



**MINISTERUL FINANTELOR  
PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**

**ANAF**

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 149 / 2016**

privind soluționarea contestației formulate de

**.X. SRL, .X.,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A-SLP 908/12.05.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./05.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 908/12.05.2016, asupra contestației formulate de **.X. SRL**, cu sediul social în .X., str..X., sector 4, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., *cu sediul procesual ales la Cabinet de Avocat .X., .X., str..X., jud..X..*

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.03.2016, a Raportului de Inspecție Fiscală nr.F-.X./31.03.2016 și a Procesului-verbal nr..X./29.03.2016, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit;
- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția de măsuri nr..X./29.03.2016, care însă a fost soluționată de organul competent prin emiterea Deciziei nr. .X./18.05.2016, aflată în copie la dosarul cauzei.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **08.04.2016**, așa cum rezultă din mențiunea olografă înscrisă pe confirmarea de primire poștală, anexată în copie la dosarul cauzei, 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, respectiv la data de **25.04.2016**, fiind înregistrată sub nr..X./25.04.2016 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Prin contestație, .X. SRL a solicitat, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./31.03.2016, aceasta având loc în data de 25.05.2016, la ora 13<sup>00</sup>, la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților organului emitent al actului administrativ fiscal atacat, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

**I. Prin contestația formulată, .X. SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./31.03.2016, a Raportului de Inspecție Fiscală nr.F-.X./31.03.2016, a Procesului-verbal nr..X./29.03.2016 și a Dispoziției de măsuri nr..X./29.03.2016, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru următoarele considerente:**

.X. SRL precizează că a solicitat prin adresa nr..X./18.03.2015 Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. amânarea inspecției fiscale, având în vedere faptul că societatea și-a schimbat sediul social în .X., amânare care i-a fost acordată, dar cu depășirea termenului de 30 de zile cerut de contestatoare.

Totodată, .X. SRL menționează că a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală, anterior începerii verificării, faptul că și-a schimbat domiciliul

fiscal, astfel încât organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. nu mai au competența teritorială pentru efectuarea inspecției fiscale.

.X. SRL precizează că a solicitat recuzarea echipei de inspecție fiscală prin cererea nr. .X./15.04.2015, solicitare care a fost respinsă, dar cu toate acestea au fost schimbați membrii echipei de inspecție fiscală care urmau să efectueze controlul. O altă cerere de recuzare, cu nr..X./29.03.2016, a echipei de inspecție fiscală a fost depusă cu ocazia discuției finale cu contribuabilul, care a fost soluționată ulterior emiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, cu încălcarea art.45 alin.(4) și art.46 alin.(1) lit.e), f), g), h), i) din Codul de procedură fiscală.

Contestatoarea menționează că la data de 12.04.2016 Judecătoria .X. a pronunțat, în Dosar nr..X., o hotărâre de admitere în parte a acțiunii și pe cale de consecință a anulat Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr..X./23.11.2015, emisă de DRAF .X., decizie care în opinia societății ar fi stat la baza emiterii Raportului de Inspecție Fiscală nr.F-.X./31.03.2016 și a Deciziei de impunere nr. F-.X./31.03.2016.

.X. SRL precizează că nu i se poate imputa comportamentul fiscal inadecvat al partenerului .X. SRL, în condițiile în care societatea a derulat o relație comercială onestă, transparentă, atestată prin înscrisuri, contracte, situații de lucrări și instrumente de plată, pentru care s-a calculat, declarat și plătit baza de impozitare. În susținere contestatoarea invocă jurisprudența CEJ, respectiv cauzele C-354/03 Optigen, C-18/13 Maks Pen EOOD, C-277/14 PPUH Stehcemp.

În ceea ce privește durata inspecției fiscale, .X. SRL consideră că a fost depășită, încălcându-se astfel dispozițiile art.126 din Codul de procedură fiscală și prin urmare se impune anularea actelor astfel încheiate.

De asemenea, .X. SRL consideră că organele de inspecție fiscală au comis un abuz de putere prin întocmirea Procesului-verbal nr..X./20.03.2016, în condițiile în care prin Ordonanțele penale din data de 11.11.2015 și 27.07.2015, rămase definitive, în Dosar nr..X., nu s-a putut stabili săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală de către .X. SRL și nici existența vreunui prejudiciu în sarcina statului și implicit nici cu privire la societăți cu care aceasta a avut relații comerciale.

.X. SRL precizează că primarii care au furnizat declarații în cadrul verificării fiscale nu aveau de unde să cunoască toți prestatorii .X. SRL care au participat la lucrări, deoarece în cazul prestatorilor de servicii nu există obligația de a notifica beneficiarul lucrării.

.X. SRL menționează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare ca probatoriu declarația notarială a d-lui .X., în calitate de administrator al .X. SRL, în care se consemnează că „întreaga activitate fiscală derulată cu SC .X. SRL are la bază operațiuni reale”.

De asemenea, precizează că organele de inspecție fiscală au analizat sumar și doar documentar resursele umane și materiale pe care .X. SRL le

deține, fără a analiza și documentele financiare și registrul de corespondență în care se înregistrează contractele încheiate.

În ceea ce privește facturile nr..X./27.03.2013, nr..X./26.09.2013, nr..X./20.08.2013, nr..X./29.07.2013 .X. SRL consideră că au fost corect înregistrate în contul 621 „Cheltuieli cu colaboratorii”, invocând în susținere art.297 alin.(1), art.280 alin.(1), art.281 alin.(1), art.281 alin.(7), art.282 alin.(1) și art.297 alin.(4) din Codul fiscal.

Referitor la Contractul de lucrări nr..X./20.06.2012, încheiat cu Primăria .X., contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat declarații muncitorilor care au lucrat efectiv pe șantier, aceștia putând confirma prezența muncitorilor .X. SRL pe tot parcursul efectuării lucrărilor.

Cu privire la Contractul de lucrări nr..X./19.08.2011, încheiat cu .X., .X. SRL precizează că reprezentanții Primăriei .X. au confirmat realitatea lucrărilor executate, utilajele nu trebuiau să fie neapărat în proprietatea .X. SRL, putând fi închiriate, iar resursele umane folosite nu înseamnă că nu au existat dacă nu sunt înregistrate în evidența Revisal.

În ceea ce privește relația contractuală cu Primăria .X., contestatoarea precizează că aceasta nu a acceptat lucrările suplimentare executate de .X. SRL, în procesul-verbal de recepție nr..X./22.12.2011 nefiind recepționată și factura nr..X./01.12.2011, pe motiv că aceasta nu a făcut obiectul Contractului nr..X./23.06.2010 și nici al Actului adițional nr.1 la contract.

În consecință, .X. SRL precizează că a anulat factura nr..X./01.12.2011 și a acționat în instanță Primăria .X. pentru a o obliga să accepte și să plătească lucrările executate de societate. Totodată, precizează că în baza Hotărârii civile nr. .X./2014 Primăria .X. a acceptat doar lucrări în sumă de .X. lei, cu TVA inclus, pentru care .X. SRL a achitat, în anul 2015, toate contribuțiile. Societatea susține faptul că recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin urmare dacă Primăria .X. nu a acceptat lucrările executate de .X. SRL faptul generator nu ia naștere, deci nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, în conformitate cu dispozițiile art.134 alin.(1) și art.134<sup>2</sup> din Codul fiscal.

Referitor la contul .X., .X. SRL precizează că acesta a fost verificat pentru aceeași perioadă, respectiv ianuarie 2011 – decembrie 2013, tot de către A.J.F.P. – .X., încheindu-se un proces-verbal în acest sens.

De asemenea, prin cererea precizatoare depusă ulterior contestației și înregistrată la organele de inspecție fiscală sub nr..X./29.04.2016, contestatoarea susține că în mod eronat, atât la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit, cât și la TVA, sunt stabilite sume în plus, având în vedere că începând cu data de 01.01.2016, cota dobânzi s-a modificat de la 0,03% la 0,02%, respectiv cota penalităților de întârziere de la 0,02% la 0,01%. Totodată, la calculul accesoriilor privind impozitul pe profit aferent trim.III 2012, s-a calculat în mod greșit scadența la luna octombrie 2011, când în realitate aceasta trebuia calculată la luna octombrie 2012.

Pentru aceste considerente, .X. SRL solicită admiterea contestației și revocarea actelor atacate.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.03.2016, constatându-se următoarele:**

Perioada verificată: 01.01.2011 – 31.12.2013.

În data de 23.02.2015 organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.02.2015, comunicat societății în data de 26.02.2015, cu confirmarea de primire nr..X..

Prin Decizia nr..X./06.05.2015 a DGRFP .X. – AJFP Contribuabili Mijlocii, s-a aprobat schimbarea domiciliului fiscal al societății .X. SRL în .X., sector .X., str..X., începând cu data de 06.05.2015.

În conformitate cu dispozițiile art.38<sup>1</sup> alin.(1) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.10 – 12 din Anexa 1 la Ordinul nr.419/2007 pentru aprobarea procedurii de schimbare a sediului fiscal, competența efectuării inspecției fiscale a rămas în sarcina Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Având în vedere dificultățile întâmpinate la începerea inspecției fiscale (corespondența multiplă purtată, refuzul societății de a prezenta documente, nerecunoașterea competenței teritoriale, cererea de recuzare a echipei de inspecție fiscală) verificarea fiscală s-a efectuat de către o echipă de inspecție fiscală din subordinea DGRFP .X., respectiv AJFP .X., coordonată de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., în calitate de organ fiscal competent, în baza deciziilor nr..X. și nr..X. din data de 29.06.2015.

Din documentele verificate, din datele furnizate de controalele încrucișate efectuate la contractori și subcontractori, din consultarea bazei de date A.N.A.F. – Revisal, din analiza diagramelor c-Lynx rezultate din prelucrarea declarațiilor informative cod 394, analiza fișei analitice pe plătitor a contribuabilului, a modului de realizare a decontărilor între parteneri pentru livrările/achizițiile ce au făcut obiectul tranzacțiilor analizate, precum și din valorificarea Procesului-verbal nr..X./23.11.2015 întocmit de Direcția Regională Antifraudă Fiscală .X. organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

.X. SRL a subcontractat lucrări către .X. SRL, societate care nu mai desfășoară activitate la sediul social declarat, a fost declarată inactivă începând cu data de 31.10.2014, împotriva societății s-a deschis procedura simplificată a falimentului prevăzută de Legea nr.85/2014. Lichidatorul judiciar al acesteia, respectiv .X. SPRL, susține că nu a putut intra în posesia documentelor financiar-contabile ale societății .X. SRL.

Din analiza bazei de date A.N.A.F. – Revisal organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu deținea, în perioada verificată, personal calificat în măsură să efectueze lucrările de construcții ce figurează în facturile înregistrate în contabilitatea .X. SRL.

De asemenea, s-a constatat în baza situațiilor financiare și a anexelor la acestea că .X. SRL, la începutul anului 2013, deținea în patrimoniu o autobasculantă și un autogreder, care au fost scoase din patrimoniu în cursul aceluiași an și înlocuite cu un excavator și un autotractor, echipamente specifice lucrărilor de construcții.

În ceea ce privește contractul de lucrări nr..X./20.06.2012, încheiat de .X. SRL, în calitate de executant, cu Unitatea Administrativ Teritorială a Municipiului .X., în calitate de beneficiar, având ca obiect reabilitarea structurală și reparații la Colegiul Național .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceste lucrări au fost subcontractate societății .X. SRL, prin contractul de execuție nr. .X./07.01.2013.

Astfel, s-a constatat că deși termenul de execuție stabilit prin contract a fost de 21 de luni, lucrările au fost executate în doar 2 luni, conform facturii care figurează emisă de .X. SRL în luna martie 2013.

De asemenea, din analiza listei cuprinzând cantitățile de lucrări a rezultat că din valoarea totală de a lucrărilor de .X. lei, manopera este în valoare de .X. lei, cheltuielile cu serviciile prestate de utilaje au fost în valoare de .X. lei, iar cheltuielile de transport în valoare de .X. lei.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală consideră că nu este posibil ca în cursul unei perioade atât de scurte să se poată executa lucrări de manoperă cu o valoare atât de mare, fără personal calificat în acest sens și fără existența unor consumuri de materiale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea lucrărilor facturate de .X. SRL către .X. SRL este cu mult superioară valorii facturate de acesta din urmă către Unitatea Administrativ Teritorială a Municipiului .X..

De asemenea, din nota explicativă luată d-lui .X., primarul Municipiului .X., rezultă că .X. SRL nu a avut nicio contribuție în execuția lucrărilor la Colegiul .X..

În ceea ce privește contractul de lucrări nr..X./19.08.2011, încheiat de .X. SRL, în calitate de executant, cu Unitatea Teritorial Administrativă a orașului .X., în calitate de beneficiar, având ca obiect „Reabilitare și modernizare străzi în orașul .X. și localitățile aparținătoare”, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a încheiat cu .X. SRL Contractul de execuție lucrări nr..X./01.03.2013, prin care aceasta din urmă se obliga să efectueze „Lucrări de drumuri în orașul .X.”.

Potrivit pct.24 din contractul de lucrări nr..X./19.08.2011 executantul are obligația de a nu transfera total sau parțial obligațiile sale asumate prin contract.

Din analiza situațiilor de lucrări executate de .X. SRL organele de control au constatat că valoarea materialelor necesare lucrărilor executate este una

semnificativă, respectiv .X. lei, iar în balanța de verificare anexată situațiilor financiare anuale depuse pentru anul fiscal 2013 au fost înregistrate achiziții de materii prime, materiale auxiliare și alte materiale consumabile în sumă de doar .X. lei.

Având în vedere că execuția lucrărilor de construcții facturate de .X. SRL către .X. SRL necesită echipamente și utilaje specifice, precum și personal calificat, iar șantierele s-au situat în locații diferite, organele de control apreciază că nu era posibil ca utilajele aparținând .X. SRL să fi executat simultan lucrări pe toate aceste șantiere.

De asemenea, din nota explicativă luată d-lui .X., director tehnic al Primăriei .X., rezultă că .X. SRL nu a avut nicio contribuție în execuția lucrărilor asumate de .X. SRL prin contractul de lucrări nr..X./19.08.2011.

Referitor la contractul de lucrări nr..X./27.06.2012 încheiat de .X. SRL, în calitate de executant, cu comuna .X., în calitate de beneficiar, având ca obiect „Modernizare drumuri în comuna .X.”, precum și construcții de drumuri aparținătoare comunei .X., și contractul de lucrări nr..X./02.04.2012 încheiat de .X. SRL, în calitate de executant, cu comuna .X., jud..X., în calitate de beneficiar, având ca obiect „Modernizare rețele străzi comunale în localitățile .X. și Tărtăria. Poduri și consolidări de maluri pe pârâul Cioara”, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările au fost efectuate de .X. SRL, în baza Contractului nr..X./04.03.2013, încheiat cu .X. SRL, în calitate de beneficiar.

Din analiza situațiilor de lucrări organele de control au constatat că în primele opt luni ale anului 2013 .X. SRL a efectuat lucrări de construcții pentru .X. SRL în valoare de .X. lei, în condițiile în care .X. SRL nu a avut în acest interval de timp personal calificat să execute asemenea lucrări și nici echipamente tehnice, utilaje sau mijloace de transport destinate realizării unor astfel de lucrări.

De asemenea, din declarațiile date de reprezentanții celor două autorități locale, respectiv primarul comunei .X., dl Schiau Ioan, și primarul comunei .X., dl Stănilă Aurel, rezultă că lucrările contractate de aceste comune cu .X. SRL au fost executate în totalitate de către această societate, neavând cunoștință ca .X. SRL să fi executat lucrări de construcții pe raza acestor localități.

Organele de inspecție fiscală au constatat că toate facturile emise de .X. SRL către .X. SRL au fost înregistrate de către aceasta în evidența contabilă în contul 621 “cheltuieli cu colaboratorii”.

S-a mai constatat că valoarea facturilor emise de .X. SRL către .X. SRL, în perioada 2011 – 2013, este în sumă de .X. lei, iar plățile efectuate de .X. SRL către .X. SRL, conform extraselor de cont, sunt în sumă de .X. lei, rezultând că, la data controlului, obligațiile de plată ale .X. SRL către .X. SRL erau în sumă de .X. lei. Cu toate acestea, din analiza situației facturilor în sold emisă la data de 31.12.2014 pentru furnizorul .X. SRL, organele de control au constatat că .X. SRL nu are obligații de plată către această societate.

De asemenea, s-a constatat că sumele de bani ce figurează în evidența contabilă a societății verificate ca fiind plătite societății .X. SRL nu au fost identificate în extrasele de cont bancar ale acesteia ca fiind încasate.

Totodată, s-a constatat că plățile efectuate către .X. SRL, înregistrate în contabilitatea .X. SRL, sunt precedate de creditări ale asociatului unic dl .X., cu sume similare cu valoarea plăților efectuate către .X. SRL. Sumele de bani care figurează ca fiind plătite de societatea .X. SRL către .X. SRL nu au fost identificate ca fiind încasate în conturile bancare ale acesteia din urmă.

În ceea ce privește relația pe lanțul tranzacțional al .X. SRL, organele de control au constatat că, în perioada verificată, .X. SRL a avut ca furnizori societățile .X. SRL și .X. SRL.

Organele de control au constatat neconcordanțe între declarațiile informative cod 394 depuse de .X. SRL și furnizorii acesteia din perioada verificată.

Totodată, au constatat că .X. SRL a înregistrat alternativ, atât TVA de plată, cât și TVA de recuperat, fără a achita TVA la bugetul de stat.

Referitor la .X. SRL, organele de control au constatat că în luna august 2013 aceasta a declarat livrări către .X. SRL, fără să declare achiziții de la nicio persoană înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, s-a constatat că, în perioada verificată, .X. SRL nu a plătit TVA către bugetul de stat, la nicio scadență, deconturile de TVA depuse în acest interval de timp, nu desfășoară activitate la sediul social declarat, a fost declarată inactivă începând cu data de 10.06.2014.

De asemenea, Garda Financiară – Secția .X. a formulat o sesizare penală, în data de 12.01.2013, privind societatea .X. SRL, având ca obiect tranzacțiile fictive derulate de aceasta cu .X. SRL în perioada 2011 – 2012, .X. SRL fiind radiată începând cu data de 10.07.2013.

Cu privire la .X. SRL, s-a constatat că aceasta nu a declarat livrări sau achiziții din luna septembrie 2008 până în luna mai 2012, perioadă în care societatea a depus deconturi de TVA fără a avea înscrise TVA colectată sau TVA deductibilă, rezultând astfel că .X. SRL a efectuat tranzacții numai în luna iunie 2012.

De asemenea, din bazele de date ale A.N.A.F., organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a depus situații financiare numai pentru anul fiscal 2009 și anul fiscal 2010, din care rezultă că societatea nu a avut niciun angajat.

.X. SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 05.11.2013.

Având în vedere aspectele anterior prezentate, organele de inspecție fiscală apreciază că tranzacțiile comerciale derulate de .X. SRL cu societățile aflate în circuitul tranzacțional, respectiv .X. SRL și .X. SRL, nu sunt reale.

Organele de inspecție fiscală susțin că .X. SRL a refuzat primirea corespondenței constând în Proces-verbal nr..X./23.11.2015 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală .X.. De asemenea, .X. SRL nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală fișa analitică a mijloacelor fixe la data



de 31.12.2013, fișa clientului Primăria .X. pentru perioada 2011 – 2013 și Registrul imobilizărilor pentru perioada 01.01.2011 – 02.02.2016, solicitate cu adresa nr..X./02.02.2016, precum și documente privind relația comercială cu Primăria .X., U.A.T. .X., Comuna .X., Comuna .X. și .X. SRL, solicitate cu adresa nr..X./15.02.2016.

Din instrumentările efectuate atât de către inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală .X., cât și de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., rezultă că operațiunile reflectate de documentele și evidențele contabile derulate între .X. SRL și .X. SRL sunt nereale și nu au avut un scop economic.

Organele de control au mai constatat că .X. SRL a anulat factura nr..X./01.12.2011, emisă de Primăria .X., reprezentând lucrări suplimentare la proiectul „Modernizare străzi urbane T.Vladimirescu și M.Kogălniceanu în Mun..X.”, pe motiv că nu a fost încasată.

Prin Sentința civ. nr..X. pronunțată de Tribunalul .X., în Dosar nr..X./2013, Primăria Mun. .X. este obligată să plătească .X. SRL factura nr..X./01.12.2011.

În consecință, organele de control consideră că .X. SRL avea obligația înregistrării în evidența contabilă și fiscală a contravalorii facturii nr..X./01.12.2011.

Pentru aceste considerente, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei, pentru care au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de 761.792 lei, și TVA suplimentară în sumă de .X. lei, pentru care au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 2.193.987 lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

*Urmare a inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./04.04.2016, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art.9 alin.(1) lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.*

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

#### **Aspecte procedurale:**

**A.** Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. nu

au competența teritorială de a efectua controlul fiscal la .X. SRL, ci AFP sector .X., se rețin următoarele:

În conformitate cu dispozițiile art.101 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale:

*“ART. 101*

*Avizul de inspecție fiscală*

*(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.102 alin.(1) din același act normativ:

*“ART. 102*

*Comunicarea avizului de inspecție fiscală*

*(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.”*

În data de 23.02.2015 a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.02.2015, comunicat agentului economic în data de 26.02.2015, după cum se atestă prin confirmarea de primire nr..X.. Data comunicată pentru începerea inspecției fiscale fiind data de 23.03.2015.

La data emiterii avizului de inspecție fiscală, .X. SRL avea domiciliul fiscal declarat în comuna .X., jud..X., care coincidea cu adresa sediului social.

Așadar, la data începerii procedurii de inspecție fiscală, domiciliul fiscal și sediul social al societății erau în sat .X., jud..X., contribuabilul fiind în administrarea Administrației pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul A.J.F.P. .X..

După primirea Avizului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.02.2015, .X. SRL a depus cererea de înregistrare a domiciliului fiscal, prin care solicită modificarea domiciliului fiscal din jud..X., com..X., în Municipiul .X., str..X..

La data de 18.03.2015 .X. SRL a înregistrat la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., sub nr..X./18.03.2015, cererea de amânare a inspecției fiscale, amânare ce s-a acordat de A.J.F.P. .X. cu adresa nr..X./24.03.2015, stabilindu-se un nou termen pentru data de 06.04.2015.

Ulterior, la data de 31.03.2015, societatea a depus la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. o adresă, înregistrată sub nr..X./31.03.2015, prin care se precizează că această instituție nu este competentă teritorial să efectueze inspecția fiscală la .X. SRL.

Prin adresa nr. .X./15.04.2015, .X. SRL formulează cerere de recuzare a echipei de inspecție fiscală.

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală susțin că pentru a putea proceda la inspecția fiscală propriu-zisă și pentru a înlătura orice suspiciune în ceea ce privește obiectivitatea și imparțialitatea în desfășurarea acțiunii de inspecție fiscală, AJFP .X., emite adresa nr. .X./23.06.2015 către Serviciul Coordonare, Programare Analiză din cadrul

DGRFP .X., prin care solicită să se dispună efectuarea inspecției fiscale de către o echipă din subordinea DGRFP .X., în speșă AJFP .X., coordonată de organul fiscal competent, respectiv Inspecția fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul AJFP .X.. Urmare adresei mai sus menționate, Serviciul Resurse Umane din cadrul DGRFP .X., emite deciziile nr. .X. și nr. .X./29.06.2015, prin care domnilor .X. și .X., inspectori la Serviciul Inspecție Fiscală persoane juridice din cadrul AJFP .X., li se delegă atribuții la Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul AJFP .X., în vederea finalizării acțiunii de inspecție fiscală, inițiată la .X. SRL, din data de 23.02.2015.

Din informațiile aflate la dosarul contestației rezultă că prin Decizia nr..X./06.05.2015, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – AJFP Contribuabili Mijlocii, a fost schimbat domiciliul fiscal al .X. SRL în .X., sector .X., începând cu data de 06.05.2015.

Totodată, în conformitate cu dispozițiile pct.10 – 12 din Anexa 1 la Ordinul nr.419/2007 pentru aprobarea procedurii de schimbare a sediului social, precum și pentru aprobarea formularului “Decizie de înregistrare a sediului social și a domiciliului fiscal”, schimbarea domiciliului fiscal al contribuabilului produce efecte începând cu data comunicării deciziei de înregistrare a sediului social și a domiciliului fiscal.

În conformitate cu prevederile art.38<sup>1</sup> alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data controlului:

**„ART. 38<sup>1</sup>**

*(3) În situația în care se află în curs de derulare o procedură fiscală, cu excepția procedurii de executare silită, organul fiscal care a început procedura este competent să o finalizeze.”*

Potrivit celor mai sus menționate, se reține că la data începerii procedurii de inspecție fiscală, respectiv 23.02.2015, competența teritorială aparține A.J.F.P. .X., fiind de altfel competentă să finalizeze această procedură și după schimbarea domiciliului fiscal al societății.

Totodată, se constată că nici în fapt și nici în drept nu i-a fost pricinuită părții o vătămare ce nu s-ar putea înlătura decât prin anularea actelor administrativ fiscale încheiate în urma inspecției fiscale, deoarece prin contestație societatea recunoaște că a fost înștiințată de începerea inspecției fiscale, i s-a acordat amânarea inspecției fiscale, perioadă care putea fi folosită de contribuabil pentru a prezenta toate documentele și apărările necesare.

Având în vedere aspectele anterior prezentate, se constată că organele de inspecție fiscală au întocmit în mod legal documentele administrativ fiscale, fapt pentru care argumentele societății privind necompetența Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. de a efectua inspecția fiscală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

**B.** Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia inspecția fiscală s-a efectuat pe o perioadă mai mare de 90 de zile, încălcându-se astfel prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care invocă nulitatea absolută a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./31.03.2016 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr.F-.X./31.03.2016, precizăm că aceasta nu poate fi reținută având în vedere că acesta este un termen de recomandare, având în vedere că nu s-a prevăzut nicio sancțiune pentru nerespectarea lui. Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel București reține faptul că *„În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prevăzut de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat”*.

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr. 1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr. 6657/2/2012, rămasă definitivă prin nerecurare, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

De altfel, la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrativ fiscale, respectiv:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (6), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Astfel afirmația .X. SRL conform căreia inspecția fiscală s-a efectuat pe o perioadă mai mare de 90 de zile și argumentul societății privind nulitatea

absolută a actului administrativ fiscal, pe motiv că a fost depășită perioada de efectuare a inspecției fiscale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

**C.** În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia echipa de inspecție fiscală a copiat concluziile inserate de către inspectorii D.R.A.F. .X. în procesul-verbal de control antifraudă nr..X./23.11.2015, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.5 și art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul efectuării inspecției fiscale:

*„5. Aplicarea unitară a legislației*

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*6. Exercițarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

De asemenea, potrivit prevederilor art.94 și art.105 alin.(1) din același act normativ:

*“94. Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*105. Reguli privind inspecția fiscală*

*(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a .X.

SRL, organele de inspecție fiscală au verificat documentele financiar contabile, au solicitat efectuarea de controale încrucișate la contractori și subcontractori, au consultat bazele de date A.N.A.F. constituite din prelucrarea declarațiilor informative și fiscale, au analizat fișa analitică pe plătitor a contribuabilului, informațiile transmise de alte organe cu atribuțiuni de control (Direcții Regionale Antifraudă Fiscală) și au fost solicitate informații de la instituțiile bancare.

Întrucât, prin constatările proprii rezultate în urma verificării documentelor puse la dispoziție și analizării informațiilor existente în bazele de date consultate și a celor primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a normelor legale.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

**D.** Referitor la susținerea contestatoarei, potrivit căreia actul administrativ nr..X./06.04.2016 prin care s-a soluționat cererea de recuzare este nul absolut, fiind întocmit cu încălcarea dispozițiilor art.45 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

La data de 29.03.2016, a avut loc la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. discuția finală cu contribuabilul. În conformitate cu prevederile art.107 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul.

La aceeași dată, ulterior încheierii discuției finale cu contribuabilul, .X. SRL a depus o cerere de recuzare a echipei de inspecție fiscală, respectiv a inspectorilor .X. și .X..

Având în vedere faptul că cererea de recuzare a fost depusă după discuția finală cu contribuabilul, dată care reprezintă încheierea acțiunii de inspecție fiscale, susținerile contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind tardiv formulată. Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală au soluționat cererea contribuabilului și au emis act administrativ fiscal de respingere.

Referitor la condițiile de formă și fond al actului administrativ fiscal nr..X./06.04.2016, prin care s-a soluționat cererea de recuzare, precizăm că cenzurarea acestuia nu intră în competența Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor ci a instanței judecătorești competentă, în condițiile prevăzute de art.45 alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării cererii de recuzare.

1. Referitor la suma totală de **.X. lei** contestată de .X. SRL, compusă din:

- **.X. lei** - impozit pe profit;
  - **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
  - **.X. lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
  - **.X. lei** - taxă pe valoarea adăugată;
  - **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
  - **.X. lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./31.03.2016, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./31.03.2016, fac obiectul Sesizării penale nr. .X./04.04.2016, înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a efectuat, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, lucrări de construcții și reabilitare pentru o serie de unități administrativ teritoriale, pe care le-a subcontractat societății .X. SRL.

Din analiza contractelor încheiate de .X. SRL cu .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că fie termenul de execuție al lucrărilor a fost foarte scurt, având în vedere complexitatea acestora, fie lucrările de manoperă au o valoare mare raportat la faptul că .X. SRL nu deține personal calificat și nu a înregistrat, în perioada verificată, consum de materiale.

Din notele explicative luate reprezentanților instituțiilor publice beneficiare, rezultă că .X. SRL nu a avut nicio contribuție în efectuarea lucrărilor asumate de .X. SRL.

De asemenea, din verificările efectuate, s-a constatat că furnizorii .X. SRL au un comportament fiscal inadecvat, sunt societăți declarate inactive, radiate, fără angajați, fiind apreciate de organele de control ca fiind firme „de tip fantomă”.

Pentru aceste considerente, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./04.04.2016, pentru a stabili

existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

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

**“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.”**

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-.X./31.03.2016, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema înregistrării de achiziții de servicii care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul creării de avantaje fiscale, constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./04.04.2016, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

În Sesizarea penală nr..X./04.04.2016, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., se menționează că „achizițiile nu au suport legal întrucât operațiunile consemnate în facturile în cauză nu au fost prestate în realitate de către această societate, astfel că acestea nu pot constitui documente justificative legale, aceste facturi fiind întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală”.

De asemenea, din Procesul-verbal nr..X./23.11.2015, încheiat de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală .X., rezultă că din analiza relațiilor comerciale derulate în mod direct de .X. SRL cu .X. SRL,



precum și între aceasta cu celelalte societăți aflate în circuitul tranzacțional, „se trage concluzia că societatea .X. SRL a utilizat aceste societăți comerciale în scopul de a beneficia de avantaje fiscale create în baza facturilor emise de către aceste societăți comerciale cu comportament fiscal neadecvat, specific firmelor fantomă.( .X. SRL, .X. SRL[...])”

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

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

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

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *“ pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

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

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

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarii reflectă realitatea operațiunilor.

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

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, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora 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.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesiunea penală nr..X./04.04.2016, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la .X. SRL, unde se consemnează un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesoriile aferente, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art.9 alin.(1) lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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.

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.150 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *"există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere."*

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că *"contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.*

***Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.***

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, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: ***"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]"***

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

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesoriile aferente**, sumă ce se regăsește integral în Sesizarea penală nr..X./04.04.2016, înaintată de organele de inspecție fiscală către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART.277*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

**2. În ceea ce privește Procesul-verbal nr..X./29.03.2016**, menționăm că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale O.P.A.N.A.F. nr.3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, potrivit cărora organele de inspecție fiscală au obligația întocmirii unui proces-verbal atunci când sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală.

Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

**3. În ceea ce privește calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit și TVA**, se reține că față de susținerea societății referitoare la aplicarea eronată a cotei de 0,03% pentru dobânzi de întârziere, respectiv de 0,02 pentru penalități de întârziere, precum și că la calculul accesoriilor privind impozitul pe profit aferent trim.III 2012, s-a calculat în mod greșit scadența la

luna octombrie 2011, când în realitate aceasta trebuia calculată la luna octombrie 2012, organele de inspecție fiscală au confirmat prin adresa nr.ABG .X./05.05.2016, eroarea semnalată de societate.

Urmare acestui fapt, au recalculat accesoriile, precizând că **suma de .X. lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în sumă de .X. lei și dobânzi de întârziere aferente TVA, în sumă de .X. lei, **nu este datorată de societate**.

Astfel, luând act de precizările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației, pentru suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și dobânzi de întârziere aferente TVA, va admite contestația cu consecința anulării în parte a actului administrativ fiscal atacat, pentru această sumă rezultată prin aplicarea eronată de către organele de inspecție fiscală a cotei de 0,03%, respectiv de 0,02%.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza dispozițiilor art. 277 alin.(1) lit. a) și alin.(3) și cele ale art. 279 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 10.1, pct.10.2 și pct.11.3 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.03.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit;
- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

**2. Admiterea în parte a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată**

**stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.03.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și TVA, cu consecința anulării în mod corespunzător a deciziei de impunere contestată, pentru această sumă.**

**Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.**

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**