



MINISTERUL FINANTELOR  
PUBLICE



Agenția Națională de Administrare Fiscală

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**

Sector 5, .X.  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 231 / 2016  
privind soluționarea contestației formulate de  
.X. SRL din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. A – SLP 785/20.04.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii .X. prin adresa nr. .X./18.04.2016, cu privire la contestația formulată de **.X. SRL**, având sediul social în .X. sector .X., Bd. sector .X., bl.X. et. .X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, precum și împotriva Procesului Verbal nr. F – .X./29.01.2016.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- 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 .X. lei

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./01.04.2016, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei, față de data de 03.03.2016, data primirii de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, așa cum rezultă din adresa nr..X./03.03.2016, anexată în copie la dosarul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 și art. 272 alin.5 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 învestită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL din .X..

***1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, .X. SRL susține faptul că decizia de impunere este nelegală din următoarele motive:***

1. Societatea apreciază că a prezentat organelor de inspecție fiscală dovezi concludente care să ateste recepția efectivă a bunurilor și prestarea efectivă a serviciilor, prezentând natura relației comerciale cu furnizorii, lucrările executate, beneficiarii lucrărilor, documentația, precum și persoanele legal împuternicite să semneze recepția serviciilor. Mai mult, prin actul de control, organele de inspecție fiscală nu precizează care sunt elementele lipsă din documentele prezentate. În consecință, societatea apreciază faptul că întrunește toate condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contrar celor susținute de organele de inspecție fiscală.

2. Bunurile și serviciile achiziționate au generat venituri impozabile și au fost utilizate în cadrul activității taxabile. Societatea precizează că prin procesul verbal încheiat, organele de inspecție fiscală invocă faptul că operațiunile desfășurate nu au scop economic și „ca atare nu sunt luate în calcul la determinarea obligațiilor la bugetul de stat”. Or, așa cum a precizat la pct.1 de mai sus, bunurile și serviciile achiziționate au stat la baza execuției lucrărilor de construcții. Mai mult, în perioada verificată, societatea a

înregistrat un profit mediu anual mai mare decât indicatorul economic similar comunicat pentru ramura construcții de Institutul Național de Statistică.

3. În susținerea contestației, societatea invocă uzanțele comerciale care nu permit unei persoane impozabile să verifice dacă emitentul unei facturi dispune de bunurile sau serviciile în cauză și că și-a îndeplinit obligațiile declarative ce privesc taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, societatea precizează că a depus toate diligențele rezonabile în raport cu partenerii contractuali astfel că încadrarea sa într-un presupus circuit ilegal demonstrează reaua credință a organelor de inspecție fiscală, în sensul că nu există nici un element obiectiv care să demonstreze acest fapt. În susținerea contestației societatea invocă și jurisprudența Curții Europene de Justiție care stipulează în mod expres că un contribuabil trebuie să beneficieze de prezumția de bună credință, sarcina probei că acesta a făcut parte dintr-un mecanism ilegal revenind organelor de inspecție fiscală, pe baza administrării unor probe obiective. În concluzie, societatea precizează că a consultat registrele organizate electronic la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală fără a identifica potențiale nereguli care să indice faptul că bunurile și serviciile au fost furnizate pe baze nelegale.

4. .X. susține că efectuarea inspecției fiscale și stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina sa a fost realizată doar pe baza informațiilor extrase din Declarațiile informative cod 394 și situațiile financiare anuale, fără a se efectua verificări asupra înregistrărilor contabile ale furnizorilor. Societatea consideră că Declarațiile cod 394 au un rol pur informativ, nu pot constitui titlu de creanță și nici nu pot produce efecte juridice pentru impozitele și taxele declarate. Mai mult, simpla omisiune de declarare a unei tranzacții de către unul din partenerii din amonte nu are consecințe fiscale la nivelul bugetului de stat astfel că probatoriul organelor de inspecție fiscală este superficial. Societatea consideră că invocarea de către organele de inspecție fiscală a faptului că partenerii .X. nu aveau capacitatea, din punct de vedere al personalului angajat, de a presta serviciile facturate, fără a-și întemeia concluziile pe baza unor probe obiective extrase din contabilitatea societăților furnizoare sau prin schimb de informații cu alte instituții, le-au condus pe acestea la concluzii vădit eronate.

5. Societatea apreciază că stabilirea de către organele de inspecție fiscală a caracterului ilicit al circuitelor comerciale din care societatea face parte a fost făcută fără ca acestea să se bazeze pe argumente și informații concrete extrase din contabilitatea societăților implicate. De asemenea, societatea consideră că apartenența la circuite comerciale este reglementată de Codul fiscal sub denumirea de „structura de comisionar”, la art.128. Or, apartenența la astfel de circuite este admisă și reglementată de legiuitor,

demonstrând faptul că societatea, prin includerea sa în aceste tipuri de tranzacții, a realizat operațiuni impozabile/taxabile.

6. În susținerea contestației, societatea invocă lipsa de temeinicie a constatărilor organelor de inspecție fiscală în sensul că acestea nu se întemeiază pe administrarea unor probe obiective, ci pe simple supoziții, neținând cont de jurisprudența aplicabilă în speță. Mai mult, contrar dispozițiilor legale, organele de inspecție fiscală fac aprecieri subiective de genul „valorile prestărilor realizate de anumite societăți sunt foarte mari în raport cu numărul mic de salariați implicați” sau „valorile livrărilor de bunuri efectuate de anumite societăți sunt foarte mari în raport cu cifra de afaceri declarată”.

7. Societatea invocă lipsa de fundament a informațiilor prezentate în anexele la raportul de inspecție fiscală, în baza cărora a fost determinată baza de impunere suplimentară, invocând în acest sens următoarele:

- pentru o serie de înregistrări a prezentat facturile originale;
- pentru situațiile în care nu deține documente originale a întreprins demersurile necesare pentru obținerea duplicatelor;
- a inițiat măsuri pentru obținerea de la furnizori a facturilor corectate;
- pentru o serie de debite nu a intervenit exigibilitatea, aceasta fiind condiționată de soluția ce urmează să fie pronunțată de instanță;
- o serie de bunuri au fost achiziționate pentru a face obiectul unor oportunități de valorificare ocazională, la un preț superior, astfel că au fost destinate unor operațiuni taxabile etc.

În concluzie, societatea apreciază că abordarea organelor de inspecție fiscală este contrară prevederilor legale întrucât a prezentat suficiente dovezi care atestă realizarea efectivă a tranzacțiilor și că achizițiile au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni impozabile/taxabile.

Pe cale de consecință, societatea solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016 atât în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa, cât și a măsurilor accesorii dispuse.

***II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F - .X./03.03.2016, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – .X./03.03.2016, au fost constatate următoarele:***

**A. Impozit pe profit.** Perioada supusă verificării a fost 01.01.2010 – 31.12.2014.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei, pentru care au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de bunuri sau prestările de servicii pentru care societatea nu a putut demonstra livrarea/prestarea lor efectivă, în sumă de .X. lei, pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a făcut parte din diferite circuite de refacturări, în care unele societăți sunt clienți și furnizori pentru celelalte, bunurile sau serviciile livrate/prestate de către o societate comercială ajungând să fie achiziționate de aceeași societate la finalul circuitului. Unele societăți nu au declarat venituri și taxă pe valoarea adăugată colectată în deconturile de TVA, nu au depus bilanțuri anuale din care să rezulte cifre de afaceri corespunzătoare, nu au depus declarațiile informative cod 394 sau acestea nu concordă cu cele depuse de parteneri. Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe în activitatea partenerilor, cum ar fi:

- o parte din societățile partenere nu au depus bilanțuri anuale;
- nu au desfășurat activitate în perioada care face obiectul verificării la .X.;
- nu sunt sau nu au fost înregistrate în scopuri de TVA;
- au fost înscrise în Registrul contribuabililor inactivi;
- numărul de salariați declarați în situațiile financiare anuale nu este în concordanță cu volumul serviciilor prestate;
- din corespondența purtată cu alte instituții publice (inspectorate teritoriale de muncă) rezultă că o serie de societăți nu figurează cu date transmise către Registrul general de evidență a salariaților;
- în perioada care face obiectul verificării la .X., respectiv 2010 – 2014, pentru o serie de societăți fie s-a demarat procedura de insolvență, fie societățile se aflau în faliment;
- societățile nu funcționează la sediul social/domiciliul fiscal declarat, sustrăgându-se de la efectuarea verificărilor financiar contabile,
- societățile au un comportament fiscal neadecvat în sensul că nu și-au îndeplinit obligațiile declarative.

De asemenea, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în categoria cheltuielilor deductibile o serie de achiziții de bunuri sau servicii pentru care nu deține documente justificative. Astfel, s-a constatat că societatea fie nu prezintă facturi, fie nu deține exemplarul original al acestora, iar în unele cazuri facturile emise nu conțin datele exacte ale beneficiarului.

În plus față de aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că societatea a înregistrat în mod eronat o serie de

cheltuieli în contul 623 Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, pentru care nu s-a încadrat în limitele prevăzute de lege.

**B. Taxa pe valoarea adăugată.** Perioada supusă verificării a fost 01.12.2009 – 31.12.2014.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

**a.** Societatea a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturi emise de .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, societăți comerciale neînregistrate în scopuri de TVA la data emiterii respectivelor facturi.

**b.** Societatea a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără a prezenta documente justificative, în sensul că nu deține exemplarul original al facturilor, facturile au fost emise pentru alți beneficiari sau sunt facturi „pro forma”.

**c.** Societatea a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile de .X. lei, sume înscrise în facturi având ca obiect achizițiile de bunuri sau prestările de servicii pentru care societatea nu a putut demonstra livrarea/prestarea lor efectivă, în baza considerentelor detaliate la rubrica impozit pe profit de mai înainte.

De asemenea, în luna mai 2010, urmare constatării unor deficiențe de evidențiere în contabilitate, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată deductibilă suplimentar în sumă de .X. lei, rezultând taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere cele constatate ca urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr..X./24.02.2016, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Plângerea penală nr. .X./05.02.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./29.01.2016, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

**1. În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- 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 .X. lei

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 organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea penală nr. .X./05.02.2016 împreună cu Procesul verbal nr. .X./29.01.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F – .X./03.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

**În fapt**, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat de la diverși beneficiari bunuri sau servicii pentru care nu a putut să facă dovada livrării/prestării lor efective. Mai mult, societățile partenere au prezentat o serie de deficiențe, respectiv: nu au depus bilanțuri anuale, nu au desfășurat activitate în perioada care face obiectul verificării la .X., nu sunt sau nu au fost înregistrate în scopuri de TVA, au fost înscrise în Registrul contribuabililor inactivi, numărul de salariați declarați în situațiile financiare anuale nu este în concordanță cu volumul serviciilor prestate sau nu au fost transmise date către Registrul general de evidență a salariaților, societățile nu funcționează la sediul declarat, nu au îndeplinit obligațiile declarative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că din niciun document nu rezultă cine a prestat serviciile și nici de unde provin mărfurile/materialele de construcții, aceste documente (procese verbale de recepție, situații de plată, acte justificative de executare a lucrărilor) anexate facturilor fiind identice din punct de vedere al formatului, conținutului și formei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a făcut parte din diferite circuite de refacturări (circuite formate din anumite societăți comerciale care au funcționat pe parcursul unei perioade de maximum 18 luni, formând apoi alte circuite în care societățile comerciale aveau diferite legături cu cele din circuitele anterioare, cum ar fi: același administrator, același domiciliu/sediu social, aceiași asociați). În cadrul acestor circuite unele societăți comerciale sunt clienți și furnizori pentru alte societăți comerciale astfel că bunurile și serviciile livrate/prestate ajung să fie achiziționate de către aceeași societate comercială la finalul circuitului.

Mai mult, s-a constatat și faptul că o serie de societăți comerciale nu au declarat, prin deconturile de TVA, venituri și taxă pe valoarea adăugată colectată la nivelul declarat de parteneri, nu au depus situații financiare anuale din care să rezulte o cifră de afaceri corespunzătoare, nu au depus Declarația informativă cod D394.

În ceea ce privește prestările de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că valorile acestor prestări sunt foarte mari în raport cu numărul de salariați implicat.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, astfel:

- 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	.X. lei

Prin urmare, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Plângerea penală nr. .X./05.02.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./29.01.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F – .X./03.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când în speță există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o



întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale prin Decizia de impunere nr. F – .X./03.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță, .X. împreună cu partenerii săi au făcut parte din diferite circuite de refacturări (circuite formate din anumite societăți comerciale care au funcționat pe parcursul unei perioade de maximum 18 luni, formând apoi alte circuite în care societățile comerciale aveau diferite legături cu cele din circuitele anterioare, cum ar fi: același administrator, același domiciliu/sediu social, aceiași asociați). În cadrul acestor circuite unele societăți comerciale sunt clienți și furnizori pentru alte societăți comerciale astfel că bunurile și serviciile livrate/prestate ajung să fie achiziționate de către aceeași societate comercială la finalul circuitului.

Mai mult, s-a constatat și faptul că o serie de societăți comerciale nu au declarat, prin deconturile de TVA, venituri și taxă pe valoarea adăugată colectată la nivelul declarat de parteneri, nu au depus situații financiare anuale din care să rezulte o cifră de afaceri corespunzătoare, nu au depus Declarația informativă cod D394.

În ceea ce privește prestările de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că valorile acestor prestări sunt foarte mari în raport cu numărul de salariați implicat. Mai mult, aceleași societăți comerciale au emis facturi pentru prestări de servicii în construcții reprezentând manoperă (turnat beton, montat armătură, montat cofraj etc) pentru sute de mii de kilograme/mp/mc de materiale prelucrate sau montate, execuția acestora presupunând implicarea unui număr mare de muncitori, suplimentar față de ceilalți muncitori implicați în lucrări.

Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că simpla achiziție de bunuri sau servicii de către societate, de natură să creeze obligații juridice în sarcina sa față de furnizorul bunurilor/serviciilor nu constituie o prezumție a utilizării acestora într-un scop economic, așa cum este acesta definit de legislația în domeniul fiscal. Mai mult, orice artificu care are ca scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificului respectiv va fi restabilită (Curtea de Justiție a Uniunii Europene – Cauza C – 255/02 Halifax & alții).

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 teza 1 din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală potrivit căroră hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile 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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii .X., cu adresa nr. .X./24.02.2016, au Transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea penală nr.35/05.02.2016, în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, având în vedere faptul că în evidența contabilă a societății au fost operate înregistrări care au avut drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

Având în vedere cele precizate, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, 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 înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

De asemenea, 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 conșteie, printre altele și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu

există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente 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 contabile a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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.132 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările 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 Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei 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 deducerea sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată [...], de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”

În considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează următoarele: „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 taxa pe valoarea adăugată pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită [...] recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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.**”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în mod repetat, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, 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.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-255/02 Halifax – Others, Curtea de Justiție a Uniunii Europene precizând următoarele: „atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”.

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

În 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.)

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea cauzei penale, 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, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„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 sau nu.”*

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 :

*„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 de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

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

**se va suspenda soluționarea contestației** împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii .X., pentru suma totală de .X. lei, astfel:

- 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 .X. lei

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

## **2. În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- 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 .X. lei

Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL datorează obligațiile mai sus menționate, în condițiile în care societatea depune în susținerea contestației documente justificative, doar pentru o parte din operațiunile efectuate.

**În fapt**, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în categoria cheltuielilor deductibile o serie de achiziții de bunuri și servicii pentru care societatea nu deține documente justificative. Astfel, s-a constatat că societatea fie nu prezintă facturi, fie nu deține exemplarul original al acestora, iar în unele cazuri facturile emise nu conțin datele exacte ale beneficiarului.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere al acestei taxe fără a avea la bază documente justificative sau de pe documente emise de societăți care nu erau înregistrate în scopuri de TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și alte deficiențe în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată (de exemplu, cheltuielile de protocol, deficiențe de evidențiere în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată etc), față de care societatea nu aduce niciun argument în susținerea cauzei

Față de aceste constatări, societatea precizează, prin adresa nr..X./27.05.2016, că deține în original sau în copie certificată „conform cu originalul” o parte din documentele pe care organele de inspecție fiscală nu le-au luat în considerare, iar pentru altele a întreprins demersuri pentru emiterea unor duplicate, așteptând răspunsul furnizorilor.

**În drept**, la art.6 din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare este prevăzut:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Potrivit acestor prevederi legale, operațiunile economico – financiare se consemnează în momentul efectuării acestora în documente care stau la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

De asemenea, prin Ordinul ministrului Economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, prin raportare la dispozițiile art. 6 alin. (2), legiuitorul a prevăzut că documentul justificativ reprezintă înscrisul întocmit de către un contribuabil, pe baza unei operațiuni economico-financiare, care trebuie să cuprindă: denumirea documentului; denumirea/numele și prenumele și sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea părților operațiunii economico-financiare; conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

În ceea ce privește impozitul pe profit, la art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, este stipulat:

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

De asemenea, la art.21 alin.1 și alin 4 lit.m din același act normativ este prevăzut:

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

*[...] (4) m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, considerându-se ca reprezentând cheltuieli deductibile doar cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. În plus, în cazul cheltuielilor privind prestări de servicii, contribuabilul trebuie să justifice necesitatea prestării acestora pentru realizarea de venituri impozabile.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a prevederilor legale mai sus invocate, legiuitorul a elaborat Normele metodologice de aplicare a Legii nr.

571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct 48 precizează:

*„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Potrivit acestei norme legale, pentru a putea fi deduse cheltuielile privind prestările de servicii, trebuie ca acestea să îndeplinească cumulativ condițiile ce vizează existența unui contract/forme contractuale încheiate între părți, iar contribuabilul are obligația să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor pentru specificul activității sale, justificarea prestării serviciilor făcându-se prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru etc.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada de referință, prevede:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

iar în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

*„a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi*



*fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Totodată, din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

În ceea ce privește elementele obligatorii ale unei facturi, acestea au fost legiferate prin art.155 alin 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare în perioada de referință stipulează:

*„5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;*

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup>, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.”

Potrivit prevederilor legale citate, o societate își poate exercita dreptul de deducere numai în situația în care facturile pe care le deține au înscrise elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.5 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F – .X./03.03.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. au constatat că .X. SRL a înregistrat în mod eronat în categoria cheltuielilor deductibile o serie de achiziții de bunuri și servicii pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, societatea a precizat că pentru o serie de operațiuni „există factura originală la actele contabile”, astfel că „motivele invocate de organul de inspecție fiscală cum că acestea sunt facturi în copie sau proforme, nu sunt reale. Mai mult, pentru o serie de poziții a inițiat „măsuri de obținere facturi duplicate/ conforme cu originalul de la furnizori/prestatori [...], acțiunea fiind în curs de desfășurare.”

Având în vedere susținerile societății potrivit cărora pentru anumite poziții înscrise în anexele la raportul de inspecție fiscală deține documente originale sau conforme cu originalul, organul de soluționare a contestației, în virtutea rolul său activ consființit de art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a solicitat .X. SRL, prin adresa nr. A – SLP 785/19.05.2016 să transmită documentele la care face referire.

Față de această solicitare, societatea, prin adresa nr..X./ 27.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A – SLP 1042/01.06.2016, a depus mai multe documente în original sau în copie certficată „conform cu originalul”, din a căror analiză a rezultat că o parte din acestea îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Astfel, cu adresa nr.A – SLP 785/03.06.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în temeiul art.276 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a transmis organelor de inspecție fiscală documentele depuse de contestatar, pentru a fi analizate.

Prin adresa nr..X./16.06.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A – SLP 1188/21.06.2016, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

*„În conformitate cu prevederile art.276 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatorul .X. SRL a depus probe noi în susținerea cauzei, respectiv a transmis un dosar format din 77 file (numerotate de la 1 la 77), dosar care conține următoarele:*

- pag. 1 – 7, 9 – 12, 16 – 20: exemplarul original al facturilor înscrise la pozițiile nr.2, 3, 5, 18 și 20 în Anexa nr.6 – 13.06.2016;
- pag.8: factura emisă de .X. SRL .X. seria .X. nr..X./11.05.2010, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- pag.13: factura emisă de .X. SA – .X. seria .X. nr..X./31.12.2010 în valoare .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- pag 15: o comandă de reparație pentru Client: .X., autoturism marca Logan cu număr de înmatriculare .X.;
- pag. 21 – 25: copie având înscrisă mențiunea „conform cu originalul” după Jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2010;
- pag.26: copie având înscrisă mențiunea „copie conform cu originalul” după pag.2 din Registrul jurnal aferent lunii octombrie;
- pag.27 – 29: listări de pe „portalul just.ro” cu informații despre stadiul dosarelor aflate la Tribunalul .X. și Giurgiu;
- pag. 30 – 32: copii având înscrisă mențiunea „conform cu originalul” după facturile înscrise la pozițiile nr.1, 4 și 19 în Anexa nr.6 -13.06.2016;
- pag. 33, 37 – 44, 50 – 53, 61, 69 – 77: CMR din perioada 27.03.2013 – 10.06.2013 completate cu: „Sender” – „.X. SL” și „.X.” – „.X.”;

- pag.34 – 36, 45 – 49,54 – 60, 62 -68: diverse documente netraduse, emise de „.X. SRL”.

În urma analizării documentelor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au precizat că în conformitate cu prevederile legale aplicabile speței „.X. SRL are dreptul la deducerea TVA în sumă de .X. lei (baza impozabilă în sumă de .X. lei), aferentă facturilor înscrise la pozițiile nr. 1 – 20 în Anexa nr.6a, respectiv la deducerea cheltuielilor în sumă de .X. lei efectuate în baza facturilor înscrise în Anexa nr.6b. Precizăm că pentru aceste facturi .X. SRL nu prezentase (până la transmiterea acestui dosar) exemplarul original al facturii sau o copie cu mențiunea „conform cu originalul”.

.X. SRL a mai transmis factura emisă de .X. SRL – .X. seria .X. nr..X./11.05.2010 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, care corespunde cu factura proforma nr..X./04.05.2010, dar .X. SRL nu a făcut dovada că nu a înregistrat în evidența contabilă atât factura, cât și factura proforma.

.X. SRL a transmis și factura emisă de .X. SA – .X. seria .X. nr..X./31.12.2010 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, factură care nu a fost inclusă la calculul diferențelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F – .X./03.03.2016.

Restul documentelor transmise nu fac obiectul contestației.”

În consecință, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./16.06.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A – SLP 1188/21.06.2016, au menționat:

„organul fiscal emitent al deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F – .X./03.03.2016, **propune acceptarea parțială** a contestației formulate de .X. SRL și înregistrată la DGRFPB sub nr..X./01.04.2016 [...] respectiv diminuarea obligațiilor fiscale suplimentare/accesorii stabilite în urma inspecției fiscale cu suma de .X. lei”, astfel:

- |  |         |
|--|---------|
| - 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       | .X. lei |

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că pentru diferențele stabilite suplimentar, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile

pentru acordarea deductibilității atât a cheltuielilor, cât și a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat și alte deficiențe în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale respective în sarcina .X. SRL (de exemplu, cheltuielile de protocol, deficiențe de evidențiere în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată etc), față de care societatea nu aduce niciun argument în susținerea cauzei.

În această situație, incidente speței sunt prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b 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, care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

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

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit cărora:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

De asemenea, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*, astfel că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii

administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere, organul de soluționare a contestației are în vedere principiul de drept „accessorium sequitur principale” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se rețin următoarele:

- în temeiul art.279 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F – .X./03.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, pentru suma totală de .X. lei, astfel:

- 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 .X. lei

cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016, pentru aceleași sume, având în vedere precizările organelor de inspecție fiscală care confirmă faptul că pentru o parte din facturi societatea întrunește condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere.

- în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b și lit c din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, pentru suma totală de .X. lei, astfel:

- 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	.X. lei

Întrucât societatea nu a justificat cu documente operațiunile efectuate, iar pentru o parte din operațiuni, nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală

**3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Procesului verbal nr. 665/29.01.2016**, se reține că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.132 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces-verbal.

Mai mult la alin.3 al art.132 din actul normativ invocat mai sus, legiuitorul a prevăzut următoarele:

“Procesul-verbal întocmit potrivit alin. (2) reprezintă act de sesizare și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală.”

În consecință, acest act **nu constituie titlu de creanță** și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală.

\*  
\*       \*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și in temeiul art.279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației** formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- 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 .X. lei

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

**2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată** a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, pentru **suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- 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 .X. lei

**3. Admiterea contestației** formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./03.03.2016, pentru **suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- 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 .X. lei
- cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F – .X./03.03.2016, pentru aceleași sume.

Pct.1 și pct.2 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**

.X.