



DECIZIA NR. 10369/ 27.04.2018

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași,
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X/08.01.2018
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X/18.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, prin adresa nr. X/17.01.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/18.01.2018, cu privire la contestația formulată **S.C. X S.R.L.**, din sat Valea Adâncă, com. Miroslava, județul Iași, având JX, CUI X, cod poștal 707317, reprezentată legal de domnul X, în calitate de administrator.

S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. 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 X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei**, reprezentând:

- S lei – TVA;
- S lei – impozit pe profit.

Contestația formulată de societate 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 faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **23.11.2017**, conform adresei de înaintare a deciziei de impunere nr. X, existente în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **08.01.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/08.01.2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este învestit să analizeze contestația.

I. S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. 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 X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei, motivând în susținere următoarele:

Prin contestația formulată petenta susține că pe toată perioada derulării inspecției fiscale a prezentat inspectorilor fiscali, foarte amănunțit și argumentat, toate evidențele și situațiile solicitate în conformitate cu art. 56 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării operațiunilor.

1. Societatea afirmă că inspectorii fiscali au comunicat Avizul de inspecție fiscală nr. F-IS X în data de 12.09.2017, în care se precizează că inspecția fiscală va începe în data de 22.09.2017. Consideră că acest fapt dovedește o încălcare a aspectelor legale de către echipa de inspecție fiscală, respectiv faptul că începerea acțiunii trebuia să se facă, în conformitate cu art. 122 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după comunicarea avizului de inspecție fiscală la împlinirea termenului de 15 zile, dar și o aplicare a prevederilor legale în mod superficial.

2. Cu referire la sumele stabilite suplimentar de plată reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA de plată în sumă de S lei.

Inspectorii fiscali fac vorbire despre „verificarea s-a efectuat prin sondaj asupra documentelor justificative aferente [...]”, apoi tot inspectorii fiscali, în paragraful următor, precizează că „din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv documente justificative, [...]”. Afirmă că acest fapt dovedește caracterul tendențios al precizărilor făcute de inspectorii fiscali și faptul că **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași** are documente justificative, fapt dovedit chiar de inspectorii fiscali, prin afirmațiile lor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, iar înregistrările în contabilitate s-au făcut în baza acestor documente justificative, întocmite potrivit legii, și care dovedesc efectuarea operațiunilor respective.

Întreaga argumentație a inspectorilor fiscali are la bază prezentarea unor situații asupra unor parteneri de afaceri ai societății, de care aceasta nu are cunoștință și care nu au nici o legătură cu societatea și activitatea derulată de aceasta.

În fapt, societatea a achiziționat bunuri de la cele două societăți, respectiv S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași în anul 2012, iar actele asupra cărora inspectorii fiscali fac vorbire, prin care cele două societăți

au fost declarate în insolvență/faliment sunt ulterioare momentului achizițiilor, respectiv din anul 2014 pentru S.C. X S.R.L. Iași și anul 2017 pentru S.C. X S.R.L. Iași.

De asemenea, face precizarea că, faptul că inspectorii fiscali precizează în raport că cele două societăți partenere de la care s-au achiziționat bunuri au fost verificate fiscal în anul 2014 (S.C. X S.R.L. Iași), respectiv 2015 (S.C. X S.R.L. Iași) și s-au stabilit diferențe suplimentare de plată la bugetul de stat reprezentând impozit pe profit și TVA, nu are nici o legătură cu tranzacțiile de vânzare derulate de acestea cu societatea în anul 2012. Acele diferențe de plată stabilite nu aveau cum să fie datorate vânzărilor făcute de aceste două societăți către **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași**, respectiv celor 4 facturi emise de către S.C. X S.R.L. Iași și celor 7 facturi emise de către S.C. X S.R.L. Iași, documente pe baza cărora inspectorii fiscali au considerat că trebuie să considere nedeductibile aceste cheltuieli înregistrate în mod corect de către **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași**. În conformitate cu legislația în vigoare, după cum precizează chiar și inspectorii fiscali, societatea „a înregistrat/descărcat din gestiune prin contul de cheltuieli” acele facturi și a dedus TVA în mod corect.

Invocă prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și afirmă că **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași**, a realizat venituri impozabile din valorificarea acestor bunuri și a colectat TVA pe care a achitat-o la bugetul de stat, fapt de care inspectorii fiscali nu au ținut cont.

Consideră că, bazându-se pe o argumentație care nu are legătură cu societatea și de care aceasta nu are cunoștință legată de situația unor parteneri comerciali, inspectorii fiscali au tras concluzia în mod eronat că documentele pe baza cărora s-au făcut înregistrările de către societate pentru achiziții de la cele două societăți furnizoare nu ar avea caracter de document justificativ, argumentându-și neacordarea dreptului de deductibilitate pentru cheltuielile înregistrate pe art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, invocă și prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare, și susține că **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași** a efectuat operațiunile economico-financiare de achiziție de bunuri, fapt dovedit prin consemnarea în documentele pe baza cărora s-au făcut înregistrările în contabilitate, respectiv facturi fiscale și note de recepție și constatare de diferențe întocmite pentru intrarea în gestiune și recepția bunurilor achiziționate. Deci condițiile legale prin care facturile fiscale înregistrate și invocate de inspectorii fiscali sunt considerate documente justificative au fost îndeplinite, iar concluzia inspectorilor fiscali este total eronată și nefondată.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, face precizarea că inspectorii fiscali au folosit în mod tendențios o argumentație legată de o presupusă situație la un moment dat a celor două societăți furnizoare ale petentei, care, după cum spun aceștia, au fost verificate fiscal stabilindu-

se diferențe de plată la bugetul de stat și pentru care a fost deschisă procedura de insolvență/faliment. Afirmă că evenimentele la care fac vorbire inspectorii fiscali sunt ulterioare datei în care au avut loc tranzacțiile comerciale dintre societate și cele două societăți furnizoare. Achizițiile au fost făcute în anul 2012, iar verificările fiscale, după precizarea inspectorilor fiscali, au avut loc în anul 2015, declararea stării de insolvență/faliment a societăților în cauză, a avut loc în anul 2014 și 2017.

S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași a acționat cu bună credință, a făcut achiziții și vânzări de bunuri/servicii, și nu avea de unde cunoaște o presupusă stare sau situație a furnizorilor săi.

Sușține că organul de inspecție fiscală, pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA din facturile de achiziții, face o interpretare eronată a prevederilor legale precizând că "facturile întocmite de aceste societăți nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, care pot fi înregistrate în contabilitate, și ca urmare taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă în conformitate cu prevederile: - art. 146 alin. (1) lit. a) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: lit a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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 ".

Petenta susține că 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, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 din legea fiscală.

Astfel, din interpretarea textelor de lege, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte vizează condițiile de exercitare a acestuia.

Contestatoarea face și mențiunea că organele de inspecție fiscală nu neagă că aceasta a dobândit dreptul de proprietate asupra bunurilor achiziționate de la cei doi furnizori. Inspectorii fiscali nu pun în discuție cerințele de fond și „sinceritatea” operațiunilor juridice enumerate anterior. Întregul raționament al inspectorilor fiscali vizează cerințele de formă și s-a construit în jurul constatării că, din cauza unor diferențe stabilite în urma unor verificări fiscale la cei doi furnizori ai petentei, precum și a declarării stării de insolvență/faliment a acestora, facturile emise anterior de către aceștia, și înregistrate în mod corect de către societate, nu au calitatea de document justificativ, fără a pune la îndoială nicio secundă că aceste operațiuni nu au avut loc.

Ori, câtă vreme în sarcina **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași** nu s-a reținut nici un fel de implicare în presupusele situații ale celor doi furnizori și nici nu avea de unde cunoaște acele aspecte, nu i se pot fi considerate ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli, cu atât mai mult cu cât societatea a obținut venituri impozabile și a colectat TVA.

De altfel, toate aceste aspecte au fost deja clarificate în practică. Din acest motiv, din punctul de vedere al societății, trebuie apelat la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, care este singura instituție abilitată să interpreteze actele normative și principiile dreptului european.

Invocă hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 13 februarie 2014 în afacerea C-18/13, Maks Pen EOOD, primită de către Curte la data de 14 ianuarie 2013, din partea Administrativen sad Sofia-grad din Bulgaria, în care Curtea a precizat că acordarea dreptului de deducere este un principiu fundamental al sistemului european de TVA, care în principiu, nu poate fi limitat. Concluzia Curții a fost că atâta timp cât nu se probează în mod obiectiv că un contribuabil știa sau ar fi trebuit să știe că ia parte la un mecanism fraudulos în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celorlalți participanți implicați în sistemul de TVA.

Astfel, Curtea, în speța amintită, a trasat într-un mod cât se poate de limpede granița dintre acordarea dreptului de deducere al TVA și refuzul recunoașterii dreptului de deducere al TVA, derivat dintr-o practică abuzivă. De altfel, Curtea nu a făcut altceva decât să își reconfirme jurisprudența constantă în acest domeniu, cum ar fi cauzele conturate în afacerile Halifax (cauza C-255/02), Axel Kittel (cauza C-439/04) și Recolta Recycling (C-440/04). Astfel, Curtea spune în mod expres că particularul trebuie să beneficieze de prezumția de bună-credință, revenind organelor fiscale sarcina probei faptului că aceștia, cu intenție directă, au luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective. Prin urmare, dreptul de deducere al acestuia trebuie protejat indiferent de comportamentul partenerului său, revenind Statului sarcina de a sancționa faptele respectivului partener.

De asemenea, invocă și Jurisprudența CJUE în cazurile C-396/98, Grundstuckgemeinschaft SchloBstraBe GbR și Finanzamt Paderborn, par.36-40; C-37/95, par.19; C-110/94, Inzo și Belgia, care precizează că dreptul de deducere a TVA se exercită atâta timp cât contribuabilul poate face cel puțin dovada intenției de a utiliza anumite bunuri/servicii achiziționate pentru desfășurarea de operațiuni care dau drept de deducere.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au stabilit pe bază de probe existența unei fraude sau cunoașterea de către petentă a existenței unei situații frauduloase, astfel că este nefondată respingerea dreptului de deducere a TVA care a fost achitată către furnizor. În acest sens, trebuie văzută jurisprudența CJUE, reprezentată de: Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (cu referire la art. 167, art. 168 lit.a), art. 178 lit.a), art.220 pct.l

și art.226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată); Hotărârea din 6 septembrie 2012, pronunțată în cauza Gabor Toth (C-324/11); Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05); Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemuhl, C-90/02.

Jurisprudența CJUE cu referire la dreptul de deducere a TVA conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi ar fi săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată în nereguli comise de emitentul facturii respective.

Totodată, trebuie avut în vedere și principiul neutralității TVA, în sensul în care taxa nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, în speța de față fiind evident că petenta a realizat activități cu conținut economic, respectiv că a achiziționat bunurile care erau necesare în vederea realizării obiectului său de activitate și obținerea de venituri impozabile.

Prin înregistrarea facturilor fiscale în contabilitate, înregistrarea achizițiilor și vânzărilor de bunuri/servicii, a făcut dovada că este un cumpărător de bună credință, bunurile au intrat în circuitul civil, respectând astfel dispozițiile art. 6 alin. (1) și (2), art. 11 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată, art. 21 alin. (1), alin. (2), alin. (4) lit. f), art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), lit. b), art. 155 din Legea nr. 571/2003, respectiv înregistrarea operațiunilor s-a făcut în termen legal; societatea a înregistrat intrările de bunuri în societate, conform prevederilor art. 11 din Legea nr. 82/1991; pentru înregistrarea în contabilitate a tranzacțiilor comerciale s-au folosit documente justificative, respectiv facturi fiscale, în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003. cu modificările și completările ulterioare, iar eventualele nereguli care ar fi fost constatate la furnizorii societății cad în sarcina acestora și nu în sarcina petentei.

În acest context, **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași** a dovedit îndeplinirea condițiilor de formă și de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Menționează faptul că societatea a fost declarată inactivă prin Decizia nr. X / 29.04.2016 începând cu data de 15.06.2016, și a fost reactivată începând cu data de 28.10.2016, conform Deciziei de reactivare nr. X /06.10.2016, aspect pe care organele de inspecție fiscală au „omis” să-l precizeze în raportul de inspecție fiscală.

Societatea invocă și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și afirmă că în situația de față, concluziile la care au ajuns inspectorii fiscali au avut la bază o motivație eronată, făcută în mod nefundamentat, fără indicarea elementelor relevante și a tuturor mijloacelor de probă, iar aceștia nu au motivat în fapt cum au ajuns la aceste concluzii.

De asemenea, susține că se poate observa că neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de S lei, nu a fost justificată, deoarece atât petenta cât și societățile furnizoare erau persoane impozabile la momentul tranzacțiilor, cheltuielile au fost efectuate cert pentru operațiunile taxabile derulate de societate și au avut la bază facturile primite, care conțin toate elementele obligatorii prevăzute de legislația în vigoare. Mai mult decât atât, refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA s-a făcut cu încălcarea jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, deoarece organele fiscale nu au dovedit în nici un fel că acest drept ar fi fost invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Având în vedere jurisprudența europeană și practica internă, constatând o serie de aspecte care generau probleme în interpretarea dreptului de deducere a TVA, legiuitorul roman a venit și a reglementat și în legislația națională aceste aspecte. Invocă în acest sens prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal din 06.01.2016, punctul 69 și art. 297 alin. (8).

În concluzie, consideră că inspectorii fiscali nu au procedat corect, interpretând legislația în materie în mod eronat, superficial și tendențios, precum și cu încălcarea prevederilor Jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și solicită anularea parțială a Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, în sensul anulării debitelor suplimentare de plată privind impozitul pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, prin care au stabilit suma totală de S lei, din care petenta contestă suma de S lei, reprezentând:

- S lei – TVA;
- S lei – impozit pe profit.

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași**, a vizat perioada 01.01.2012-31.12.2014 pentru impozitul pe profit și 01.01.2012-15.06.2016 pentru TVA.

Obiectul de activitate al societății: „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cod CAEN 4120.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

În urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de control fiscal au stabilit în sarcina acesteia un **impozit pe profit în sumă**

de S lei și TVA în sumă de S lei, ca urmare a respingerii la deducere a TVA și a cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri în sumă de S lei de la S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași, pe motiv că petenta nu a făcut dovada cu documente justificative că operațiunile sunt reale și în interesul activității desfășurate.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală transmite către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, Sesizarea penală nr. X/06.11.2017, împotriva administratorului societății, domnul X, în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, la care anexează și procesul verbal nr. X/06.11.2017, împreună cu anexele aferente.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organului de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la susținerea petentei potrivit căreia organele de control fiscal au încălcat prevederile legale cu privire la începerea inspecției fiscale

În fapt, petenta susține că inspectorii fiscali au comunicat Avizul de inspecție fiscală nr. F-IS X în data de 12.09.2017, în care se precizează că inspecția fiscală va începe în data de 22.09.2017. consideră că acest fapt dovedește o încălcare a aspectelor legale de către echipa de inspecție fiscală, respectiv faptul că începerea acțiunii trebuia să se facă, în conformitate cu art. 122 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după comunicarea avizului de inspecție fiscală la împlinirea termenului de 15 zile, dar și o aplicare a prevederilor legale în mod superficial.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 122 și art. 123** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 122

„Avizul de inspecție fiscală

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

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

[...]

(7) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

[...]

b) data de începere a inspecției fiscale;

[...]

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale”.

ART. 123

„Începerea inspecției fiscale

(1) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la art. 122 alin. (2), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură”.

Din aceste prevederi legale se reține că, înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală, iar acest aviz trebuie comunicat contribuabilului cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale.

Printre elementele care se cuprind în avizul de inspecție fiscală se regăsesc și data de începere a inspecției fiscale, precum și posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

De asemenea, data de începere a inspecției fiscale trebuie menționată în registrul unic de control.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la data de 12.09.2017 i se comunică petentei Avizul de inspecție fiscală nr. F-IS X.

Data începerii inspecției fiscale înscrisă în aviz este data de 22.09.2017. Această dată coincide cu cea înscrisă în registrul unic de control al societății, fapt care rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X pag. 1 pct. 7, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate.

De asemenea, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X pag. 1 pct. 5 rezultă faptul că inspecția fiscală nu a fost amânată.

Rezultă astfel că inspecția fiscală a început după 10 zile de la comunicarea avizului de inspecție fiscală, adică până la împlinirea celor

15 zile prevăzute de lege care se acordă contribuabilului pentru pregătirea documentației în vederea inspecției fiscale.

Facem precizarea că legea nu prevede anularea actului administrativ fiscal pe motiv de nerespectare a termenului acordat contribuabilului înaintea începerii inspecției fiscale.

Mai mult, petenta nu demonstrează că a fost lezată prin începerea inspecției fiscale înainte de termenul de 15 zile, cu atât mai mult cu cât a permis începerea inspecției fiscale în data de 22.09.2017 (fapt care rezultă din înscrierea datei începerii inspecției fiscale în registrul unic de control).

Prin urmare, susținerea sa că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale cu privire la începerea inspecției fiscale nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, drept pentru care se va proceda la analiza pe fond a cauzei.

2. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei aferentă perioadei 01.01.2012-15.06.2016 și S lei aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2014, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să analizeze dacă poate fi soluționată cauza pe fond, în condițiile în care constatările din Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-IS X, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. X/06.11.2017, împotriva administratorului societății, domnul X, transmisă Pachetului de pe lângă Tribunalul Iași, în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de control fiscal au stabilit în sarcina acesteia un **impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei**, ca urmare a respingerii la deducere a TVA și a cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri în sumă de S lei de la S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași, pe motiv că petenta nu a făcut dovada cu documente justificative că operațiunile sunt reale și în interesul activității desfășurate.

Urmare a verificării documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate în contabilitate și a declarațiilor depuse, echipa de inspecție fiscală a constatat că **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași** în perioada 01.01.2012-31.12.2012 a înregistrat în evidența contabilă achiziții în sumă de S lei, conform facturilor emise de:

- S.C. X S.R.L. Iași - CUI S (administrator X și asociați X și X), un număr de 4 facturi, reprezentând contravaloare balast, piatră, nisip, plasă sudată și ciment, în sumă de X lei (bază impozabilă).

Pentru contribuabilul S.C. X S.R.L. Iași, s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței împotriva debitoare prin Încheierea nr. X/15.12.2014, pronunțată de Tribunalul Iași- Secția II Civilă Faliment în dosarul nr. X/2014.

Societatea a fost verificată fiscal pe linie de TVA până la 31.10.2014 și impozit pe profit până la 30.09.2014, prin Raportul de inspecție fiscală nr. X fiind emisă Decizia de impunere nr. X prin care s-au stabilit următoarele: TVA suplimentar de plată în sumă de S lei și impozit suplimentar de plată în sumă de S lei.

- S.C. X S.R.L. Iași - CUI X (asociați X și X), un număr de 7 facturi, în sumă de S lei (bază impozabilă).

Societatea a fost verificată fiscal pe linie de TVA până la 31.05.2015 și impozit pe profit până la 31.12.2014, fiind emisă Decizia de impunere nr. X și Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC X, prin care s-au stabilit următoarele: TVA suplimentar de plată în sumă de S lei și impozit suplimentar de plată în sumă de S lei.

Din acest raport de inspecție fiscală rezultă că S.C. X S.R.L. Iași a înregistrat în evidența contabilă în anul 2012 cheltuieli deductibile pentru care deține documente în copie, nereconstituite, emise de: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., fără a deține și alte documente care să justifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor înscrise: (avize de expediție, rapoarte de încărcare, declarații de conformitate pentru achizițiile de materii prime: balast, sort, piatră spartă, materiale de construcții, fier beton, oțel beton, etc. în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată), fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că pentru achizițiile menționate, persoana impozabilă nu a fost în măsură să prezinte facturile de achiziție în original, împreună cu alte documente care să justifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor efectuate, respectiv: avize de expediție, rapoarte de încărcare, declarații de conformitate pentru achizițiile de materii prime: balast, sort, piatră spartă, materiale de construcții, fier beton, oțel beton, organele de inspecție fiscală au constatat că există suspiciunea ca tranzacțiile înregistrate în evidența contabilă sunt nereale în condițiile unui comportament economic normal (având în vedere și faptul că aceste operațiuni nu sunt declarate de furnizorii menționați anterior în declarațiile informative 394).

Facem și mențiunea că pentru S.C. X S.R.L. Iași:

- este deschisă procedura falimentului începând cu 25.01.2017;
- are cazier fiscal;

•nu are puncte de lucru declarate la organul fiscal teritorial.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași** a înregistrat/descărcat din gestiune prin contul de cheltuieli facturile fiscale menționate mai sus în anul 2012.

Prin investigarea fiscală a furnizorilor (S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași) situați în amonte de S.C. X S.R.L. Iași s-a constatat că persoanele juridice menționate, în perioada 01.01.2012-31.12.2012:

- au principali furnizori:

a)pentru S.C. X S.R.L. Iași: S.C. X S.R.L. Iași - CUI X, **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași** - CUI X, S.C. X S.R.L. - CUI X

b)pentru S.C. X S.R.L. Iași: S.C. X S.R.L. Iași - CUI S

- au efectuat achiziții de la societăți cu un compartiment fiscal inadecvat, în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală;

- cu privire la datele de identificare ale autovehiculelor și ale conducătorilor auto care au realizat transportul de bunurilor achiziționate, în ceea ce privește furnizorii, transportul de mărfuri s-a efectuat cu mașini de ocazie, numărul de circulație și conducătorul auto nu pot fi precizate.

- în realitate, societățile în cauză nu au o activitate reală, iar sediul lor este la adresa de domiciliu a administratorilor, nu dețin puncte de lucru, nu dețin stocuri de marfă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de S lei nu sunt deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care au stabilit suplimentar impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

De asemenea, au constatat că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, drept pentru care au respins la deducere TVA în sumă de **S lei** aferentă acestor facturi.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală transmite către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, Sesizarea penală nr. X, împotriva administratorului societății, domnul X, în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, la care anexează și procesul verbal nr. X/06.11.2017, împreună cu anexele aferente.

În drept, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, face aplicarea **art. 277** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 277

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

[...]

(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”.

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 bugetare prin Decizia de impunere nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X și stabilirea caracterului infracțional al faptei săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că, organele de cercetare din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, urmează să se pronunțe asupra caracterului infracțional al faptei, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, conform cărora petenta a evidențiat TVA deductibilă și cheltuieli cu achiziția de bunuri, dar că achiziția a fost făcută de la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, suspicios și fără a avea la bază documente justificative, fapt care a creat suspiciunea că operațiunile nu sunt reale și nici în interesul firmei.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală transmite către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, Sesizarea penală nr. X, împotriva administratorului societății, domnul X, în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, la care anexează și procesul verbal nr. X, împreună cu anexele aferente, în care sunt înscrise constatările din procesul verbal nr. X (care a stat la baza emiterii sesizării penale) și din Decizia de impunere nr. F-IS X.

Prin sesizarea penală mai sus menționată se afirmă că: „*Urmare verificării efectuate apreciem că faptele descrise mai sus și prezentate detaliat în procesul verbal nr. X din data de 06.11.2017, pe care îl anexăm la prezenta sesizare, pot prezenta elementele constitutive de infracțiune, drept pentru care vă rugăm să efectuați cercetările ce se impun în vederea stabilirii existenței sau inexistenței infracțiunilor prevăzute de:*

-art. 9 alin. 1 lit. b din Legea n. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale [...]

-art. 9 alin. 1 lit. c din Legea n. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale [...]”.

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 respective va fi restabilită. (CJUE – Cauza 255/02 Halifax & alții).

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

Prin Decizia nr.401/2016, Curtea Constituțională apreciază că *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.”*

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 – Inspecție Fiscală a înaintat Sesizarea penală nr. X/06.11.2017 Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. Iași**, unde se consemnează un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de S lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

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 Inalta 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 acelorși tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.*

lar 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”.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. 1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că “aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”

De asemenea, instanța apreciază că “**tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.**”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: “că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.

Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit ca instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a

achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”

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 impozit pe profit și pentru suma de S lei, reprezentând TVA**, sumă ce se regăsește integral în Sesizarea penală nr. X/06.11.2017, înaintată de organele de inspecție fiscală Parchetului 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.”

3. Referitor la TVA contestată în sumă de 1 leu, 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, în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina S.C. X S.R.L.

Miroslava, jud. Iași, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de S lei aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași în anul 2012.

Societatea 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 X, cu privire la TVA în sumă de S lei aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași în anul 2012.

Se reține că petenta contestă cu S lei mai mult decât suma stabilită suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere. **Rezultă că TVA în sumă de S lei nu a fost stabilită suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere atacată.**

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

• **Art. 1, art. 268** alin. (1) și alin. (2) și **art. 269** alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„ART. 1

Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”.

ART. 268

„Posibilitatea de contestare

(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.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

ART. 269

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]b) obiectul contestației;

[...]

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

[...].”

Conform acestor prevederi legale, este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

De asemenea, obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Prin urmare, contribuabilul prin contestația formulată, trebuie să precizeze actul administrativ fiscal atacat, precum și suma stabilită în acel act.

Din documentele existente la dosar se reține că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de S lei aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași în anul 2012.

Societatea 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 X, cu privire la TVA în sumă de S lei aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași în anul 2012.

Se reține că petenta contestă cu 1 leu mai mult decât suma stabilită suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere. Rezultă că TVA în sumă de 1 leu nu a fost stabilită suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere atacată.

Sunt aplicabile în acest sens prevederile **pct. 11.1. lit. c)** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;

[...].”

Având în vedere faptul că **TVA în sumă de S leu** nu a fost stabilită în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, **urmează a se respinge contestația formulată pentru această sumă, ca fiind fără obiect.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului 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, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. 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 X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei**, reprezentând TVA.

Art. 2. Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Miroslava, jud. 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 X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei**, reprezentând:

- S lei – TVA;
- S lei – impozit pe profit.

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

Art. 3. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU,

ÎNTOCMIT,

