



DECIZIA NR. 10200/02.03.2018

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. Iași înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Iași sub nr. ..., iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Iași sub nr. ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală prin adresa nr. ..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ..., asupra contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. Iași**, cod de înregistrare fiscală ..., număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Iași ..., cod CAEN 4120 "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale", cu domiciliul fiscal în municipiul ..., prin avocat ..., în baza Împuternicirii avocațiale Seria ..., cu sediul în ...

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS ... și Anexei la Decizia de impunere nr. ..., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Petenta mai contestă și măsura dispusă prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS ... și prin Anexa la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS ..., respectiv obligația în sumă de **S lei**, cu titlu de penalitate de nedeclarare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **03.11.2017**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași nr. ... cu care a fost transmisă decizia de impunere contestată, adresă pe care dna Y, în calitate de director economic, a semnat de primire, și data depunerii contestației, respectiv **27.11.2017**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.

Contestația este semnată de către domnul ..., în calitate de împuternicit, și poartă amprența ștampilei Societății Civile de Avocați „...”.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. S.C. X S.R.L. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS ... și Anexei la Decizia de impunere nr. ..., emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS ..., privind suma de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, motivând în susținere următoarele:

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-o factură, legiuitorul a impus o serie de condiții de fond și de formă, și anume:

1. Condiția primordială avută în vedere de legiuitor este aceea ca taxa pe valoarea adăugată să fie exigibilă, exigibilitatea intervenind la data la care are loc faptul generator însă, prin excepție, exigibilitatea taxei putând interveni la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator. Petentul susține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei a intervenit la data emiterii facturii fiscale seria ... nr. ..., respectiv la data de 21.08.2017.

2. A doua condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este ca bunurile achiziționate să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Petenta susține că S.C. Y S.R.L. Iași a emis factura fiscală reprezentând contravaloare chirie pentru spațiul închiriat de aceasta, spațiu care deservește activitatea societății, activitate care vizează efectuarea de operațiuni taxabile. Spațiul închiriat, potrivit Contractului de închiriere nr.... încheiat cu S.C. Y S.R.L. Iași deservește extinderii activității societății, respectiv pentru derularea unui proiect accesat din fonduri europene –“Î...”, centru finanțat prin programul POR

Petenta susține că sunt îndeplinite cele două condiții pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în

factura seria ..., societatea fiind persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal, serviciile fiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

3. A treia condiție se referă la deținerea unei facturi pentru serviciile prestate, care să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, această condiție fiind îndeplinită.

Petenta afirmă că având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată era exigibilă, aceasta fiind colectată de prestator, acestuia revenindu-i obligația de a o vira la bugetul de stat, refuzul acordării dreptului de deducere reprezintă o încălcare a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată, principiu consacrat de sistemul comun al TVA aplicabil la nivelul tuturor statelor membre ale Uniunii Europene, potrivit căruia TVA trebuie să fie neutră, iar petenta, în calitate sa de beneficiar al serviciilor prestate, nu trebuie să suporte în tot sau în parte sarcina acestei taxe.

Societatea susține că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice, sistemul comun al taxei garantând neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală coresunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA 8cauza Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 24, Hotărârea Toth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 25, precum și Ordonanța Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punctul 27 și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 25).

În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, petenta susține că art.17 alin.(2) lit. a) din Directiva a șasea prevede că pentru a beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă, în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia, și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau serviciile prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 52, Hotărârea Toth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 29, precum și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 27).

Contestatoarea invocă în susținerea contestației hotărârea pronunțată în Cauza C-90/2002 Bockemuhl, dar și Pannon Gep Centrum, Cauza CEJ 368/09, în care s-a statuat că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA ului și, în principiu, nu poate fi limitat, aceasta exercitându-se imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Petenta consideră că sunt relevante și considerentele Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 8

(obligatorii pentru instanța națională) și că principiile precizate de Curtea Europeană de Justiție sunt extrem de importante, reprezentând liniile directoare în materia deducerii taxei pe valoarea adăugată, acestea putând fi rezumate astfel:

-Curtea Europeană de Justiție consideră că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat;

-Curtea afirmă că justificarea dreptului de deducere se efectuează în baza facturii aferente operațiunii;

-Curtea a mai statuat că refuzarea avantajului dreptului de deducere se poate efectua numai dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv și, de asemenea, comportamentul nelegal al emitentului facturii aferente bunurilor sau serviciilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere trebuie probat de organul fiscal.

Referitor la măsura dispusă prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS ... și prin Anexa la Decizia de impunere nr. ..., respectiv obligația în sumă de S lei, cu titlu de penalitate de nedeclarare, petenta susține că această penalitate nu a fost stabilită ca urmare a nedeclarării unor obligații fiscale sau a declarării eronate, ci ca urmare a reanalizării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată exercitat de contribuabil nelegal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS ..., Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a verificării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2016-31.08.2017 și a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare nr.... aferent lunii august 2017, în sumă de S lei, a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2016-31.08.2017, o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită suplimentar având în vedere următoarele aspecte:

În luna august 2017 societatea a înregistrat în evidența contabilă și a declarat în decontul de TVA nr...., taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în factura fiscală seria ..., furnizor S.C. Y S.R.L. Iași, reprezentând chirie, conform Contractului de închiriere nr. ..., încheiat între S.C. Y S.R.L. Iași, în calitate de locator, și **S.C. X S.R.L. Iași**, în calitate de locatar.

Conform contractului de închiriere nr...., perioada de închiriere este de 10 ani, cu începere de la 01.09.2017 până la data de 31.08.2027.

Societatea a înregistrat factura fiscală sus menționată, în sumă totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei, care cuprinde chiria pe doi ani (septembrie 2017-august 2019) și solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că perioada de închiriere începe în luna septembrie 2017, că societatea a înregistrat factura fiscală în luna august 2017 (deci într-o perioadă în care evenimentul nu s-a produs), că în factura respectivă sunt menționate toate lunile începând cu luna septembrie 2017 și terminând cu luna august 2019, deci pentru perioade de timp pentru care taxa pe valoarea adăugată nu era exigibilă.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilind o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei (S lei TVA nedeductibil-S lei TVA solicitat la rambursare).

Organele de inspecție fiscală mai precizează că de la data încheierii contractului de închiriere, petenta nu a achitat S.C. Y S.R.L. Iași nicio sumă de bani și că S.C. Y S.R.L. Iași a colectat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr...., dar nu a achitat-o la bugetul de stat.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS ... și Anexa la Decizia de impunere nr. ..., organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.... se precizează faptul că urmare a inspecției fiscale desfășurate la S.C. X S.R.L. Iași, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași Sesizarea penală nr...., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară.

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. Cauza supusă soluționării, este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. Iași pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS ..., care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS ..., fac obiectul Sesizării penale nr.... înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași împreună cu Procesul verbal

nr....., pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.8 alin.(1)și art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în luna august 2017 societatea a înregistrat în evidența contabilă și a declarat în decontul de TVA nr....., aferent acestei luni, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în factura fiscală seria ..., furnizor S.C. Y S.R.L. Iași, reprezentând chirie, conform Contractului de închiriere nr....., încheiat între S.C. Y S.R.L. Iași, în calitate de locatar (proprietar), și **S.C. X S.R.L. Iași**, în calitate de locatar (chiriaș).

Conform contractului de închiriere nr....., perioada de închiriere este de 10 ani, cu începere de la 01.09.2017 până la data de 31.08.2027.

Societatea a înregistrat factura fiscală sus menționată, în sumă totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei, care cuprinde chiria pe doi ani (septembrie 2017-august 2019) și solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că perioada de închiriere începe în luna septembrie 2017, că societatea a înregistrat factura fiscală în luna august 2017 (deci într-o perioadă în care evenimentul nu s-a produs), că în factura respectivă sunt menționate toate lunile începând cu luna septembrie 2017 și terminând cu luna august 2019, deci pentru perioade de timp pentru care taxa pe valoarea adăugată nu era exigibilă.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilind o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei (S lei TVA nedeductibil-S lei TVA solicitat la rambursare).

Organele de inspecție fiscală mai precizează că de la data încheierii contractului de închiriere, petenta nu a achitat S.C. Y S.R.L. Iași nicio sumă de bani și că S.C. Y S.R.L. Iași a colectat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr....., dar nu a achitat-o la bugetul de stat.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr,... se precizează faptul că urmare a inspecției fiscale desfășurate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași Sesizarea penală nr....., împreună cu Procesul verbal nr....., împotriva numitei Z, în calitate de administrator al petentei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară, conform prevederilor art. 8 alin.(1) și art.9 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:

“(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 stabilirea cu rea-credință a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor și la evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlul de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Totodată, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS ..., în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS ..., contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la stabilirea cu rea-credință a taxei pe valoarea adăugată există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema stabilirii cu rea credință de către petentă a taxei pe valoarea adăugată și a evidențierii, în actele contabile sau în alte documente legale, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, cu scopul creării de avantaje fiscale, constând în TVA deductibilă, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum este prevăzut în Contractul de închiriere nr. ..., perioada de închiriere începe în luna septembrie 2017, că societatea a înregistrat factura fiscală nr.... în luna august 2017 (deci într-o perioadă în care evenimentul nu s-a produs) și că pe factura respectivă sunt menționate toate lunile începând cu luna septembrie 2017 și terminând cu luna august 2019, deci pentru perioade de timp pentru care taxa pe valoarea adăugată nu era exigibilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, această taxă provenind din înregistrarea facturii fiscale nr...., factură de pe

care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, și din taxa pe valoarea adăugată de plată declarată de petentă în sumă de S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a dedus, în luna august 2017, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. ... pentru chiria aferentă perioadei septembrie 2017-august 2019, în condițiile în care, în luna august 2017, evenimentul nu s-a produs, taxa pe valoarea adăugată nefiind exigibilă.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași Sesizarea penală nr. ..., împreună cu Procesul verbal nr....., pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni cu privire la stabilirea cu rea-credință a taxei pe valoarea adăugată și la evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, infracțiuni prevăzute la art. 8 alin.(1) și art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare reține că actul administrativ fiscal contestat analizează stabilirea de către petentă, cu rea-credință, a taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, acest aspect făcând și obiectul Sesizării penale nr. ..., ce a fost înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, împreună cu Procesul verbal nr.... .

Afirmațiile societății privind îndeplinirea tuturor condițiilor de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la stabilirea cu rea-credință a taxei pe valoarea adăugată, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă petenta a înregistrat, cu rea-credință, în evidența contabilă și fiscală, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală nr. ..., cu scopul de a diminua taxa pe valoarea adăugată de plată și, totodată, de a solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparentei 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 documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de*

înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

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

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

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

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind

Codul de procedură penală, potrivit căreia 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.

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, împreună cu Procesul verbal nr. ..., Sesizarea penală nr. ..., ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **S.C. X S.R.L. Iași**, unde se consemnează un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare cu privire la stabilirea cu rea-credință a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor și la evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlul de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

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 laturii penale, apreciind că *”există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și*

societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...].”**

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, sumă**

ce se regăsește integral în Sesizarea penală nr. ..., înaintată de organele de inspecție fiscală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART.277

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

2. Referitor la măsura dispusă prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS ... și prin Anexa la Decizia de impunere ..., respectiv obligația în sumă de S lei, cu titlu de penalitate de nedeclarare, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au emis, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS ..., Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS .. și Anexa la Decizia de impunere nr.....

Organele de inspecție fiscală au calculat prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS ... și au înscris în Anexa la Decizia de impunere nr....-“Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală” penalității de nedeclarare în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

În drept, art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(...)

(3) Baza de impunere și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.”

coroborat cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ:

„Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“ (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 1 milion lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(...)

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva raportului de inspecție fiscală și a anexei la decizia de impunere, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile cuprinse în Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3834/2015 din 29 decembrie 2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, și anume:

“CAPITOLUL I- Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

1. În situația în care contribuabilul/plătitorul nu a declarat sau a declarat incorect obligațiile fiscale principale, acestea se stabilesc de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

2. Pentru obligațiile fiscale principale prevăzute la pct. 1, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare, fără a se mai calcula pentru acestea penalități de întârziere. Stabilirea penalității de nedeclarare, potrivit prezentei proceduri, nu înlătură obligația de plată a dobânzilor prevăzute de lege.

3. Penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform modelului prevăzut în anexa nr. 1.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal competent și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

Astfel, se reține faptul că penalitățile de nedeclarare nu se calculează de organele de inspecție fiscală, ci de către organul care administrează obligațiile fiscale, în speță Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Colectare.

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 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, prevede următoarele:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. (...)

5.3.Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, structurile specializate de soluționare a contestațiilor au competență în soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași neavând competență de soluționare a contestației referitoare la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Art.1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

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

Art.2. Constatarea necompetenței materiale a Serviciului Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași și transmiterea spre competență soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași** pentru suma de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS ... și al Anexei la Decizia de impunere