



DECIZIA NR. 10563/22.11.2019

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L, jud. Iași

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.a.j.i/X/27.08.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X/30.08.2019

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.X/29.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X din 30.08.2019, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L**, cu sediul în loc. X, strX, nrX, com. X, jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr. J X, cod unic de înregistrare X, obiect de activitate "*Demontarea (dezasamblarea) mașinilor și echipamentelor scoase din uz pentru recuperarea materialelor*" cod CAEN 3831, prin administrator X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. a.j.i./X din 27.08.2019, este formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019 emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, astfel organul de soluționare, prin adresa nr. 12444/03.09.2019 a restituit dosarul contestației organului fiscal emitent al actului atacat, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prin adresa nr.X3784/04.09.2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a solicitat societății **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, respectiv decizia/deciziile de impunere emise în baza raportului de inspecție fiscală.

Prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. A.F.J.I./X din 05.09.2019, dl X, în calitate de administrator al **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, precizează că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală.

Cu adresa nr.X/06.09.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X/10.09.2019. organele de inspecție

fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au restituit dosarul contestației în vederea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași** împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019 .

Suma contestată este de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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 prin remitere sub semnătură, respectiv data de **08.07.2019**, conform adresei nr.X/28.06.2019 anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației prin poștă, respectiv **23.08.2019**, data poștei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, sub nr.a.j.i/X/27.08.2019.

Contestația este semnată de dl. X și poarta amprenta ștampilei **S.C. X S.R.L** în original.

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

I. S.C. X S.R.L, jud. Iași, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, sub nr. A.F.J.I/ X din 27.08.2019, contestă Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019 emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, motivând că societatea "*a achiziționat marfă de la firma X S.R.L, în valoare de S lei cu TVA S lei, cu factura nr.X/12.06.2018, X/04.06.2018, X/12.06.2018, X/17.06.2018 (...). Firma AUTO X S.R.L. a achiziționat marfa de la S.C X S.R.L, neavând obligația să știe proveniența mărfii și dacă ete înregistrată în contabilitatea lor*".

Se mai precizează că societatea a cumpărat marfă de la:

- S.C X S.R.L, RO X, în valoare de S lei cu TVA în sumă de **S lei**, în baza a 4 de facturi, marfă constând în anvelope, țeavă cupru, jenți camion, șenile buldozer, "*neavând obligația de a avea cunoștință de unde provine marfa și de unde a fost cumpărată de către furnizorul său, neavând cunoștință de comportamentul firmei respective.*"

-S.C X S.R.L, RO X în valoare de S lei cu TVA în sumă de **S lei**, marfă constând în semifabricate de lemn, materiale de construcții, diferite metale, scule, etc "*neavând cunoștință de proveniența ei și deasemenea dacă este trecută prin contabilitatea lor.*"

Societatea invocă *"Decizia nr.72/2019 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art.233¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.350 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală."*

Prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, sub nr. A.F.J.I/X din 05.09.2019, dl X, în calitate de administrator al **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, precizează că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, menționând că societatea *"nu a creat prejudiciul de natură fiscală în sumă de S lei."*

În concluzie, S.C. X S.R.L, jud. Iași, solicită admiterea contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat inspecția fiscală la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, inspecție fiscală ce a avut ca obiectiv verificarea perioadei 01.05.2018 - 31.12.2018 pentru pentru taxa pe valoarea adăugată.

Inspeția fiscală a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/ 28.06.2019 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate

Urmare verificării, prin sondaj, a jurnalelor de cumpărări și jurnalelor de vânzări, a documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada verificată o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de **S lei**, astfel:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la S.C X S.R.L, cod fiscal X, în valoare de S lei, înregistrate în evidența contabilă în baza unui număr de 4 facturi în luna decembrie 2018, reprezentând anvelope, țeavă cupru, șenile buldozer, jante autocamion, achiziții ce au fost declarate la organul fiscal teritorial în decontul de TVA.

Se precizează că facturile de achiziție au fost achitate în numerar, pe baza de chitanțe, deși *"valoarea acestor plăți depășește semnificativ plafonul zilnic pentru operațiunile de încasări și plăți prevăzut de Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar"*.

Se opinează că facturile emise de S.C X S.R.L nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât la denumirea bunurilor livrate sunt înscrise denumiri generice *"anvelope autocamion", "anvelope auto", "jante autocamion", "set șenile buldozer"* etc., fără a fi indicate denumire/tip/mărime, pe facturi nu

este înscris mijlocul de transport deși acestea au înscrise cantități mari de bunuri, nu au fost prezentate certificate de conformitate.

Organele de inspecție fiscală precizează că achizițiile de bunuri înregistrate de la S.C X S.R.L, ridică suspiciuni rezonabile privind înregistrarea și declararea unor tranzacții artificiale pe circuitele: S.C X S.R.L --> S.C X S.R.L --> **S.C. X S.R.L, jud. Iași** ; S.C X S.R.L --> S.C X S.R.L --> **S.C. X S.R.L, jud. Iași**.

Se menționează că S.C X S.R.L, CUI X, are un comportament fiscal inadecvat, asimilat entităților de tip „fantomă”, a fost implicată în mai multe circuite comerciale evazioniste, pentru această societate au fost întocmite acte fiscale respectiv Procesul verbal nr. X/30.05.2018, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/30.05.2018, Sesizare penală nr.X/30.05.2018 cu un prejudiciu în sumă de S lei. În actele fiscale întocmite, organele fiscale consemnează că *"furnizorii fictivi au emis facturi de materiale de construcții pentru care nu se poate face dovada provenienței și nici realității emiterii unor documente (facturi, chitanțe) în circuit, reprezentării S.C X S.R.L nu au înregistrat și declarat toate livrările, reprezentanții firmei sau cei care o controlează se sustrag de la efectuarea verificărilor, tranzacțiile sunt fictive având doar scop de a diminua creanțele fiscale la beneficiarii facturilor"*. Există suspiciunea că decontarea tranzacțiilor ori nu s-a efectuat, ori s-a simulat exclusiv prin casierie, avându-se în vedere că în programul ANAF-ARB nu au fost identificate plăți prin conturile bancare. Actele fiscale întocmite confirmă caracterul evazionist al tranzacțiilor derulate prin intermediul S.C X S.R.L, faptul că această societate nu poate susține livrările în amonte prin aprovizionări reale în aval întrucât principalii furnizori sunt de asemenea firme evazioniste de tip „fantomă” la care au fost întocmite acte finalizate cu sesizări penale.

S.C X S.R.L, CUI X, are un comportament fiscal inadecvat, asimilat entităților de tip „fantomă”, a fost implicată în mai multe circuite comerciale evazioniste, fiind întocmite acte fiscale respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/21.01.2019 și sesizare penală, cu un prejudiciu pentru fapte de evaziune fiscală în sumă de S lei. In actele fiscale întocmite, organele fiscale consemnează că nu se poate face dovada provenienței inițiale a mărfurilor tranzacționate în amonte, circuitele comerciale nefiind reconstruibile, entitățile din amonte sunt neidentificabile, nu declară astfel de livrări, sunt societăți evazioniste.

Se menționează că S.C X S.R.L nu a avut niciodată salariați sau utilaje/scule specifice activității desfășurate.

-S lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la S.C X S.R.L, cod fiscal X, în valoare de S lei, reprezentând semifabricate lemn, materiale de construcții, tablă, diferite metale, scule etc, înregistrate în evidența contabilă în perioada iulie 2018 - decembrie 2018 și declarate la organul fiscal teritorial în decontul de TVA.

Referitor la aceste achiziții, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- contravaloarea tuturor facturilor de achiziție a fost achitată în numerar, pe baza de chitanțe, deși valoarea acestor plăți depășește semnificativ plafonul zilnic pentru operațiunile de încasări și plăți prevăzut de Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar;

- facturile emise de S.C X S.R.L nu îndeplinesc calitatea de document justificativ întrucât la denumirea bunurilor livrate sunt înscrise denumiri generice "*semifabricate lemn fag*", "*semifabricate lemn brad*", "*freză faltz*", "*drujbă*", "*circular pendular*" etc., fără a fi indicate denumirea/tipul/mărimea ,etc aferentă acestor produse, nu au fost prezentate certificate de conformitate;

- pe facturile de achiziție nu este înscris mijlocul de transport, deși în facturi sunt înscrise cantități mari de bunuri.

- S.C X S.R.L este inactivă din data de 11.12.2018, fiind declarată de organele de inspecție fiscală pentru nefuncționare la domiciliul fiscal declarat; este insolubilă din data de X.12.2018.

- Împotriva S.C X S.R.L a fost întocmită sesizarea penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu de S lei, fiind verificată fiscal până la data de 30.09.2018, întocmindu-se în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS 14/21.01.2019 în care este menționat că tranzacțiile realizate de societatea verificată au un caracter artificial, simulat, având ca efect obținerea de avantaje fiscale.

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la S.C X S.R.L, cod fiscal X, în baza unui număr de 16 facturi în valoare de S lei, reprezentând achiziții de semifabricate lemn, materiale de constructii, materiale instalatii sanitare, furtun, containere, scule, țevă, profile etc, înregistrate în evidența contabilă în perioada mai 2018 - iulie 2018 și declarate la organul fiscal teritorial în decontul de TVA.

Organele de inspecție fiscală menționează că, S.C X S.R.L nu a declarat livrări către **S.C. X S.R.L, jud.Iași** în anul 2018, contravaloarea tuturor facturilor de achiziție a fost achitată exclusiv în numerar, pe baza de chitanțe, "*deși valoarea acestor plăți depășește semnificativ plafonul zilnic pentru operațiunile de încasări și plăți prevăzut de Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar*".

Se precizează că facturile emise de S.C X S.R.L nu îndeplinesc calitatea de document justificativ întrucât la denumirea bunurilor livrate sunt înscrise denumiri generice "*semifabricate lemn fag*", "*semifabricate lemn brad*", "*container*", "*drujbă*", "*circular pendular*" etc., fără a fi indicate denumire/tip/mărime etc., nu au fost prezentate certificate de conformitate, pe facturi nu este înscris mijlocul de transport deși sunt înscrise cantități mari de bunuri.

Se menționează că S.C X S.R.L este insolvabilă din data de 31.01.2019, nu a depus la organul fiscal teritorial, în perioada în care au fost înregistrate facturile emise către **S.C. X S.R.L, jud. Iași** decontul privind taxa pe valoarea adăugată (cod 300), declarația 394, declarația 100, bilanțul contabil pentru anul 2018.

Împotriva S.C X S.R.L a fost întocmită sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu estimat în valoare de S lei, fiind verificată fiscal până la data de 31.12.2017, conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/08.06.2018 prin care s-a constatat că majoritatea achizițiilor înregistrate de societatea verificată nu sunt reale, având la baza un circuit nereal.

Având în vedere constatările de mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea achizițiilor înregistrate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași** de la furnizorii S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, conform art. 11 alin. (1) din Legea 227/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând că aceste tranzacții nu reflectă operațiuni reale, fiind înregistrate în scopul obținerii de avantaje fiscale.

În susținerea considerentelor expuse, organele de inspecție fiscală au invocat art.11 alin.(1), art. 299 alin.(1) și art. 327 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.93 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit Sesizarea penală nr. X. din 11.07.2019, împotriva dlui X, CNP X, în calitate de administrator al **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, sesizare ce a fost transmisă prin poștă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, conform confirmării de primire nr. X/15.07.2019 anexată în copie la dosarul cauzei, anexând, la sesizarea penală, Procesul verbal nr. X/10.07.2019, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019 și Decizia de impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L, jud. Iași, contribuabil mic, are ca obiect de activitate "*Demontarea (dezasamblarea) mașinilor și echipamentelor scoase din uz pentru recuperarea materialelor*" cod CAEN 3831, capital social 200 lei, codul de

înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociat și administrator pe dl X.

Perioada verificată:
-taxa pe valoarea adăugată

01.05.2018-31.12.2018

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, jud.Iași, pentru suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, fac obiectul Sesizării penale nr. X/11.07.2019 transmise către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, iar soluționarea cauzei depinde de soluția ce urmează a fi dată de organele de urmărire penală privind stabilirea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

În fapt, urmare verificării prin sondaj, a jurnalelor de cumpărări și jurnalelor de vânzări, a documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.05.2018-31.12.2018, o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de **S lei**, astfel:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la S.C X S.R.L, cod fiscal X, în valoare de S lei, reprezentând achiziții de anvelope, țeavă cupru, șenile buldozer, jante autocamion, facturi ce au fost achitate în numerar, pe baza de chitanțe, deși *"valoarea acestor plăți depășește semnificativ plafonul zilnic pentru operațiunile de încasări și plăți prevăzut de Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar"*.

Se opinează că facturile emise de S.C X S.R.L nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât la denumirea bunurilor livrate sunt înscrise denumiri generice *"anvelope autocamion", "anvelope auto", "jante autocamion", "set șenile buldozer"* etc., fără a fi indicate denumire/tip/mărime, nu este înscris mijlocul de transport pe facturi, deși acestea au înscrise cantități mari de bunuri, nu au fost prezentate certificate de conformitate.

Organele de inspecție fiscală precizează că achizițiile de bunuri înregistrate de la S.C X S.R.L, ridică suspiciuni rezonabile privind înregistrarea și

declararea unor tranzacții artificiale pe circuitele: S.C X S.R.L --> S.C X S.R.L --> **S.C. X S.R.L, jud. Iași**; S.C X S.R.L --> S.C X S.R.L --> **S.C. X S.R.L, jud. Iași**.

Se precizează că S.C X S.R.L, CUI X, are un comportament fiscal inadecvat, asimilat entităților de tip „fantomă”, a fost implicată în mai multe circuite comerciale evazioniste, fiind întocmite acte fiscale respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/21.01.2019, Sesizare penală cu un prejudiciu pentru fapte de evaziune fiscală în sumă de S lei. In actele fiscale întocmite, organele fiscale consemnează că nu se poate face dovada provenienței inițiale a mărfurilor tranzacționate în amonte, circuitele comerciale nefiind reconstruibile, entitățile din amonte sunt neidentificabile, nu declară astfel de livrări, sunt societăți evazioniste.

Se menționează că S.C X S.R.L nu a avut niciodată salariați sau utilaje/scule specifice activității desfășurate.

-S lei- taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la S.C X S.R.L, cod fiscal X, în valoare de S lei, reprezentând semifabricate lemn, materiale de construcții, tablă, diferite metale, scule etc, înregistrate în evidența contabilă în perioada iulie 2018 - decembrie 2018 și declarate la organul fiscal teritorial în decontul de TVA.

Referitor la aceste achiziții organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- contravaloarea tuturor facturilor de achiziție a fost achitată în numerar, pe baza de chitanțe, deși valoarea acestor plăți depășește semnificativ plafonul zilnic pentru operațiunile de încasări și plăți prevăzut de Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar;

- facturile emise de S.C X S.R.L nu îndeplinesc calitatea de document justificativ întrucât la denumirea bunurilor livrate sunt înscrise denumiri generice “*semifabricate lemn fag*”, “*semifabricate lemn brad*”, “*freză faltz*”, “*drujbă*”, “*circular pendular*” etc., fără a fi indicate denumirea/tipul/mărimea, etc, aferentă acestor produse, nu au fost prezentate certificate de conformitate;

- pe facturile de achiziție nu este înscris mijlocul de transport deși pe facturi sunt înscrise cantități mari de bunuri.

Totodată, se precizează că S.C X S.R.L este inactivă din data de 11.12.2018, fiind declarată de organele de inspecție fiscală pentru nefuncționare la domiciliul fiscal declarat; este insolubilă din data de X.12.2018, a fost verificată fiscal până la data de 30.09.2018 întocmindu-se în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/21.01.2019 în care este menționat că tranzacțiile realizate de societatea verificată au un caracter artificial, simulat, având ca efect obținerea de avantaje fiscale, are întocmită sesizarea penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu de S lei.

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor înregistrate în evidența contabilă în perioada mai 2018 - iulie 2018 în baza unui număr de 16

facturi, în valoare totală de S lei, de la S.C X S.R.L, cod fiscal X, reprezentând semifabricate lemn, materiale de constructii, materiale instalatii sanitare, furtun, containere, scule, țeavă, profile etc, și declarate la organul fiscal teritorial în decontul de TVA.

Organele de inspecție fiscală menționează că, S.C X S.R.L nu a declarat livrări către **S.C. X S.R.L, jud. Iași** în anul 2018, contravaloarea tuturor facturilor de achiziție de la această firmă a fost achitată exclusiv în numerar, pe baza de chitanțe, *"deși valoarea acestor plăți depășește semnificativ plafonul zilnic pentru operațiunile de încasări și plăți prevăzut de Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar"*.

Se precizează că facturile emise de S.C X S.R.L nu îndeplinesc calitatea de document justificativ întrucât la denumirea bunurilor livrate sunt înscrise denumiri generice *"semifabricate lemn fag", "semifabricate lemn brad", "container", "drujbă", "circular pendular"* etc., fără a fi indicate denumire/tip/mărime etc., nu au fost prezentate certificate de conformitate, pe facturi nu este înscris mijlocul de transport deși sunt înscrise cantități mari de bunuri.

Se menționează că S.C X S.R.L este insolubilă din data de 31.01.2019, nu a depus la organul fiscal teritorial, în perioada în care au fost înregistrate facturile emise către **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, decontul privind taxa pe valoarea adăugată (cod 300), declarația 394, declarația 100, bilanțul contabil pentru anul 2018.

Împotriva S.C X S.R.L a fost întocmită sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu estimat în valoare de S lei, fiind verificată fiscal până la data de 31.12.2017, conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/08.06.2018 prin care s-a constatat că majoritatea achizițiilor înregistrate de societatea verificată nu sunt reale, având la baza un circuit nereal.

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit Sesizarea penală nr. X din 11.07.2019, împotriva dlui X, CNP X, în calitate de administrator al **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, sesizare ce a fost transmisă prin poștă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, conform confirmării de primire nr. X/15.07.2019 anexată în copie la dosarul contestației, anexând, la sesizarea penală, Procesul verbal nr.X/ 10.07.2019, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019 și Decizia de impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X/28.06.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei se impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor efectuate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, astfel cum au fost detaliate la situația de fapt, tranzacții care nu au fost realizate, circuitul facturilor a fost acela de a da o proveniență aparent legală unor bunuri/prestări de servicii care în fapt nu au fost livrate.

Acest mod de lucru reprezintă un artificiu care a avut drept scop obținerea unui avantaj fiscal pentru **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, respectiv deducerea taxei pe valoarea adăugată care să diminueze taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, operațiunile neavând conținutul economic reflectat în documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

Din Procesul verbal nr. X/10.07.2019 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, la **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, reiese faptul că tranzacțiile comerciale desfășurate cu furnizorii S.C X S.R.L, CUI X, S.C X S.R.L, CUI X și S.C X S.R.L, CUI X, nu au la bază operațiuni reale, având drept consecință neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Constatările care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, așa cum au fost reținute de organele de inspecție fiscală, sunt următoarele:

-S.C X S.R.L, jud. Iași, CUI X, are un comportament fiscal inadecvat, asimilat entităților de tip „fantomă”, a fost implicată în mai multe circuite comerciale evazioniste, fiind întocmite acte fiscale respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/21.01.2019, Sesizare penală cu un prejudiciu pentru fapte de evaziune fiscală în sumă de S lei. In actele fiscale întocmite, organele fiscale consemnează că nu se poate face dovada provenienței inițiale a mărfurilor tranzacționate în amonte, circuitele comerciale nefiind reconstruibile, entitățile din amonte sunt neidentificabile, nu declară astfel de livrări, sunt societăți evazioniste.

-S.C X S.R.L, CUI X, a fost verificată din punct de vedere fiscal, întocmindu-se în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X/21.01.2019 și sesizare penală pentru un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei, în care se menționează că tranzacțiile realizate de societatea verificată au un caracter artificial, simulat, având ca efect obținerea de avantaje fiscale.

-S.C X S.R.L, CUI X, societate cu un comportament fiscal inadecvat, asimilat entităților de tip "fantomă", societate ce a fost verificată din punct de vedere fiscal, întocmindu-se în acest sens Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/08.06.2018 prin care s-a constatat că majoritatea achizițiilor înregistrate de societatea verificată nu sunt reale, având la baza un circuit nereal, și sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu estimat în valoare de S lei.

-Facturile emise de S.C X S.R.L, jud. Iași, CUI X, S.C X S.R.L, CUI X și de S.C X S.R.L, CUI X, nu îndeplinesc calitatea de documente justificative întrucât la denumirea bunurilor livrate sunt înscrise denumiri generice ca de ex. “*anvelope autocamion*”, “*anvelope auto*”, “*jante autocamion*”, “*set șenile buldozer*”, “*semifabricate lemn fag*”, “*semifabricate lemn brad*”, “*container*”, “*drujbă*”, “*circular pendular*” etc., fără a fi indicate denumire/tip/mărime etc., nu au fost prezentate certificate de conformitate, pe facturi nu este înscris mijlocul de transport deși sunt înscrise cantități mari de bunuri.

- Contravaloarea tuturor facturilor de achiziție a fost achitată în numerar, pe baza de chitanțe, deși valoarea acestor plăți depășește semnificativ plafonul zilnic pentru operațiunile de încasări și plăți prevăzut de Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar.

Se reține că organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr. X/10.07.2019, aspecte cuprinse și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X/28.06.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei se impunere nr.F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, întocmind în acest sens Sesizarea penală nr.X din 11.07.2019.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că **organele de verificare fiscală au considerat că pentru operațiunile înregistrate se ridică problema ascunderii sursei impozabile, cu consecința diminuării taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.**

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 (CEJ–Cauza 255/2002 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 conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în 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.272/28.01.20X pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmația societății privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu este de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitate contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și 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 fii 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; Mahageben 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, preluat de art.28 alin.(1) din Legea nr. X5/2010 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.”*

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitate de Inspecție Fiscală, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, cu privire la aspectele constatate în Procesul verbal nr. X/ 10.07.2019, aspecte cuprinse și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X/28.06.2019, care a stat la

baza emiterii Deciziei se impunere nr.F-IS X din 28.6.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, întocmind în acest sens Sesizarea penală nr.X din 11.07.2019.

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.X2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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. 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-X1/X, C-163/X conexat la C-164/X, 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).”

Cele prezentate mai sus trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii pe cale administrativă, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina derularea simultană și în paralel a două proceduri independente, administrativă și penală cu privire la aceleași fapte, ce are drept consecință emiterea unor hotărâri contradictorii** (a se vedea Cauza Lungu și alți împotriva României, în care CEDO a statuat că instanțele naționale au încălcat principiul securității raporturilor juridice).

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, exprimate prin Decizia nr.3730/2017, în dosar nr.4119/2/2015:

„În mod corect instanța de fond s-a raportat la hotărârea CEDO din cauza Lungu c.României. Prin această hotărâre a fost sancționată existența, cu privire la aceleași fapte, a două proceduri, una penală și una administrativă, derulate în paralel care au condus la soluții contrare, încălcându-se principiul securității juridice.

În concluzie (...) cât timp organul de soluționare a contestației a sesizat organul de urmărire penală cu privire la existența unor indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care ar avea o înrâurire asupra soluției administrative, suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative este în deplin acord cu art. 214 din același act normativ.”

Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr.2240/2018, în dosar nr.428/57/2016 *„instanța de fond a arătat, deci în mod corect, că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralel a 2 proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.*

Într-adevăr, măsura dispusă este justificată inclusiv pentru a se preveni situațiile contradictorii care s-ar putea ivi prin soluționarea într-un sens a contestației administrative și soluționarea într-un sens diferit a cauzei în procedura penală.”

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.X5/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, 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, 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 Anministrare 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, până la finalizarea laturii penale, *se va suspenda soluționarea cauzei*, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

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

DECIDE:

Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, împotriva Deciziei de impunere de impunere nr. F-IS X din 28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X/28.06.2019 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată

la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va comunica organului de soluționare competent faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

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

DIRECTOR GENERAL,