



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

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

**DECIZIA nr. 59 / 2017**  
privind soluționarea contestației formulate  
de .X. S.R.L.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A\_SLP 391/14.02.2017

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.OTG AIF .X./09.02.2017, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 391/14.02.2017, asupra contestației formulate de .X. SRL, CUI .X., înregistrată la ORC sub nr..X./2006, cu domiciliul fiscal în .X., s.X., județul .X..

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-OT .X./27.12.2016*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./27.12.2016* de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv 05.01.2017, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosar, 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, fiind înregistrată sub nr.OTG REG .X./25.01.2017 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., conform ștampilei registraturii acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 alin.(1), 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. Societatea contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-OT .X./27.12.2016*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./27.12.2016*, ca netemeinică și nelegală și solicită anularea acesteia și exonerarea de la plata sumelor stabilite suplimentar de plată, în cuantum de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, pentru următoarele motive:

#### 1. Aspecte procedurale

Societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a motiva actele administrativ fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii, așa cum se prevede la art.55 alin.(2) și art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel, se arată că echipa de inspecție fiscală a motivat în fapt decizia de impunere numai prin Raportul de constatare din data de 14.06.2016, încheiat de un inspector antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X..

De asemenea, .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.46 alin.(2) lit.f) și art.113 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că actele administrativ fiscale contestate nu indică motivele de fapt care au fost avute în vedere la stabilirea bazei suplimentare pentru impozitul pe profit și TVA, precum și că nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală.

2. Pe fond, referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, contestatara, invocând prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, consideră că pentru cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la .X. SRL, .X.SRL și .X. SRL și apoi revândute, .X. SRL avea drept de deducere în vederea stabilirii bazei de calcul a impozitului pe profit. Totodată, pentru mărfurile achiziționate (deșeuuri) și livrate au fost întocmite note de recepție, iar operațiunea s-a înscris în sfera de cuprindere a obiectului său de activitate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, contestatara susține că a îndeplinit condițiile de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, așa cum sunt acestea prevăzute de art.146 alin.(1) și art.145 alin.(2) din Codul fiscal, precum și că actul normativ indicat nu condiționează dreptul de deducere în sensul obligării contribuabilului de a avea relații comerciale doar cu furnizorii care sunt înregistrați din punct de vedere al TVA sau ca aceștia să fie activi din punct de vedere fiscal. Obligația fiscală este una personală, a entității sau a persoanei înregistrate fiscal și aceasta nu poate fi transferată.

Arătând că TVA este o taxă armonizată la nivelul Uniunii Europene, .X. SRL invocă și prevederile din Directiva 112 privind TVA, precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, cu referire la hotărârea pronunțată în cauza C-324/11, considerând că societatea avea drept de deducere a taxei aferente achizițiilor de mărfuri.

Referitor la calculul TVA colectată pentru livrările către neplătitori de TVA, .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația să aplice procentul sutei mărite prevăzut de Decizia nr.2/2011 a Comisiei fiscale, privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a pct.23 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la .X. SRL, s-a întocmit Raportul de inspecție

fiscală nr.F-OT .X./27.12.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-OT .X./27.12.2016, constatându-se următoarele:

În vederea verificării realității și legalității operațiunilor înregistrate în evidența contabilă de societate, organele de inspecție fiscală, pe baza documentelor puse la dispoziție de organele de cercetare penală din cadrul IPJ .X. – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, care efectuează cercetări în dosarul penal nr..X., a informațiilor existente în baza de date a ANAF și a celor menționate în Raportul de constatare din data de 14.06.2016 întocmit de un inspector antifrauda din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., au constatat că:

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție mărfuri, emise de .X. SRL și .X. SRL, care nu au la bază operațiuni reale, presupus a fi derulate. Astfel, parte din facturile înregistrate nu erau completate cu mențiunile obligatorii prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu erau însoțite de documente justificative care să probeze realitatea operațiunilor. Totodată, facturile înregistrate în contabilitatea .X. SRL, respectiv în jurnalul de cumpărări și care s-au regăsit în documentele puse la dispoziție, nu corespundeau cu facturile din soldul analitic al partenerilor, în fișele furnizorilor fiind înregistrate alte facturi și alte valori ale acestora.

.X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție mărfuri emise în luna iunie 2011 de .X.SRL, contribuabil declarat inactiv începând cu data de 30.05.2011, operațiuni considerate nereale, așa cum se consemnează în Raportul de constatare din data de 14.10.2016 încheiat de un inspector antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., la solicitarea prim-procurorului.

Societatea verificată a emis facturi de vânzare către contribuabili neplătitori de TVA, fără să colecteze TVA, fapt pentru care organele de inspecție fiscală, nefiind îndeplinite condițiile de aplicare a taxării inverse, au calculat diferențe de TVA de plată în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit suplimentar de plată, în sarcina .X. SRL, impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, respectiv de .X. lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit și transmis Plângerea penală nr.OTG AIF .X..12.2016 adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) 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:

1. Societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a motiva actele administrativ fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii, așa cum se prevede la art.55 alin.(2) și art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală. De

asemenea, .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.46 alin. (2) lit.f) și art.113 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că actele administrativ fiscale contestate nu indică motivele de fapt care au fost avute în vedere la stabilirea bazei suplimentare pentru impozitul pe profit și TVA, precum și că nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală.

Față de susținerile contestatarii, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(2) și (3), art.55 alin.(2) și art.113 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 6*

*Exercitarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

*ART. 7*

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

*ART. 55*

*Mijloace de probă*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de constatări la fața locului;*

*e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

*ART. 113*

*Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale*

*...*

*(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții”.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, iar în atribuțiile inspecției fiscale nu intră efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală.

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 contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, informațiile existente în baza de date a ANAF sau transmise de alte organe (IPJ .X. - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice și Parchetul de pe lângă Tribunalul .X.), precum și documente societății, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite, 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.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr.F-OT .X./27.12.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT .X./27.12.2016, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) și f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute și de informațiile primite de la alte organe de control.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.*

Totodată, se reține că nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală, însă, în cadrul obligației de colaborare cu organele de urmărire penală, la solicitarea acestora, organele de inspecție fiscală pot efectua controale fiscale, așa cum se prevede la art.350 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

*„ART. 350*

*Colaborarea cu organele de urmărire penală*

*(1) La solicitarea organelor de urmărire penală, când există pericol de dispariție a unor mijloace de probă sau de schimbare a unei situații de fapt și este necesară lămurirea urgentă a unor fapte sau împrejurări ale cauzei, personalul desemnat din cadrul A.N.A.F. efectuează controale fiscale”.*

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

2. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei, cu accesorii aferente în cuantum de .X. lei și TVA în cuantum de .X. lei, cu accesorii aferente în cuantum de .X. lei, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională 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-OT .X./27.12.2016*, care au stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-OT .X./27.12.2016*, contestată, fac obiectul *Plângerii penale nr.OTG AIF .X..12.2016* adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., solicitându-se începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit că societatea a declarat achiziții de bunuri pentru care se pune problema realității operațiunilor înregistrate, cu consecințe asupra obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilită suplimentar de plată suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

Astfel, în vederea verificării realității și legalității operațiunilor înregistrate în evidența contabilă de societate, organele de inspecție fiscală, pe baza documentelor puse la dispoziție de organele de cercetare penală din cadrul IPJ .X. – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, care efectuează cercetări în dosarul penal nr..X., a informațiilor existente în baza de date a ANAF și a celor menționate în Raportul de constatare din data de 14.06.2016 întocmit de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., au constatat că, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție mărfuri, emise de .X. SRL, .X. SRL și .X.SRL, care nu au la bază operațiuni reale, presupus a fi derulate.

Față de aspectele prezentate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei și TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii aferente în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit și transmis Plângerea penală nr.OTG AIF .X..12.2016 adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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, se stipulează:

*“(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-OT .X./27.12.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-OT .X./27.12.2016, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor înregistrate, .X. SRL declarând achiziții de bunuri (deșeuri) de la un număr de trei societăți comerciale, achiziții suspectate ca fiind fictive.

Astfel, referitor la achizițiile declarate de societatea verificată ca fiind efectuate de la .X. SRL și .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că parte din facturile înregistrate nu erau completate cu mențiunile obligatorii prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu erau însoțite de documente justificative care să probeze realitatea operațiunilor. Totodată, facturile înregistrate în contabilitatea .X. SRL, respectiv în jurnalul de cumpărări și care s-au regăsit în documentele puse la dispoziție, nu corespundeau cu facturile din soldul analitic al partenerilor, în fișele furnizorilor fiind înregistrate alte facturi și alte valori ale acestora.

De asemenea, referitor la achizițiile de bunuri declarate de .X. SRL ca fiind efectuate de la .X.SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile înregistrate erau emise ulterior declarării furnizorului ca fiind contribuabil inactiv.

Faptele constatate de organele de inspecție fiscală au avut drept consecință diminuarea bazelor de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit și TVA, fiind creat un prejudiciu în dauna bugetului de stat.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea penală nr.OTG AIF .X..12.2016, reținând, aferent operațiunilor declarate de societate, impozit pe profit suplimentar, TVA suplimentară și accesorii aferente acestora în sumă totală de .X. lei, sumă care face atât obiectul Deciziei de impunere nr.F-OT .X./27.12.2016, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de societate.

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.

În acest sens, 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 pentru operațiunile înregistrate se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării bazelor de impunere privind impozitul pe profit și TVA.

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în 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 documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un 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.

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 contestată reflectă realitatea operațiunilor.

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, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura 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 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 [...]”*.

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 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. Plângerea penală nr.OTG AIF .X..12.2016, unde se consemnează obligații suplimentare la bugetul de stat în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr.F-OT .X./27.12.2016, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

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 înrăurire 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 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 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 imposibilitatea 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 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 la deducere”*.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura 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 ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al 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”*.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, 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.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție 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 nr.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 Rec.X.a 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 laturii 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: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

De asemenea, 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 irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. 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 cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora, 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. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi având ca obiect livrări de deșeuri aluminiu, pentru care au fost aplicate măsurile de simplificare în condițiile în care beneficiarii acestor livrări nu sunt persoane impozabile înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada august-septembrie 2011, societatea a emis facturi de vânzare, având ca obiect „deșeuri aluminiu” către contribuabili neplătitori de TVA, nefiind astfel îndeplinite condițiile de aplicare a taxării inverse, fapt pentru care au dispus în sarcina contestatarii colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, rezultată prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare.

În drept, potrivit art.160 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“(1) Prin excepție de la prevederile art.150 alin.(1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin.(2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.”, iar la alin.(2) al articolului de lege invocat mai sus, legiuitorul a prevăzut bunurile pentru care se aplică taxarea inversă.*

Astfel, potrivit alin.(2) lit. a) al art.160 din legea mai sus precizată:

*“(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:*

*a) livrarea de deșeuri și materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;”.*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru livrările de deșeuri se aplică taxarea inversă, condiția obligatorie pentru aplicarea acesteia fiind aceea ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că în perioada august-septembrie 2011, .X. SRL a emis facturi de livrare, având ca obiect livrarea de deșeuri metalice, astfel:XXX,

livrări pentru care, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestată a aplicat măsurile de simplificare.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele beneficiare ale livrărilor efectuate de contestată nu sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Astfel, din interogarea de către organul de soluționare, a bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, se reține că la data interogării, respectiv 22.02.2017, persoanele impozabile .X. nu sunt înregistrate în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

Or, în această situație, se reține că nu este îndeplinită condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse, respectiv atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

Având în vedere cele expuse mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestată colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă livrărilor de deșeuri aluminiu.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în mod eronat organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare rezultată din facturile emise, având obligația să aplice procentul sutei mărite prevăzut de Decizia nr.2/2011 a Comisiei fiscale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât Decizia nr.2/2011 a Comisiei fiscale centrale a fost emisă pentru interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, *pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri*, or, în speță contestată a livrat deșeuri, nu construcții și/sau terenuri.

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, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestată colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor 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.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–OT .X./27.12.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–OT .X./27.12.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. S.R.L., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-OT .X./27.12.2016* emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

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. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. S.R.L., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-OT .X./27.12.2016* emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA.

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

DIRECTOR GENERAL

X