

DECIZIA nr. 973 din 31.12.2019 privind soluționarea
contestației formulată de XYZ SRL, cu sediul în
....., sector ..., București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.....2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. MBR_REG_.... de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice V cu privire la contestația XYZ SRL, depusă la organul fiscal teritorial sub nr.ci/2016 și a cărei reluare a procedurii de soluționare a fost solicitată prin adresa societății nr.2019, depusă sub nr.2019.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.diif//2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice J în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr.rff//2016.

Prin decizia nr. dssi/2016 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice V a soluționat contestația XYZ SRL prin suspendarea soluționării contestației pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit și TVA (pct. 1) și respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de R lei reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe exploatarea resurselor naturale, redevențe miniere și taxa pe activitatea de prospecțiune (pct. 3).

Împotriva deciziei nr. dssi/2016 societatea a formulat acțiune în contencios administrativ, care a format obiectul dosarului nr. dsca/xxx/2016 finalizat și care s-a finalizat prin hotărârea definitivă dată în recurs nr. drca/2019 a Curții de Apel H, care a anulat în parte decizia nr. dssi/2016 în sensul anulării pct. 1 privind măsura suspendării, trimiterii la organul fiscal a cauzei în vederea soluționării contestației administrative și menținerii sentinței în ceea ce privește soluția de respingere a contestației împotriva pct. 3 din decizia nr. dssi/2016.

Cu adresa înregistrată sub nr.2019 societatea XYZ SRL a solicitat dispunerea relucrării procedurii administrative de soluționare a contestației în temeiul art. 277 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, precum și a dispozițiilor instanței de recurs pentru suma totală de S+R lei, invocând în susținere hotărârea Curții de Apel H dată în dosarul de contencios administrativ nr. dsca/xxx/2016 și încheierea finală nr. inch/2019 din dosarul nr. dsp/vv/2019 prin care Tribunalul J a respins plângerea împotriva soluției de urmărire/netrimiteri în judecată penală a reprezentanților societății.

Cum soluționarea contestației a fost suspendată prin pct. 1 al deciziei nr. dssi/2016 doar pentru suma de S, iar instanța de contencios administrativ a anulat doar pct. 1 din dispozitivul deciziei, menținând soluția de respingere a contestației de la pct. 3 din dispozitivul deciziei nr. dssi/2016, ținând cont de cele dispuse de Curtea de Apel H prin hotărârea nr. drca/2019 și în temeiul art. 277 alin. (3) în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 14.4 și pct. 14.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este

investită să soluționeze contestația formulată de XYZ SRL pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S1 lei TVA;
- S2 lei impozit pe profit.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice J au efectuat în anul 2016 inspecția fiscală la societatea XYZ SRL, cu sediul la momentul inspecției în jud. J, com. M, sat N, nr. 177 pentru TVA aferentă perioadei 01.10.2010-30.04.2016, pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2010-31.12.2015 și pentru alte impozite și taxe.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr.rff//2016, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.diif//2016, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA în sumă de S1t lei și impozit pe profit în sumă de S2t lei.

Din totalul diferențelor suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, suma de S lei reprezentând diferențe de TVA de S1 lei TVA și diferențe de impozit pe profit în sumă de S2 lei a fost stabilită de organele de control urmare neacordării deductibilității TVA și a cheltuielilor pentru achizițiile de bitum de la societățile FZ1 SRL, FZ2 SRL și FZ3 SA.

Din analiza documentelor prezentate de societate, a informațiilor din baza de date ANAF și a controalelor încrucișate la furnizorii respectivi, organele de inspecție fiscală au considerat că există suspiciunea înregistrării în contabilitate a unor operațiuni fictive, respectiv că tranzacțiile nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, faptă ce intră sub incidența prevederilor art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

II. Prin contestația formulată în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă de S lei, XYZ SRL susține că termenele de prescripție pentru creanțele fiscale aferente anului 2010 în raport de prevederile art. 91 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală neavând dreptul să solicite documente pentru o perioadă prescrisă și să menționeze că nu le-a primit, astfel că inspectorii fiscali crează un prejudiciu atunci când solicită creanțe fiscale prescrise.

Societatea susține că, prin încălcarea Constituției României, a Directivei 112/2006 și a cauzei C-277/14 a fost adoptată prin art. 11 alin. 1[^]1 și 2 și art. 11 alin. 1[^]3 și 4 din Codul fiscal o măsură nelegală/neconstituțională de a anula dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru orice operațiune realizată cu o persoană impozabilă căreia i-a fost anulat codul de TVA. Atâta timp cât a făcut dovada unei facturi de la furnizori, pe care a înregistrat-o contabil și a declarat-o fiscal, societatea consideră că nu are nicio răspundere pentru acțiunile furnizorilor, răspunderea fiind una individuală, așa cum reiese din criteriile prezentate în cauza C-277/14.

Societatea invocă faptul că, atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere, iar contribuabilul nu dispune de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sefra emitentului facturii aferente bunurilor pentru care se solicită deducerea TVA, administrația fiscală nu poate impune contribuabilului să verifice dacă emitentul facturii dispune de calitatea impozabilă, dacă dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile legate de plata și declararea TVA-ului. Prin

impunerea unor astfel de măsuri administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile propriile atribuții de control, ceea ce ar contraveni normelor europene relevante, inclusiv din cauzele C-174/08 și C-549/11.

Societatea susține că a achiziționat legal marfă de la FZ1 SRL, FZ2 SRL și FZ3 SA, termenele de livrare fiind CPT - transport plătit până la destinație de către vânzător. Societatea nu are obligație de "milițieni" sau inspecți, să controleze ceea ce nu și-a asumat prin obligație contractuală și nici nu o interesează ce a făcut ANAF la furnizori și la furnizorii acestora, nefiind în categoria celor care au știut sau ar fi trebuit să știe că se comite o fraudă fiscală în sensul celei descrise în cauzele 439 Kittel și 440 Recolta Recycling din 2004. Societatea invocă deținerea de înregistrări video cu sosirea mărfii, cu prelucrarea și vânzarea ei, precum și factură, aviz de însoțire a mărfii, tichet de cântărire, notă de recepție, CMR, documente ce au fost prezentate și la control, iar decontările au fost realizate integral prin bancă cu bilete la ordin și file CEC.

XYZ SRL susține că ANAF nu consideră relevantă jurisprudența CJUE, așa cum se arată și în decizia 1424/2013 a ÎCCJ în dosarul nr. 397/42/2011, deși trebuia să analizeze situația de fapt conform art. 5 alin. (1) și alin. (6) din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept garantat prin sistemul comun de TVA asigurat atât prin Directiva TVA și legislația națională, cât și prin considerațiile CJUE din cauzele C-438/09 Dankowski, C-80/11 Mahageben, C-142/11 David sau C-324/11 Gabor Toth. Regimul juridic al TVA este unitar, presupune nu numai obligații, dar și drepturi, printre care cel mai important este cel la deductibilitate, în condițiile art. 145 și următoarele din Codul fiscal. În sistemul nostru actual de drept sunt incidente art. 969, art. 970 și art. 1066 din vechiul Cod civil, preluate în noul Cod civil, iar o asemenea reglementare este menită să facă prestabilite orice contracte încheiate cu respectarea legii. Serviciile achiziționate de către societate sunt folosite pentru derularea activității proprii a societății și prestarea de activități economice constând în redactarea/editarea de reviste. Separat de justificarea necesității achizițiilor respective, invocate de organele de inspecție fiscală, societatea a pus la dispoziția acestora documente justificative care atestă faptul că serviciile respective au fost efectiv prestate și sunt strict legate de activitatea economică a societății. În consecință, decizia de a respinge cheltuielile și dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de către societate este neîntemeiată și încalcă principiile fundamentale ce guvernează aplicarea TVA la nivelul UE.

Societatea consideră că există o singură condiție de formă, așa cum arată CJUE în cauza C-385/09 Nidera, respectiv deținerea de către persoana impozabilă a unei facturi emisă în conformitate cu art. 220-236 și 238-40 din Directiva 112/2006 și problema de a cunoaște dacă TVA datorată pentru operațiunile de vânzare anterioare sau ulterioare a bunurilor respective a fost sau nu vărsată la trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA achitată în amonte, așa cum reiese și din cauzele reunite C-80/11 și C-142/11.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere, cuantumul accesoriilor este mult mai mare decât cel al TVA pe care organul fiscal o apreciază ca datorată, încălcându-se principiul proporționalității și nici nu pot fi calculate retroactiv, așa cum reiese și din practica judecăriă potrivit căreia, dacă ANAF nu și-a îndeplinit activ obligația legală de înregistrare din oficiu la termen,

atunci valabilitatea înregistrării nu produce efecte decât după comunicarea deciziei privind înregistrarea.

În adresa înregistrată sub nr. CRR-REG_32468/29.10.2019 prin care a solicitat reluarea procedurii de soluționare a contestației, societatea XYZ SRL invocă referatul cu propunerile de clasare a cauzei și ordonanța emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul J, prin care procurorul a constatat că în sarcina reprezentanților nu se poate reține comiterea infracțiunii de evaziune fiscală prin evidențierea în actele contabile a unor operațiuni fictive, simpla împrejurare că o parte din furnizori nu ar fi putut face dovada provenienței bunurilor livrate ori că au evidențiat achiziții fictive, necoroborată cu alte mijloace de probă, neputând confirma, prin sine, nerealitatea operațiunilor consemnate în cele 20 de facturi. Societatea invocă și respingerea plângerii formulată de AJFP J în cadrul dosarului nr. dsp/vv/2019 și solicită luarea în considerare a expertizelor contabile întocmite în dosarul nr. dsca/xxx/2016 de către expertul desemnat și expertul observator împreună cu ordonanțele de clasare și toate mijloacele de probă folosite în vederea soluționării acestui dosar.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor aferente achizițiilor de bitum rutier de la trei furnizori, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat existența unor indicii referitoare la realitatea operațiunilor, iar prin încheierea penală nr. inch/2019, definitivă, pronunțată în data de 25.09.2019 de Tribunalul J - Secția Penală în dosarul nr. dsp/vv/2019 instanța s-a pronunțat asupra realității acestor operațiuni, în sensul că acestea nu sunt fictive și că înregistrările contabile și declarațiile fiscale reflectă realitatea.

În fapt, conform celor menționate în raportul de inspecție fiscală nr.rff//2016 societatea XYZ SRL, cu sediul în jud. J, com. M, sat N, nr, 177 a desfășurat activități de extracție a pietrei de construcții, prestări de servicii cu utilajele deținute în patrimoniu, lucrări de construcții civile și comerț cu materiale de construcții.

Organele de inspecție fiscală au precizat că societatea a achiziționat bitum, pe care l-a revândut, după cum urmează:

- în anul 2013 au fost identificate o factură emisă de FZ1 SRL pentru achiziția cantității de 25,14 tone bitum rutier în valoare de A1 lei cu TVA L1 lei și 4 facturi emise de FZ2 SRL pentru achiziția cantității de 61,88 tone bitum rutier în valoare de A2 lei cu TVA L2 lei, care a constituit sursă pentru livrarea aceleiași cantități de bitum către PAF SRL;

- în anul 2014 au fost identificate 10 facturi emise de FZ3 SA pentru achiziția cantității de 149,96 tone bitum rutier în valoare de A3 lei cu TVA L3 lei și 5 facturi emise de FZ2 SRL pentru achiziția cantității de 112,828 tone bitum rutier în valoare de A4 lei cu TVA L4 lei, care a constituit sursă pentru livrarea aceleiași cantități de bitum către PAF SRL.

Cu privire la aceste tranzacții organele de inspecție fiscală au constatat că factura de achiziție de la FZ1 SRL este însoțită doar de un certificat de calitate emis de O din Polonia, entitate care deține o sucursală în România cod RO..., dar care nu figurează cu livrări către FZ1 SRL, așa cum reiese și din adresa înregistrată sub nr.2016 prin care sucursala a confirmat că nu a avut niciun fel de relații contractuale sau comerciale cu acest furnizor în perioada 2013-2014.

Din informațiile furnizate de AJFP A a rezultat că societatea FZ1 SRL și-a schimbat sediul din com. C, jud. A în București, sectorul 4, str. Ipotești, nr. 7, ap. 1 în anul 2014, având ca acționari și administratori cetățeni irakieni și tunisieni, care nu au putut fi contactați, nu are sedii secundare sau puncte de lucru declarate, a fost declarată inactivă la data de 03.12.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și este în procedura generală de insolvență de la data de 05.05.2015. În urma inspecției fiscale efectuate de AJFP A la acest furnizor s-a constatat că aceasta a declarat achiziții de bunuri și servicii de la furnizori inactivi sau cu comportament fiscal neadecvat, sens în care este invocată și Ordonanța nr. op/P/2012 din data de 28.01.2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul București prin care s-a dispus urmărirea penală pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălarea banilor față de un număr de 52 de suspecți - persoane fizice sau juridice cu care societatea FZ1 SRL (fosta denumire a furnizorului FZ1 SRL) a desfășurat relații comerciale. Din cercetările efectuate în acest dosar rezultă că cele 52 de societăți cu comportament de tip fantomă și-au derulat activitatea în perioada 2009-2014 utilizând același mod de operare și cu preponderență cu aceiași parteneri, înregistrând în contabilitate facturi cu operațiuni fictive, societatea coordonatoare fiind beneficiara bunurilor și serviciilor și obținând un dublu avantaj fiscal: diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit și deducerea TVA, fără ca furnizorul să colecteze TVA și să o achite bugetului de stat.

În cazul achizițiilor de la FZ2 SRL organele de control au constatat că 5 facturi sunt însoțite de certificate de calitate emise de O din Polonia, iar 4 facturi au atașate doar note de recepție. Cu adresa înregistrată sub nr. VLG-DEX 44792/15.07.2016 sucursala O a confirmat că nu a avut niciun fel de relații contractuale sau comerciale cu acest furnizor în perioada 2013-2014.

Din informațiile furnizate de AJFP A a rezultat că societatea FZ2 SRL și-a schimbat sediul din com. C, jud. A în București, sectorul 4, str. ... în anul 2014, este declarată inactivă din 03.12.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și este în procedura de faliment din data de 22.10.2015, iar prin adresa nr.2016 TT SPRL - filiala București a menționat că nu a intrat în posesia documentelor financiar-contabile aparținând falitei, deși reprezentanții debitoarei au fost notificați în acest sens pe parcursul procedurii. Ordonanța Parchetului nr. op/P/2012 din data de 28.01.2015 menționează că FZ2 SRL este o societate tip fantomă.

Și facturile aferente achizițiilor de la FZ3 SA sunt însoțite de certificate de calitate emise de O din Polonia, iar o factură are atașată doar nota de recepție.

Cu adresa înregistrată sub nr. 2016 sucursala O a menționat că în perioada 13.08.2014-31.08.2014 au existat operațiuni de livrare a 80 tone bitum rutier, din care bitum rutier 50/70 în cantitate de 60 tone.

Analizând documentele de proveniență a bunurilor organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în contabilitatea XYZ SRL au fost înregistrate achiziții de bitum de la FZ3 SA însoțite de certificate de calitate emise O (în 03.07.2014, 15.07.2014), anterioare primei achiziții de bitum realizată de FZ3 SA de la sucursala O în data de 13.08.2014;

- deși sucursala O a declarat că a livrat numai 60 de tone de bitum 50/70 la FZ3 SA, totuși la XYZ SRL au fost identificate achiziții de bitum de la FZ3 SA în cantitate mai mare de 194,34 tone;

- achizițiile FZ3 SA de la sucursala O din data de 13.08.2014 nu puteau ajunge la XYZ SRL pentru că bitumul a fost încărcat de la terminalul F în auto .../..., iar pe avizul de însoțire și pe factura de achiziție către XYZ SRL este înscris auto .../...;

- achiziția FZ3 SA de la sucursala O din data de 31.08.2014 nu puteau ajunge la XYZ SRL pentru că de la terminalul F a fost încărcat bitumul 70/100 în auto .../..., dar pe avizul de însoțire și pe factura de achiziție din 01.09.2014 către XYZ SRL este înscris auto .../... și bitum 50/70.

Din verificarea efectuată de AJFP A la societatea FZ3 SA a reieșit că, în afara achizițiilor de la O și de la RFF SA, aceasta a mai declarat achiziții de bitum de la TTB SRL și FZ1 SRL, fără documente de transport și DOCUMENTE de cântărire și, la rândul lor, achizițiile din anul 2014 ale TTB SRL și FZ1 SRL provin în proporție de 96%, respectiv 82% de la furnizori cu comportament de tip fantomă (D SRL, E SRL, G SRL și FZ2 SRL). În dosarul penal nr. op/P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul București societatea FZ3 SA este parte.

Organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul J sesizarea penală nr.2016 cu privire la săvârșirea de către societatea XYZ SRL și reprezentanții săi a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Prin sesizare organele fiscale au arătat că societatea a înregistrat în contabilitate facturi, fără a se cunoaște furnizorul real al bunurilor, în încheierea nr. ... pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr./2015 (..../2015) reținându-se că societățile furnizoare FZ1 SRL, FZ2 SRL și FZ3 SA sunt controlate în fapt de inculpatul NP, care împreună cu alți coinculpați, au hotărât să creeze și să administreze mai multe circuite de societăți cu comportament de tip "fantomă" pe care le-au înființat sau le-au preluat și le-au folosit pentru emiterea de documente justificative pentru achiziții nereale pentru societățile lor sau au negociat cu alte societăți, care doreau să-și diminueze baza impozabilă și să retragă sume de bani din patrimoniul și le-au pus la dispoziție lanțurile de fantome.

Prin decizia nr. dssi/2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice V, în temeiul art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală a suspendat soluționarea contestației societății XYZ SRL pentru suma de S lei TVA și impozit pe profit întrucât, în speță, s-a ridicat problema realității tranzacțiilor, existând elemente de suspiciune cu privire la operațiunile economice efectuate, în sensul că este posibil ca tranzacțiile efectuate să fi fost fictive și astfel a fost disimulată realitatea prin crearea existenței unor operațiuni care, în fapt, nu s-au efectuat, ceea ce a indicat existența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care stipulează:

"Art. 9. - (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

c) *evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;*".

Prin Ordonanța în dosarul penal nr. din 8 mai 2019 Parchetul de pe lângă Tribunalul J a dispus clasarea cauzei, iar prin Ordonanța prim-procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul J din data de 19 iunie 2019 a fost respinsă plângerea împotriva ordonanței de clasare formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice J. Totodată, prin încheierea penală nr. inch/2019, definitivă, pronunțată în data de 25.09.2019 de Tribunalul J - Secția Penală în dosarul nr. dsp/vv/2019 s-a respins plângerea ANAF reprezentată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice V prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice J împotriva ordonanței de clasare nr. ... din 08.05.2019 dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul J și conformată prin rezoluția nr. 78/II/2/2019 a prim procurorului aceluiași parchet.

În drept, potrivit art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 277. - (3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.*"

În același timp, la pct.10.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se stipulează:

"10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale."

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea cauzei, iar organul de soluționare a contestației, prin soluțiile pronunțate, este obligat să țină cont de motivarea organelor de cercetare penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale.

Astfel, se reține că prin Ordonanța din 8 mai 2019, pronunțată în dosarul penal nr. 440/P/2016 Parchetul de pe lângă Tribunalul J a dispus clasarea cauzei având ca obiect comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, în formă continuată, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind societatea XYZ SRL, având în vedere situația de fapt și argumentele de drept reținute în referatul organelor de poliție din data de 19.04.2019, cu aplicarea art. 315 alin. (1) lit. b) raportat la art. 16 alin. (1) lit. b) Cod procedură penală, care precizează:

"Art. 16. - (1) *Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:*

b) fapta nu este prevăzută de legea penală ori nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege;”.

Împotriva ordonanței de clasare Administrația Județeană a Finanțelor Publice J a formulat plângerea nr. VLG_DEX-18323/15.07.2019, care a fost respinsă prin Ordonanța prim-procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul J din data de 19 iunie 2019. În această ordonanță s-a reținut că actele de urmărire penală au stabilit că operațiunile reflectate în facturile emise în numele FZ1 SRL, FZ2 SRL și FZ3 SA au fost evidențiate în actele contabile ale acestor societăți în calitate de furnizor, fiind confirmate de reprezentanții firmelor și de mai mulți angajați ai acestora, iar plata prețului s-a realizat prin operațiuni bancare, **neexistând niciun fel de indicii cu privire la fictivitatea operațiunilor de achiziție reclamate.** Parchetul a mai reținut că împrejurarea că furnizorii n-au putut face dovada provenienței mărfurilor livrate către XYZ SRL nu poate atrage, prin sine, răspunderea penală a reprezentanților cumpărătorului, fiind posibil ca mărfurile să fi fost livrate de FZ1 SRL, FZ2 SRL și FZ3 SA fără acte de proveniență, însă cu privire la aceste trei societăți se efectuează urmărirea penală pentru infracțiunea de evaziune fiscală în dosarul nr. op/P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul București. Față de toate aceste aspecte, prin ordonanță se arată că *”simpla împrejurare că o parte din furnizori nu ar fi putut face dovada provenienței bunurilor livrate ori că au evidențiat achiziții fictive, necoroborată cu alte mijloace de probă, neputând infirma, prin sine, nerealitatea operațiunilor consemnate în cele 20 facturi și, pe cale de consecință, nu poate atrage răspunderea penală a reprezentanților S.C. XYZ S.R.L.”.*

Prin încheierea penală nr. inch/2019, definitivă, pronunțată în data de 25.09.2019 de Tribunalul J - Secția Penală în dosarul nr. dsp/vv/2019 s-a respins plângerea ca nefondată organelor fiscale împotriva celor două ordonanțe instanța penală a reținut următoarele:

”Așa cum în mod corect a stabilit procurorul, achizițiile, înregistrate declarate de SC XYZ SRL au fost declarate ca livrări și de cei trei furnizori, ce-i drept, cu o diferență de 16.300 lei declarată de SC FZ2 SRL în plus.

Din extrasele de cont, rezultă și realitatea plăților, acestea fiind efectuate prin virament bancar în conturile celor trei furnizori.

Martorii audiați au confirmat realitatea operațiunilor, inclusiv cei trei conducători auto [...] arătând că, în calitate de angajați ai furnizorilor, au transportat bitum către SC XYZ SRL, indicând punctul de lucru al acesteia din Râmnicu J, bitum încărcat fie de la sediul celor trei societăți, fie de la rafinării din Ungaria, fie de la alte societăți comerciale din țară, fiindu-le semnate scrisorile de transport (CMR) și înmânate file CEC de către angajații beneficiarului SC XYZ SRL.

Materialul probator stabilește, în concluzie, că achizițiile declarate și evidențiate de SC XYZ sunt declarate ca livrări și evidențiate de cei trei furnizori, plățile sunt reale, prin cont bancar, mărfurile au existat și au fost transportate la punctul de lucru al SC XYZ, și sunt produse folosite în realizarea obiectului de activitate.

În aceste condiții, în mod corect parchetul a reținut că operațiunile nu sunt fictive, ci înregistrările și declarațiile fiscale reflectă realitatea, astfel că nu se pune problema existenței vreunei fapte de evaziune fiscală în sarcina SC XYZ SRL.

Împrejurarea că înregistrările contabile a aprovizionării celor trei furnizori sunt inexacte ori suspecte, nu are nicio relevanță cu privire la realitatea achizițiilor efectuate de SC XYZ, câtă vreme se dovedesc a fi reale.

Trebuie precizat că SC XYZ nu avea nici obligația și nici posibilitatea de a controla modul în care furnizorii săi își organizează și țin evidența contabilă, ori cu ce fel de parteneri desfășoară aceștia activități comerciale.

Faptul că alte societăți comerciale, cu care SC FZ1 SRL, SC FZ2 SRL, și SC FZ3 SA au declarat operațiuni comerciale sunt stabilite a fi firme fantomă, fără ca SC XYZ să fi desfășurat la rândul său relații comerciale cu acestea, nu are și nu poate avea vreo importanță în ceea ce privește activitatea SC XYZ SRL, singurele aspecte relevante fiind că mărfurile au existat în realitate și că plățile au fost reale”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că întrucât la momentul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au apreciat că operațiunile nu sunt reale și au sesizat organele abilitate cu privire la săvârșirea de către societatea XYZ SRL a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziune fiscală și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile nu ar fi reale, premisa organelor de inspecție fiscală nu se confirmă.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”Art. 21. - (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) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Potrivit acestei norme legale, pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să aibă la bază documente justificative prevăzute de reglementările contabile în materie.

De asemenea, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

”Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 146. - (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”.

În conformitate cu aceste 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. Astfel, rezultă că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de justificarea de către persoana impozabilă interesată a îndeplinirii, cumulative, atât a cerințelor de fond ce vizează însăși existența dreptului, cât și a cerințelor de formă ce vizează condițiile de exercitarea a acestui drept.

Având în vedere aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, astfel cum au fost ele consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și cele reținute de organele de urmărire penală în ordonanțele de clasare a sesizării penale și de instanța penală prin respingerea plângerii împotriva acestor ordonanțe, cu adresa nr.2019 organul de soluționare a contestației din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice J, în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal atacat, în temeiul pct. 10.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, punctul de vedere față de considerentele soluției organelor de urmărire penală din cauza privind XYZ SRL.

Cu adresa de răspuns nr.2019, înregistrată sub nr.2019 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice J susțin că, chiar dacă organele de cercetare penală în considerentele soluției certifică faptul că nu are absolut nicio relevanță că bitumul era adus din Ungaria (cum s-a constatat din cercetări) sau din Polonia (așa cum justifică societatea reclamantă), în virtutea dreptului la apărare își mențin punctul de vedere că "facturile nu reflectă realitatea". În raport de jurisprudența CJUE invocată de societate, organele de inspecție fiscală invocă, la rândul lor, excepția potrivit căreia revine instanței naționale/autorităților să refuze dreptul de deducere dacă se constată, pe baza unor factori obiectivi, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin cumpărarea sa, participă la o tranzacție care face parte din fraudă TVA, susținând că este evident că XYZ SRL știa că participă la o tranzacție care face parte din fraudă TVA, dovada că știa fiind "falsificarea certificatelor de calitate" pentru a se ascunde adevărata proveniență a bunurilor, precum și faptul că tranzacțiile nu reflectă realitatea economică și comercială și sunt efectuate cu unicul scop de a obține avantajul fiscal prin deducerea TVA internă pentru achiziții din Ungaria, unde nu se obținea avantaj fiscal.

Raportat la cele anterior prezentate și la documentele existente în dosarul cauzei, mențiunea organelor de inspecție fiscală în sensul că facturile nu reflectă realitatea nu poate fi reținută de organul de soluționare a contestațiilor întrucât realitatea operațiunilor nu mai poate fi pusă în discuție pe baza aceluiași constatări ale organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care instanța penală a respins definitiv plângerea formulată de organele fiscale. În acest caz constatările organelor de inspecție fiscală din cuprinsul RIF-ului referitoare la comportamentul neadecvat al furnizorilor FZ1 SRL, FZ2 SRL și FZ3 SA și al celorlalți furnizori din amonte, în baza cărora s-a concluzionat că operațiunile sunt fictive nu mai subzistă, atâta timp cât organele penale îndrituite s-au pronunțat asupra realității achizițiilor realizate de XYZ SRL de la cei trei furnizori.

În ceea ce privește jurisprudența CJUE, invocată atât de societate, cât și de organele de inspecție fiscală organul de soluționare a contestațiilor reține că

potrivit jurisprudenței constante în materie de TVA dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară/europeană în materie de TVA, făcând parte integrantă din mecanismul de TVA și, în principiu, neputând fi limitat (hotărârile din cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahagében și Dávid, pct. 37 și pct. 38, cauza C-101/16 Paper Consult SRL, pct. 35 și pct. 36, cauza C-69/17 Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, pct. 28 și pct. 29).

Tot jurisprudența constantă a CJUE a statuat că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere a TVA dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv, inclusiv în situația în care fraudă fiscală este săvârșită de persoana impozabilă, dar și atunci când persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea în cauză, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt participant în cadrul lanțului de livrare (hotărârile din cauzele conexe C-439/04 și C-440/04 Kittle și Recolta Recycling, pct. 45-46 și pct. 56, cauza C-285/11 Bonik EOOD, pct. 38-39, cauza C-18/13 Maks Pen EOOD, pct. 27, cauzele conexe C-131/13, C-163/13 și C-164/13, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, pct. 50). În acest scop, potrivit jurisprudenței CJUE, nu este contrar dreptului Uniunii ca unui operator să i se ceară să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care poate fi cerută în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală (hotărârile din cauza C-273/11 Mecsek-Gabona, pct. 48, cauza C-108/17 Enteco Baltic, pct. 94).

De asemenea, CJUE a reținut în jurisprudența sa și principiul interzicerii abuzului de drept, care determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (hotărârile din cauza C-255/02 Halifax și alții, pct. 85, cauza C-653/11 Paul Newey, pct. 46).

Prin urmare, *jurisprudența* constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene *a statuat că se opune posibilității de a refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări.*

În speță, din conținutul raportului de inspecție fiscală nr.rff//2016 reiese că singurul motiv pentru care nu a fost acordată deductibilitatea TVA și a cheltuielilor în cazul societății XYZ SRL a fost acela că achizițiile de bitum rutier nu sunt reale având în vedere comportamentul evazionist al celor trei furnizori direcți FZ1 SRL, FZ2 SRL și FZ3 SA, precum și al furnizorilor din amonte, aspect asupra căruia însă s-au pronunțat deja cu titlu definitiv organele de urmărire și instanța penală în sensul realității tranzacțiilor.

În schimb, în cuprinsul raportului, organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la îndeplinirea de către societatea contestatoare a condițiilor de fond și de formă pentru achizițiile efectuate în sensul jurisprudenței

CJUE în materie și nu au arătat care sunt **acele elemente obiective în raport de care s-ar putea trage concluzia că societatea știa sau ar fi trebuit să știe** că achizițiile de bitum rutier de la cei trei furnizori sunt parte într-un lanț de livrări implicat în fraudă de TVA ori că achizițiile sunt artificiale în raport de realitatea economică și comercială a tranzacțiilor, fiind efectuate exclusiv în scop fiscal.

Nici în adresa înregistrată sub nr. MBR_REG-47140/12.12.2019 organele de inspecție fiscală nu precizează care sunt elementele concrete din care rezultă că societatea era implicată în "falsificarea certificatelor de calitate" ori avea cunoștință de "falsificarea certificatelor de calitate", pentru a i se putea refuza dreptul de deducere a TVA pe motivul că știa că participă la o tranzacție care face parte din fraudă TVA, de natură să conducă la anularea dreptului de deducere chiar și în situația în care operațiunile se constată a fi reale, după cum reiese și din jurisprudența europeană relevantă anterior amintită. De asemenea, nici cu privire la caracterul artificial al tranzacțiilor organele de inspecție fiscală nu arată elementele pe baza cărora s-ar putea trage o astfel de concluzie în lipsa analizei circumstanțelor economice și comerciale în care au avut loc operațiunile, mai ales că din conținutul raportului reiese că societatea în cauză a vândut bitumul rutier în profit, obținând venituri impozabile și colectând TVA aferentă.

În raport de cele mai sus arătate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu achizițiile în cauză și a TVA aferentă, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice a tuturor documentelor și aspectelor legate de achizițiile de bitum rutier în vederea clarificării situației fiscale a societății contestatoare, aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații și explicații în legătură cu achizițiile efectuate, să prezinte toate documentele, precum și orice alte acte necesare clarificării situației de fapt relevante din punct de vedere al aplicării legislației fiscale, cu luarea în considerare și a constatărilor rezultate în urma soluționării sesizării penale.

Se reține că invocarea unor dispoziții legale și a jurisprudenței în materie nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă relevantă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Totodată, se mai reține că în efectuarea analizei temeinice a stării de fapt fiscale organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, acestea având la îndemână mijloacele procedurale specifice inspecției fiscale pentru realizarea unor constatări complete și edificatoare asupra tuturor împrejurărilor edificatoare ale cauzei, de natură să determine stabilirea corectă a acestei situații.

Prin urmare, având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit consecințele fiscale la societatea XYZ SRL aducând drept unic argument nerealitatea achizițiilor realizate de la cei trei furnizori, argument ce a fost însă infirmat de organele competente prin respingerea plângerii organelor fiscale împotriva ordonanței de clasare nr. ... din 08.05.2019 dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul J și confirmată prin rezoluția nr. ... a prim procurorului aceluiași parchet, iar stabilirea corectă a situației de fapt fiscale implică analiza amănunțită a tuturor documentelor și circumstanțelor aferente achizițiilor, urmează a se face

aplicarea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, **nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator.** În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.diif//2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice J în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr.rff//2016 va fi desființată pentru TVA în sumă de S1 lei și impozit pe profit în sumă de S2 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală competente, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele mai sus arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor legale invocate, se

DECIDE

Desființarea în parte a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.diif//2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice J în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr.rff//2016 pentru TVA în sumă de S1 lei și impozit pe profit în sumă de S2 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.