-Potrivit situației deconturilor de TVA depuse de M la organul fiscal teritorial, acesta nu a efectuat plăți efective de taxă, declarând sume negative de TVA pe perioadele fiscale;

-în anul 2014, societatea a declarat achiziții de la T și de la B; T SRL a avut ca asociat unic pe numitul domiciliat în Ungaria iar B SRL a avut ca asociați pe numiții, domiciliat în Ungaria.

-în urma unui control fiscal efectuat la M, s-a constatat că achizițiile evidențiate ca fiind realizate de societățile .. nu sunt reale.

-acești parteneri sunt declarați inactivi. Aceste societăți nu au depus situații financiare aferente exercitiilor în care se evidențiază de partenerii beneficiari operațiunii derulate ca și realizate.

La M SRL au fost efectuate mai multe controale de către inspectorii fiscali din cadrul Activității de Inspectie Fiscala și de către inspectorii antifraudă, astfel ca:

Din Procesul-verbal întocmit de inspectorii fiscali din cadrul A.J.F.P. ca Societatea M nu deține un spațiu de producție propriu, nu deține spații de depozitare pentru materii prime și materiale auxiliare și nici pentru produsele finite; Societatea nu a întocmit rapoarte de producție pentru producția realizată din care să rezulte ce materie primă a fost utilizată, nu s-a înregistrat consum de energie electrică și de materiale auxiliare. Materiile prime au fost declarate ca fiind achiziționate de la societățile ce aparțin aceluiași grup, au același sediu social sau punct de lucru; acestea s-au aprovizionat, la rândul lor de la H și P, societăți suspectate de tranzacții fictive în urma controalelor încrucisate efectuate la aceste societăți sau de la furnizorii/clientii acestora.

S-a considerat că bunurile înscrise în facturile având ca furnizor Societatea M, nu au fost achiziționate de la terți și nu puteau fi realizate de către aceasta, prin urmare s-a conluzionat că există indicii rezonabile cu privire la faptul că facturile în baza cărora beneficiarii operau deduceri fiscale care nu reflectă operațiuni reale și nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative, așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991.

Din Procesul verbal întocmit de inspectorii antifraudă și respectiv Procesul verbal întocmit de inspectorii fiscali din cadrul Activității de Inspectie Fiscala, urmare controalelor efectuate la Societatea M, s-a consemnat faptul că aceasta este implicată într-un lanț de

facturari succesive care nu au la baza operatiuni reale, avand ca scop crearea de TVA deductibila si diminuarea profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit.

Din informatiile existente in baza de date a organului de inspectie fiscala rezulta ca Societatea M constituie obiect de litigiu si la persoana afiliata A.

Din Raportul de inspectie fiscala intocmit de organele de inspectie fiscala la Societatea A s-a constatat ca aceasta societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii si TVA aferenta in baza a 26 de facturi emise de Societatea M, care nu sunt conforme cu realitatea iar documentele care au stat la baza operatiunilor nu indeplinesc calitatea de document justificativ in conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 si Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , deoarece nu reflecta operatiuni patrimoniale justificabile.Aceasta societate, alaturi de alte societati nominalizate prin raport, au fost considerate ca interpose in cadrul lantului de firme, cu scopul de a crea documente de provenienta si aparenta existentei unor operatiuni licite pentru societatile beneficiare a acestor facturi, in vederea diminuarii TVA datorata bugetului de stat si crearii unor cheltuieli fictive avand ca efect diminuarea impozitului pe profit datorat de societatile beneficiare.

In Raportul de inspectie fiscala, se precizeaza faptul ca in timpul controlului inopinat Societatea A nu a prezentat documente justificative privind achizitiile efectuate de la Societatea M.

Cu ocazia inspectie fiscale, prin Nota explicativa,organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal documente si informatii referitoare la achizitiile efectuate de la Societatea M.

Din raspunsul formulat de catre reprezentantul legal al societatii, rezulta ca tranzactia a fost realizata de X si nu de A, pentru a evita anularea inregistrarii in evidenta platitorilor de TVA a X, desi un reprezentant al Societatea M a initiat relatia comerciala si a oferit produse pentru X.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca reprezentantul legal al societatii a prezentat un numar de telefon al persoanei de la care a preluat facturile si chitantele evidentiata ca fiind emise de Societatea M insa pana la finalizarea inspectiei fiscala nu a fost posibila contactarea acestei persoane.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca , pana la prezentarea consecintelor fiscale ale constatarilor, reprezentantul legal al societatii nu a prezentat documentele privind platile efectuate catre Societatea M; acesta a prezentat 7 chitante care au numar identic cu cel al facturilor si foaia de parcurs pentru mijlocul de transport cu numarul de inmatriculare., in scris la rubrica "date privind expeditia" in cele 7 facturi prezentate ca fiind emise de Societatea M; in facturi, la rubrica "date privind expeditia" lipsesc informatii precum data si ora expedierii bunurilor precum si semnatura delegatului si semnatura de primire a marfii.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate, luand in considerare si informatiile existente in baza de date ANAF precum si actele de control incheiate la Societatea M si Societatea A , organele de inspectie fiscala au concluzionat ca facturile in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile achizitiile de bunuri ca fiind efectuate de la furnizorul M nu pot fi considerate documente justificative in acceptiunea art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 , in conditiile in care nu au la baza operatiuni reale.

In Procesul verbal, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere s-au stabilit urmatoarele obligatii fiscale : taxa pe valoarea adaugata si impozit pe profit.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca, in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile iar in temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din acelasi act normativ au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor

ca fiind emise de furnizorul M. Totodata in temeiul art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare in anul 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pe anul 2014, impozit pe profit de plata.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.145, art.146 art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de furnizorul M, stabilind suplimentar de plata, prin Decizia de impunere, TVA asupra bazei impozabile.

Se retine astfel ca, in Procesul verbal, atasat Sesizarii penale , au fost preluate constatările organelor de inspectie fiscala din Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere, acte administrative contestate de Societatea X.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, in speta au fost sesizate organele de cercetare penala, fiind formulata Sesizarea penala inregistrata la A.J.F.P care a fost transmisa Parchetul de pe langa Tribunalul .

La dosarul contestatiei se afla Sesizarea penala inregistrata la A.J.F.P. privind Societatea X, reprezentata de administrator, formulata catre Parchetul de pe Langa Tribunalul, in care se specifica faptul ca, constatările efectuate cu ocazia controlului desfasurat la aceasta societate ar putea intruni elementele constitutive ale infractiunii prevazute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, prejudiciul adus bugetului de stat fiind de...

Se retine ca, in Sesizarea penale, transmisa Parchetului de pe Langa Tribunal s-au preluat constatările prezentate in Procesul verbal si Raportul de inspectie fiscala , cu privire la achizițiile inregistrate in evidentele contabile ca fiind efectuate de la furnizorul M, care au dus la stabilirea , pe perioada 01.01.2012-31.12.2017 a obligatiilor fiscale suplimentare de plata reprezentand impozit pe profit si TVA din Decizia de impunere .

Se retine ca, contestatia formulata de Societatea X are ca obiect suma reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, sume care fac si obiectul Sesizarii penale, transmisa Parchetului de pe Langa Tribunal.

La dosarul cauzei se afla adresa inregistrata la A.J.F.P. , prin care Parchetul de pe langa Tribunal comunica faptul ca "sesizarea penala formulata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice a fost inregistrata la aceasta unitate de parchet sub nr...

In dosarul s-a dispus, prin ordonanta, inceperea urmaririi penale pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscale prevazuta si pedepsita de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005.

Totodata, prin ordonanta, s-a dispus efectuarea unei verificari de natura fiscala de catre inspectorul antifrauda din cadrul ANAF-Directia de Combatere a Fraudei, detasat la Parchetul de pe langa Tribunal.

Dosarul a fost trimis la Inspectoratul de Politie Judetean -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice pentru efectuarea cercetarilor ce se impun."

Avand in vedere ca, contestatia formulata de Societatea X priveste obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, care fac obiectul Sesizarii penale din dosarul penal aflat in curs de solutionare la Parchetul de pe Langa Tribunal, in speta se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

“(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata,

solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor savârsirii unei infractiuni în legatura cu mijloacele de proba privind stabilirea bazei de impozitare si a carei constatare ar avea o înrâurire hotarâtoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data în procedura administrativa;

b) solutionarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existenta ori inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca organul de solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, între stabilirea obligatiilor bugetare reprezentand impozit pe profit si TVA prin Decizia de impunere, contestata de Societatea X si stabilirea caracterului infractional al faptei savarsite exista o stransa interdependentă de care depinde solutionarea depusa judecatii, organul de inspectie fiscala inaintand actul de control organelor de urmarire si cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal.

Aceasta interdependentă consta in faptul ca, Societatea X, in luna iulie 2014 a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfuri si TVA deductibila in baza a 7 facturi care au inscrise la rubrica "furnizor" Societatea M si care s-au dovedit a fi fictive in conditiile in care nu s-a facut dovada realitatii operatiunilor.

Astfel, s-a constatat ca achizitiile de bunuri si TVA aferenta , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatea M nu sunt in concordanta cu realitatea si legalitatea prin prisma furnizorului in conditiile in care s-a constatat ca acesta nu a depus situatiile financiare aferente exercitiului 2014, deci nu a declarat livrarile de bunuri efectuate catre Societatea X.

De asemenea, urmare controalelor efectuate de inspectorii antifrauda si organele de inspectie fiscala s-a constatat ca Societatea M este implicata intr-un lant de facturari succesive care nu au la baza operatiuni reale;s-a constatat ca aceasta nu detine un spatiu de productie propriu, nu detine spatii de depozitare pentru materii prime si materiale auxiliare si nici pentru produsele finite; Societatea nu a intocmit rapoarte de productie pentru productia realizata din care sa rezulte ce materie prima a fost utilizata, nu s-a inregistrat consum de energie electrica si de materiale auxiliare. Materiile prime au fost declarate ca fiind achizitionate de la societatile ce apartin aceluiasi grup, au acelasi sediu social sau punct de lucru, societati care s-au aprovizionat, la randul lor de la societati suspectate de tranzact fictive in urma controalelor incrucisate efectuate la aceste societati sau de la furnizorii/clientii acestora.

Avand in vedere ca bunurile inscrise in facturile avand la furnizor Societatea M nu au fost achizitionate de la terti si nu puteau fi realizate de catre aceasta s-a concluzionat ca exista indicii rezonabile cu privire la faptul ca facturile in baza carora beneficiarii operau deduceri fiscale nu reflecta operatiuni reale si nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative, asa cum prevede art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991.

In speta ,s-a constatat ca facturile de achizitie nu contin informatii referitoare la data si ora expedierii bunurilor si nici semnatura delegatului si semnatura de primire a marfii.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au concluzionat ca facturile de achizitii bunuri ca fiind emise de Societatea M in baza carora Societatea X a inregistrat cheltuieli cu marfurile si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA, nu pot fi considerate documente justificative in acceptiunea art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, astfel ca in

conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare in anul 2014, au reincadrat operatiunile in cauza iar in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f), art.134¹, art.134², art.145, art.146, art.155 din acelasi act normativ au respins la deductibilitate cheltuielile si TVA.Asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata pe anul 2014, impozit pe profit , in conformitate cu prevederile art.17 si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din jurisprudenta CJUE (Cauza 255/02 Halifax & alii) se retine ca orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic va fi ignorat si situatia anterioara artificului respectiv va fi restabilita.

Practica judiciara a calificat operatiunile fictive ca fiind operatiuni care "constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei exestentei unei operatiuni care in fapt nu exista.In acest sens, operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrate in documentele legale.Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului justificativ intocmit care cuprinde o operatiune fictiva , fie prin inscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ, " astfel cum se precizeaza si in Decizia nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronuntata in recurs de Inalta Curte de Casatie si Justitie, descriere care se circumscrie spetei.

Avand in vedere ca actele administrative fiscale contestate au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunalul, in vederea efectuarii de cercetari fata de Societatea X, sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, organele administrative de solutionare a contestatiilor nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de finalizarea solutionarii laturei penale.

Potrivit Codului de procedura penala, cercetarea penala reprezinta activitatea specifica desfasurata de organele de cercetare penala, avand drept scop strangerea probelor necesare cu privire la existenta infractiunilor, identificarea faptasilor si la stabilirea raspunderii acestora, pentru a se constata daca este sau nu cazul sa se dispuna trimiterea în judecata, iar aceste aspecte pot avea o înraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data de procedura administrativa.

Mai mult, din adresa transmisa de Parchetul de pe langa Tribunal rezulta ca, in dosar s-a dispus , prin ordonanta, inceperea urmaririi penale pentru savarsirea infractiunii de "evaziune fiscala" prevazuta si pedepsita de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Astfel, hotaratoare in emiterea unei decizii de solutionare a contestatiei sunt cercetarile organelor de urmarire penala efectuate in cauza, in conditiile in care, in speta exista suspiciuni de evaziune fiscala; ori a nu lua in considerare aceste cercetari ar putea duce la o contrarietate intre hotararea penala si cea civila, cu toate consecintele ce ar decurge din aceasta situatie.

Prioritate de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei potrivit principiului de drept "*penalul tine in loc civilul*" respectiv art.28 din Codul de procedura penala, care in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

"Hotarârea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat în fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei, a persoanei

care a savârșit-o și a vinovatiei acesteia.

Hotarârea definitivă a instanței civile prin care a fost solutionată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a savârșit-o și a vinovatiei acesteia.”

Se reține că, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este savârșirea infracțiunii sau existența indiciilor savârșirii unei infracțiuni iar, pe de altă parte solutionarea acțiunii civile este condiționată de solutionarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, că și Curtea Constituțională prin Decizia 449/26.10.2004, Decizia nr.1173/06.11.2008 și Decizia nr.189/02.03.2010, referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art.214 alin.(1) lit.a) după renumerotare, respectiv art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a respins această excepție, precizând că:Decizia 449/26.10.2004-*”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 a inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele ”indicii” (Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu același prilej, Curtea a reținut că ”nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotarârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat, în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a savârșit-o și a vinovatiei acesteia. Pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.”*

În Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizează:” În ceea ce privește posibilitatea organului de solutionare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor savârșirii unei infracțiuni, Curtea constată că aceasta nu înfringe dispozițiile constituționale care consacră prezumția de nevinovăție. Adoptarea măsurii suspendării este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă. Or, într-o atare situație suspendarea procedurii administrative nu numai că se impune dar constituie tocmai expresia aplicării prezumției de nevinovăție a persoanei contestatoare, care își poate valorifica toate drepturile garantate constituțional, în cadrul unui proces în fața instanțelor de judecată.”

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

Se retine ca justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia ca decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luata ori de câte ori este vadit ca solutia laturii penale a cauzei are o înrâurire hotarâtoare asupra dezlegarii pricinii, suspendarea solutionarii având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotarâri contradictorii.

Totodata se retine ca, practica jurisprudentiala europeana a CEDO priveste drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situatii similare interzicând expres aplicarea unei diferente de tratament unor situatii analogice sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna sa fi ignorat cercetarile organelor de urmarire penala efectuate în cauza, în conditiile în care organele de inspectie fiscala au sesizat organele de cercetare penala în temeiul art. 132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, constatandu-se indicile savarsirii unor infractiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotarârea penala si cea civila care ar fi determinat afectarea prestigiului justitiei si a ordinii publice, cu consecintele ce ar fi putut decurge din aceasta situatie.**

De asemenea, practica judiciara s-a pronuntat constant in sensul necesitatii suspendarii solutionarii contestatiilor in astfel de cazuri, relevanta in acest sens fiind Decizia nr.1970/25.05.2017 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie prin care instanta de judecata mentine decizia de suspendare a solutionarii cauzei pana la definitivarea laturii penale apreciind ca"aceste dispozitii speciale aplicabile prevad indeplinirea cumulativa a doua conditii pentru a dispune suspendarea[...] In speta, aceste doua conditii sunt indeplinite deoarece exista sesizarea organelor de urmarire penala cu privire la indicile savarsirii unei infractiuni si faptele sesizate au o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce se va pronunta asupra contestatiei administrative avand in vedere ca ele vizeaza operatiuni comerciale [...] si constatarea existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale."

Totodata, instanta apreciaza ca "tocmai pentru a se evita sanctionarea atat penala cat si administrativ-fiscala , s-a procedat la suspendarea contestatiei administrative pana la solutionarea sesizarii penale".

Avand in vedere cele prezentate mai sus, precum si faptul ca prioritate de solutionare o au organele de urmarire penala care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale, potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul " pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala , D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda solutionarea cauzei civile cu privire la impozitul pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, contestate de societate.

In functie de solutia pronuntata pe latura penala, procedura administrativa va fi reluata in conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscal, care dispune:

"(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, statueaza ca:

*“Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pâna la rezolvarea cauzei penale, **organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, în conditiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa încetarea definitiva si executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa faca dovada calitatii de împuternicit, conform legii.”***

Avand în vedere cele precizate mai sus, pana la finalizarea laturii penale, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei , fapt pentru care in temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“Prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, în conditiile prevazute de art. 277.”

se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.277 alin.(3) din acelasi act normativ.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei cu privire la aceste capete de cerere va fi reluata la data la care societatea contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu prevederile normative invocate in motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.