

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații 2

DECIZIA nr. 305 din 16 februarie 2016

Cu adresa nr./2015, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr./2015, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - **Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2015.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*" (în vigoare la data depunerii contestației).

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] 1 În primul rând, actele administrativ fiscale au fost emise în urma reluării nelegale a inspecției fiscale, în lipsa unei Decizii de reverificare

Chiar dacă în proiectul Raportului de Inspecție Fiscală atacat se afirmă că nu am mai fost supusă inspecției fiscale, acest aspect este nereal. Subscrisa am făcut obiectul unui control inopinat în urma căruia s-a încheiat Procesul Verbal din data de2013.

Controlul inopinat din 2013 a avut ca obiect inclusiv achizițiile intracomunitare de tractoare și utilaje agricole din Italia [...].

În anul 2015, controlul a fost reluat exact cu privire la aceste achiziții (mai întâi printr-un control inopinat) și fără să fi intervenit niciun element concret care să dovedească pretinsul caracter nereal al achiziției, inspecția fiscală a reținut contrariul celor reținute în 2015.

Problema principală de legalitate, dincolo de caracterul contradictoriu al concluziilor celor două controale este aceea de reluare a inspecției fiscale cu încălcarea prevederilor legale. [...]

Prin urmare, nu se poate susține în mod legal cu privire la controlul inopinat că nu ar constitui inspecție fiscală. Alegerea metodei de inspecție fiscală aparține organului fiscal, dar o astfel de alegere nu schimbă natura generală a controlului inopinat, aceea de metodă de inspecție fiscală. [...]

2 Actele administrativ fiscale sunt nelegale și netemeinice în ceea ce privește obligarea subscrisei la impozit suplimentar pe profit, respectiv la plata suplimentară de TVA [...]

(i) Contrar celor susținute în mod nelegal de către organele de inspecție fiscală, dreptul de deducere a TVA nu este acordat de acestea, ci este acordat de lege și, potrivit jurisprudenței unanime a Curții de Justiție a UE, dreptul de deducere este un element central al sistemului european al TVA (în care se înscrie și legislația din România ulterior aderării la UE). [...]

(ii) În cazul de speță însă, nelegala afirmație privitoare la pretinsa acordare a dreptului de deducere de către organele de inspecție fiscală se coroborează cu o altă afirmație flagrant nelegală, aceea a lipsei calității de document justificativ al facturilor emise de furnizorul intracomunitar al bunurilor.

Contrar celor susținute în mod nelegal de către organele de inspecție fiscală, facturile emise de furnizorul intracomunitar au caracter de document justificativ al achiziției. [...]

În cazul de față, se încalcă în mod evident prevederile art.10 alin.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr.2222/2006 [...].

Se observă faptul că potrivit normei citate, factura și documentul de transport sunt documente obligatorii, la care se pot adăuga documente suplimentare, opțional.

Subscrisa SC SRL am prezentat atât facturi, cât și documente de transport CMR, iar în plus față de acestea am prezentat și contractul cu această societate și alte documente care atestă o relație comercială stabilă și de durată.

Cu toate acestea, organul de inspecție fiscală a refuzat în mod abuziv nu doar să le ia în considerare, ci să facă o minimă referire la aceste documente (altele decât facturile) în actele administrativ fiscale atacate. [...]

(iii) Din analiza argumentelor aduse de organele de inspecție fiscală pentru nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA pentru livrările intracomunitare de zahăr, precum și pentru neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu utilajele agricole, rezultă că motivul principal pentru aceasta constă în nereguli pretinse sau reale care privesc însă nu pe subscrisa SC SRL, ci pe societatea italiană GS.

Prin actele administrative atacate se pun în sarcina noastră pretinse nereguli care ar fi fost săvârșite de clientul/furnizorul italian GS. Deci, fără a efectua o verificare efectivă a realității intrărilor de bunuri în gestiunea subscrisei, precum și a realității livrărilor efectuate, organul fiscal ne penalizează pentru situația fiscală a unui terț [...].

Cât timp subscrisa deținem documentele care potrivit legii dovedesc realitatea livrărilor intracomunitare, iar aceste documente nu au fost dovedite a fi false, organul fiscal este obligat să țină seama de ele, fără a ni se putea imputa nouă eventuale nereguli ale partenerului italian. [...]

(iv) Mai mult, dincolo de faptul că nu este legal să ni se pună în sarcină eventuale nereguli ale unui terț, în cazul nostru nici măcar nu este cert că societatea italiană GS ar fi săvârșit vreă neregulă cu privire la achizițiile de zahăr de la subscrisa, respectiv cu privire la livrările de mașini agricole către subscrisa. [...]

(vi) Un alt argument al suspiciunilor organului de control cu privire la realitatea tranzacțiilor este faptul că plata pentru zahărul livrat a fost efectuată dintr-un cont din România. Nu se afirmă însă un element esențial, faptul că acel cont din România era deschis chiar pe numele GS. Acesta este un element care dovedește realitatea existenței acestei societăți, care nu putea deschide un cont fără a fi verificată de către bancă.

Din informațiile noastre, GS avea cont deschis la o bancă din România tocmai pentru că avea relații comerciale cu societăți din România și prin acest cont se puteau face și primi plăți mai rapid și mai ieftin decât prin transfer la și de la bănci din Italia. Mai mult, dl. S.G., proprietarul firmei italiene care a achiziționat zahărul de la subscrisa și l-a livrat apoi către beneficiarul final, societatea italiană D'A, este rezident în România (firma GS activând însă în Italia), fiindu-i deci mai ușor să opereze un cont deschis la o bancă din România. [...]

(vii) În ceea ce privește faptul că în contul unei părți din plățile datorate subscrisei de către GS, aceasta n-ar fi efectuat livrări de bunuri, organul de control nu justifică cu nimic rațiunea legală pentru care o astfel de operațiune de dare în plată ar fi nelegală sau în măsură să atragă suspiciuni. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din 2015, s-au stabilit următoarele:

"[...] În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat venituri din comercializarea produselor alimentare (zahăr și produse alimentare ambalate) către clienți din piața internă și clientul GS Italia. [...]

Referitor la partenerul intracomunitar, menționăm că, în lunile iunie, iulie și august 2012, au fost înregistrate tranzacții reprezentând achiziții și livrări de bunuri de la furnizorul GS Italia; obiectul livrărilor a constat în produse alimentare (zahăr), iar bunurile achiziționate au fost utilaje agricole și tractoare.

Potrivit bazelor de date disponibile ale A.N.A.F., autoritățile fiscale din Italia au fost în imposibilitatea de a efectua verificări, întrucât firma din Italia nu funcționează la sediul declarat și nu au existat persoane care să pună la dispoziție documentele de evidență financiar-contabilă, fapt ce implică și imposibilitatea verificării modului de înregistrare de către firma italiană a relației comerciale cu S.C. S.R.L., respectiv a confirmării tranzacțiilor corespunzătoare pe teritoriul Italiei. În această situație, au fost solicitate și informații fiscale din România, aceasta constituind obiectul controlului inopinat încheiat la data de 2015.

Valoarea livrărilor intracomunitare înregistrate de către S.C. S.R.L. a fost de lei, echivalent a EUR (anexa nr.1), iar valoarea achizițiilor a totalizat lei (echivalent a EUR) [...].

Stingerea obligațiilor și creanțelor dintre S.C. S.R.L. și GS Italia, s-a efectuat în cea mai mare parte prin compensare; a fost înregistrată o singură plată în sumă de ... lei, efectuată de firma din Italia către S.C. S.R.L., dintr-un cont bancar deschis în România.

Organele de inspecție fiscală au urmărit tranzacțiile dintre parteneri, din punct de vedere al provenienței bunurilor cuprinse în facturi și al circuitului acestora de la furnizor la beneficiar. Aspectele constatate rezultate din verificarea documentelor prezentate și din informațiile existente în bazele de date disponibile ale A.N.A.F., conduc la suspiciuni asupra comportamentului fiscal al partenerului din Italia, respectiv asupra realității tranzacțiilor cuprinse în facturile înregistrate de către societatea din România; acestea au drept consecințe, imposibilitatea justificării realității tranzacțiilor cuprinse în facturi și implicații fiscale în ce privește deductibilitatea cheltuielilor evidențiate de către societatea verificată și exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă; astfel tranzacțiile înregistrate în contabilitate de către S.C. S.R.L. nu pot avea la bază documente conforme cu prevederile legale, calitate care nu poate fi îndeplinită de facturile în cauză.

Precizăm totodată că autoritățile fiscale din Italia au solicitat informații fiscale din România cu privire la relațiile comerciale dintre GS Italia și alți parteneri din România. Comportamentului fiscal inadecvat al societății din Italia se coroborează aspectul potrivit căruia nu a fost posibilă finalizarea controalelor de către organele fiscale din România, deoarece, la rândul lor, societățile din România au avut un comportament inadecvat. Exemplificăm:

- S.C. S.A. S.R.L. - CUI, cu sediul social în, care a fost beneficiar al livrării ulterioare înregistrate de către S.C. S.R.L. pentru bunuri achiziționate de la GS Italia: controlul a fost suspendat, întrucât documentele de evidență financiar-contabilă au fost ridicate de către Poliția și a fost demarată o procedură penală;

- S.C. M.I. S.R.L. - CUI, cu sediul în, care se află în stare de dizolvare cu lichidare (radiere) și are ca obiect de activitate "activități de consultanță pentru afaceri și management", a înregistrat livrări de bunuri către GS Italia, pentru care, autoritățile competente din România au infirmat părăsirea teritoriului național cu mijloacele de transport înscrise în CMR, iar autoritățile fiscale din Italia au infirmat recepția pe teritoriul Italiei. [...]

III.1 Impozit pe profit [...]

Anul 2012 [...]

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă totală de lei, consecință a faptului că, în lunile iulie și august 2012, societatea a înregistrat operațiuni de achiziții de bunuri de la furnizorul GS Italia, al căror obiect a constat în utilaje agricole și tractoare.

Prin includerea în baza impozabilă a cheltuielilor generate de operațiuni pentru care nu a fost posibilă justificarea realității, respectiv cheltuieli privind bunurile achiziționate de la furnizorul GS Italia, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit.

Având în vedere faptul că, așa cum am arătat anterior, nu poate fi demonstrată realitatea operațiunilor cuprinse în facturile de achiziție a bunurilor de la GS Italia și astfel, acestea nu pot îndeplini calitatea de document justificativ pentru deductibilitatea cheltuielilor în sumă de lei, în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal [...].

Față de profitul impozabil în sumă de lei aferent anului 2012, înscris de societate la rd.36 din declarație, rezultă un profit impozabil stabilit de inspecția fiscală în sumă de lei; ținând cont de pierderea fiscală în cuantum de lei, aferentă anului 2011, care se recuperează, potrivit art.26 alin.(1) din Codul fiscal, profitul impozabil stabilit la control este în sumă de lei (..... lei - lei), iar impozitul aferent lei (anexa nr.4).

Anul 2013 [...]

Din verificarea efectuată asupra modului de determinare a rezultatului contabil și fiscal, a rezultat că, în luna septembrie 2013, au fost evidențiate cheltuieli în sumă de lei, privind activele cedate (o parte a utilajelor agricole achiziționate de la GS Italia), sumă ce a fost stabilită ca nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală, așa cum arătam în continuare.

Cheltuiala a fost generată de scăderea din gestiune a unui utilaj agricol "Palla Gommata Nev Holland W - an 2008", în valoare totală de lei, înregistrată după cum urmează:

- lei cheltuieli privind activele cedate (cont 6583), așa cum am menționat anterior;
- lei stocuri de materiale auxiliare (cont 3021);
- lei diminuare a aportului asociaților (cont 455).

Utilajul agricol a fost facturat în anul 2012 clientului S.C. S.A. S.R.L. - CUI (factura seria nr...../17.07.2012, în valoare de lei (fără TVA) și TVA lei) și în aceeași lună (iulie 2012) a fost scăzut din gestiune, fiind înregistrată cheltuiala aferentă (6583 = 2131 lei), care a fost inclusă în totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar pentru exercițiul 2012, așa cum am prezentat anterior.

Operațiunea de vânzare a fost stornată în anul 2013, fiind emisă factura seria nr...../23.06.2013, cu semnul minus în valoare totală de lei (-..... lei - lei TVA), către S.C. S.A. S.R.L., pentru care, în contabilitate, au fost efectuate următoarele înregistrări:

- în luna iunie 2013 - stornare vânzări: 411 = 1174 (-) lei
411 = 4427 (-) lei
- în luna iulie 2013 - stornarea scăderii din gestiune:
1174 = 2131 (-) lei

Vânzarea și scăderea din gestiune a utilajului a fost evidențiată în luna iulie 2012, iar stornările aferente s-au înregistrat în perioada iunie-iulie 2013 și astfel nu se justifică efectuarea unei alte înregistrări, în luna septembrie 2013, pentru scăderea din gestiune a utilajului.

Articolul contabil efectuat în anul 2013:

% = 2131 lei
6583 lei
3021 lei
455 lei,

are drept consecințe majorarea nejustificată a cheltuielilor aferente anului 2013 și diminuarea profitului cu suma de lei și o corespondență eronată între conturi (3021 = 2131, 455 = 2131), contrar funcțiunii conturilor, [...].

Faptul că au fost efectuate aceste înregistrări contabile referitoare la tranzacții ce au avut ca obiect bunuri achiziționate de la GS Italia, furnizor cu un comportament fiscal inadecvat (așa cum am arătat la subcapitolul Impozit pe profit aferent anului 2012), constituie de asemenea, un argument cu privire la imposibilitatea demonstrării realității achizițiilor de la furnizorul din Italia, respectiv a dovedirii provenienței licite a bunurilor ce au făcut obiectul facturilor și astfel, cheltuielile evidențiate de către S.C. S.R.L. nu pot fi justificate cu documente care să susțină deductibilitatea.

Cu privire la operațiunile ulterioare derulate între S.C. S.R.L. și S.C. S.A. S.R.L., precizăm că nu au fost înregistrate decontări între cele două societăți, deși stornarea livrării din luna iunie 2012 a avut loc după un interval de un an (iulie 2013).

Nerespectarea de către contribuabilul verificat, a prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal [...] are drept consecință stabilirea la control a unui profit impozabil în sumă de lei, față de baza

impozabilă în sumă de lei determinată de societate, prin majorarea cuantumului cheltuielilor nedeductibile cu suma de lei.

Impozitul stabilit la control aferent exercițiului 2013 este în sumă de lei, cu o diferență de lei, față de impozitul în sumă de lei, constituit și declarat de societate [...].

Sintetizând aspectele referitoare la impozitul pe profit supus inspecției fiscale, rezultă un debit suplimentar în sumă de lei (anexa nr.4), pentru care, au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de lei [...].

TVA colectată

Pentru perioada analizată, societatea a înregistrat în contabilitate și a declarat TVA colectată în valoare totală de lei (anexa nr.6); aceasta a rezultat prin aplicarea cotei standard (24%), asupra veniturilor înregistrate în principal, din vânzarea pe piața internă a zahărului și a produselor alimentare ambalate. S.C. S.R.L. a evidențiat în lunile iulie și august 2012, achiziții intracomunitare de bunuri (utilaje agricole, tractoare) de la GS Italia în valoare de lei, echivalentul a EUR, pentru care a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (anexa nr.2), ca taxă colectată și concomitent deductibilă.

Livrări intracomunitare de bunuri

Societatea a înregistrat livrări de bunuri (zahăr) către GS Italia; operațiunile au fost înscrise într-un nr. de 4 (patru) facturi în valoare totală de lei, echivalentul a EUR (anexa nr.1).

Așa cum am menționat anterior, autoritățile fiscale din Italia nu au avut posibilitatea efectuării verificărilor în vederea confirmării pe teritoriul Italiei, a livrărilor înregistrate de către firma din România.

Astfel, nu poate fi justificată scutirea de taxă aferentă livrărilor intracomunitare în valoare de lei, înregistrate de către S.C. S.R.L., nefiind reflectată condiția referitoare la transportul bunurilor din România în alt stat membru, prevăzută la art.10 din O.M.F.P. nr.2222/2006 cu modificările și completările ulterioare, ceea ce a avut drept consecință fiscală reîncadrarea operațiunilor ca fiind supuse cotei standard (24%), potrivit art.140 alin.(1) din Codul Fiscal [...] și stabilirea taxei colectate aferente în valoare de lei (..... lei x 24%). [...]

Față de taxa pe valoarea adăugată colectată determinată de societate în sumă de lei, la control a rezultat o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei, cu o diferență de lei [...].

TVA deductibilă [...]

Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri (utilaje agricole, tractoare) înscrise în facturile în care figurează furnizorul GS Italia, societatea a evidențiat taxa deductibilă aferentă în sumă de lei și concomitent TVA colectată care să reflecte obligația plății taxei, potrivit art.151 alin.(1) din Codul fiscal [...].

Așa cum am prezentat anterior, lipsa calității de document justificativ a facturilor "emise" de partenerul italian, prin care să se facă dovada realității efectuării operațiunilor la care se referă, potrivit art.6 alin.1 și 2 din Legea contabilității, și care să stea la baza exercitării dreptului de deducere a TVA, are drept consecință neacordarea, de către organele de inspecție fiscală, a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei [...].

În consecință, față de taxa pe valoarea adăugată deductibilă determinată de societate în sumă de lei, la control a rezultat o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei [...].

TVA de plată [...]

Majorarea TVA colectată cu suma de lei și diminuarea TVA dedusă de către societate cu lei, generează TVA de plată stabilită suplimentar cu ocazia prezentei inspecții fiscale, în sumă de lei [...].

Neconstituirea și nedeclararea diferenței suplimentare generează calculul dobânzilor de întârziere în sumă de lei și penalităților în sumă de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015** încheiat de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a **impozitului pe profit** pentru perioada 01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2014 și a **taxei pe valoarea adăugată** pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2014, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și cu precizările din Normele metodologice – aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea comercială contestă Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015, însă acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. din 2015.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligational între S.C. "...." S.R.L. și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite **obligații fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit;
- lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei – TVA de plată;
- lei – accesorii aferente TVA,

care au stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. din 2015**, act administrativ fiscal contestat de agentul economic.

Diferența de impozit pe profit în sumă de lei a fost consecința stabilirii la inspecția fiscală ca fiind cheltuieli nedeductibile, cheltuielile în sumă totală de lei, din care:

- lei cheltuieli efectuate în anul 2012 cu achizițiile de bunuri de la furnizorul GS Italia, achiziții pentru care nu s-a dovedit realitatea;
- lei cheltuieli privind activele cedate, reprezentând scăderea din gestiune în anul 2013 a unui utilaj, nejustificată cu documente.

Precizăm că la stabilirea diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de lei a fost avută în vedere și pierderea fiscală în sumă de lei aferentă anului 2011, recuperată integral în anul 2012.

TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei este constituită din:

- lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul GS Italia, achiziții pentru care nu s-a dovedit realitatea;
- lei TVA colectată suplimentar, aferentă livrărilor intracomunitare pentru care nu s-a justificat scutirea de taxă.

Societatea comercială contestă și Procesul verbal încheiat în data de 2015, însă acesta nu are natura juridică a unui act administrativ fiscal, astfel că procesul verbal nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între S.C. "....." S.R.L. și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

* Prin contestația formulată, S.C. "....." S.R.L. contestă obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. din 2015, respectiv suma totală de lei, reprezentând impozit pe profit (..... lei), TVA de plată (..... lei) și accesoriile aferente (..... lei + lei).

În contestație se susțin următoarele:

- Facturile emise de furnizorul intracomunitar au caracterul de document justificativ al achiziției.

- Se încalcă prevederile art.10 alin. (1) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr.2222/2006, întrucât societatea a prezentat atât facturi, cât și documente de transport CMR, precum și contractul încheiat cu partenerul extern și alte documente care atestă o relație comercială stabilă și de durată.

- Se anexează contestației fotografii cu echipamentele achiziționate din Italia și vândute către S.C. S.A. S.R.L., precum și fotografii cu mostre ale zahărului livrat în Italia, zahăr care nu doar că a fost în mod real transportat în Italia, dar a și fost livrat de partenerul GS către societatea D'A din Italia. Livrarea zahărului a fost confirmată de beneficiarul final, societatea D'A din Italia.

- Prin actele administrative atacate se pun în sarcina societății pretinse nereguli care ar fi fost săvârșite de clientul/furnizorul italian GS. Fără a efectua o verificare efectivă a realității intrărilor de bunuri în gestiunea societății, precum și a realității livrărilor efectuate, organul fiscal penalizează societatea pentru situația fiscală a unui terț.

- Contul din România din care s-a efectuat plata parțială a zahărului livrat era deschis pe numele GS, fapt ce dovedește realitatea existenței acestei societăți. Dl S.G., proprietarul firmei italiene care a achiziționat zahărul din România și apoi l-a livrat beneficiarului final din Italia,

este rezident în România (firma GS activând însă în Italia), fiindu-i mai ușor să opereze un cont deschis la o bancă din România.

- În ceea ce privește faptul că în contul unei părți din plățile datorate de către GS, această firmă a efectuat livrări de bunuri, organul de control nu a justificat cu nimic rațiunea legală pentru care o astfel de operațiune de dare în plată ar fi nelegală sau în măsură să atragă suspiciuni.

*** Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale din 2015, rezultă următoarele:**

În fapt, organele de specialitate din cadrul A.J.F.P. - Inspecție Fiscală au efectuat un control inopinat la S.C. "....." S.R.L. din, concretizat în Procesul verbal încheiat în data de 2015, control ce a avut ca obiectiv soluționarea solicitării de informații a autorităților fiscale din Italia, în relația cu firma italiană GS. La control s-a constatat faptul că realitatea operațiunilor cuprinse în facturile de achiziție a bunurilor de la GS nu poate fi demonstrată, aceste facturi neputând îndeplini calitatea de document justificativ pentru deductibilitatea cheltuielilor și exercitarea dreptului de deducere a TVA, fiind estimate obligații fiscale în sumă totală de lei reprezentând impozit pe profit, TVA, dobânzi și penalități de întârziere.

Urmare controlului inopinat, a fost declanșată inspecția fiscală la S.C. "....." S.R.L., constatându-se următoarele:

În lunile iunie, iulie și august 2012, S.C. "....." S.R.L. a înregistrat tranzacții reprezentând achiziții de bunuri (utilaje agricole și tractoare) și livrări de bunuri (zahăr) de la / către partenerul GS din Italia.

Valoarea livrărilor intracomunitare înregistrate de societatea contestatară a fost de lei, echivalentul a euro, iar valoarea achizițiilor a fost de lei, echivalentul a euro.

Stingerea obligațiilor și creanțelor dintre S.C. "....." S.R.L. și GS Italia s-a efectuat în cea mai mare parte prin compensare, fiind înregistrată o singură plată în sumă de lei efectuată de firma din Italia către S.C. "....." S.R.L., dintr-un cont bancar deschis în România.

Potrivit bazelor de date disponibile ale A.N.A.F., autoritățile fiscale din Italia au fost în imposibilitatea de a efectua verificări, întrucât firma din Italia nu funcționează la sediul declarat și nu au existat persoane care să pună la dispoziție documentele de evidență financiar-contabilă, fapt ce implică și imposibilitatea verificării modului de înregistrare de către firma italiană a relației comerciale cu S.C. "....." S.R.L., respectiv a confirmării tranzacțiilor corespunzătoare pe teritoriul Italiei.

Organele de inspecție fiscală au urmărit tranzacțiile dintre parteneri, din punct de vedere al provenienței bunurilor cuprinse în facturi și al circuitului acestora de la furnizor la beneficiar. Aspectele constatate rezultate din verificarea documentelor prezentate și din informațiile existente în bazele de date disponibile ale A.N.A.F., au condus la suspiciuni asupra comportamentului fiscal al partenerului din Italia, respectiv asupra realității tranzacțiilor cuprinse în facturile înregistrate de către societatea comercială din România. Acestea au avut drept consecință, imposibilitatea justificării tranzacțiilor cuprinse în facturi, cu implicații fiscale în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor în sumă de lei evidențiate de către S.C. "....." S.R.L. ca achiziții de utilaje agricole și exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de lei.

De asemenea, s-a constatat că în luna septembrie 2013 societatea comercială a evidențiat cheltuieli în sumă de lei privind activele cedate (o parte din utilajele agricole achiziționate de la GS Italia), sumă stabilită la inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă, întrucât vânzarea și scăderea din gestiune a utilajului a fost evidențiată în luna iulie 2012, iar stornările aferente s-au înregistrat în perioada iunie-iulie 2013 și astfel nu se justifică efectuarea unei alte înregistrări contabile în luna septembrie 2013, pentru scăderea din gestiune a utilajului.

În ceea ce privește livrările către firma GS din Italia, în valoare de lei, înregistrate de S.C. "....." S.R.L., la inspecția fiscală s-a constatat că nu a fost respectată condiția referitoare la transportul bunurilor din România în alt stat membru (Italia), astfel că operațiunile au fost

reîncadrate ca fiind supuse cotei standard de TVA, fiind colectată suplimentar TVA în sumă de lei.

În consecință, a fost determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei) și s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de lei, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Urmare constatărilor efectuate, prin **adresa nr. din 2015** organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul**, prin înaintarea Procesului verbal încheiat în data de2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. din2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, în vederea stabilirii dacă faptele reținute se circumscriu prevederilor art. 9 lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare sau oricărei alte infracțiuni prevăzute de legea penală.

În drept, art. 214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"Art. 214 - 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 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 care au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de lei constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. din ... 2015, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. din 2015, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică **problema realității operațiunilor economice** desfășurate de S.C. "....." S.R.L. cu firma GS din Italia, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu se probează realitatea tranzacțiilor declarate de S.C. "....." S.R.L., reprezentând achiziții de bunuri (utilaje agricole și tractoare) de la firma GS din Italia și livrări intracomunitare de bunuri (zahăr) către aceeași firmă din Italia, în fapt majorându-se nejustificat cheltuielile deductibile, cât și TVA deductibilă, precum și aplicarea eronată a scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare, cu consecința diminuării impozitului pe profit și a TVA de plată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au înaintat **Parchetului de pe lângă Tribunalul** adresa nr. din 2015, împreună cu Procesul verbal încheiat în data de 2015 la S.C. "....." S.R.L. din, prin care se solicită dispunerea continuării cercetărilor și stabilirii dacă în speță faptele reținute se circumscriu prevederilor art.9 lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, sau oricărei alte infracțiuni prevăzute de legea penală.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra realității operațiunilor efectuate de S.C. "....." S.R.L, reflectate prin înregistrarea în contabilitate a facturilor emise de firma GS din Italia și a facturilor emise către firma GS din Italia, întrucât există suspiciunea existenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prin evidențierea în contabilitate a unor operațiuni fictive cu scopul prejudicierii bugetului de stat.

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 conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în*

documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ", astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate (achiziții și livrări de la / către firma italiană GS) au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății comerciale contestate, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatei reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora "*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o*".

Totodată, 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 [...]*".

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că A.J.F.P. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul, adresa nr. din 2015, însoțită de Procesul verbal încheiat în data de 2015, având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. din ... 2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. din contestată, pentru a analiza dacă sunt întrunite elementele vreunei infracțiuni prevăzute de art. 9 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, 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, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Totodată, se reține că practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare, interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

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.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești, prin Serviciul soluționare contestații, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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 sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează că:

"10.1 - Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]."

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației** pentru suma totală de lei reprezentând impozit pe profit (..... lei), taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei + lei), procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214. alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

IV. Concluzionând analiza contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2015 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) și art.216 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), coroborat cu prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

DECIDE :

1. Suspendarea soluționării contestației pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,