

DECIZIA nr. 890/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. XXX SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice X cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X, cu privire la contestatia **S.C. XXX SRL**, avand cod de inregistrare fiscala RO XXXX, cu sediul in sat S, com S, ... judetul X prin SCA AM, cu sediul in X, ..., in baza Contractului de asistenta juridica nr. X si a imputernicirii avocatale seria Z nr. X aflata in original in dosarul contestatiei.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015 emisa de Administratia Judeteană a Finantelor Publice X in baza raportului de inspectie fiscala nr. F X/2015 si comunicate, prin semnare de primire la data de 02.07.2015, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, compuse din debite principale in suma de X lei si accesorii in suma de X lei, respectiv:

- X lei impozit pe profit suplimentar aferent unor ajustari de venituri si cheltuieli stabilite ca nedeductibile, in suma de X lei;
- X lei TVA stabilita suplimentar;
- X lei dobanzi aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitati aferente impozitului pe profit;
- X lei dobanzi aferente TVA;
- X lei penalitati aferente TVA

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. XXX SRL

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. S.C. XXX SRL contestă in parte obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite în sarcina sa de catre organele de inspectie fiscală pentru persoane juridice ale Administrației Judetene a Finantelor Publice X prin Decizia de impunere nr. F X/2015, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, compuse din:

- X lei impozit pe profit suplimentar aferent unor ajustari de venituri si cheltuieli stabilite ca nedeductibile, in suma de X lei;
- X lei TVA stabilita suplimentar;
- X lei dobanzi aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitati aferente impozitului pe profit;
- X lei dobanzi aferente TVA;
- X lei penalitati aferente TVA

I.1. Nereguli procedurale

Societatea invoca unele neregularitati referitoare la durata si modul de efectuare a inspectiei fiscale, care in opinia sa sunt de natura sa impuna anularea actelor administrative contestate.

Motivul invocat este ca reluarea inspectiei fiscale suspendate nu s-a facut la 120 de zile de la solicitarea controlului incrucisat si nici la data primirii raspunsului cu privire la controlul incrucisat solicitat ci cu 5 luni dupa primirea raspunsului.

I.2. Cu privire la suma de X lei impozit pe profit suplimentar si suma de X lei TVA stabilita suplimentar

Pentru veniturile in suma de X lei aferente anului 2008 si X lei aferente anului 2010, in total X lei cu impozit pe profit aferent in suma de X lei, urmare operatiunilor derulate cu societatea XY LTD, se apreciaza ca in situatia in care societatea a aplicat incorect legislatia fiscala, inspectia fiscala trebuia sa o aplice corect, indiferent daca aceasta genereaza efecte negative sau pozitive asupra cuantumului obligatiilor fiscale.

Contractul incheiat cu XY LTD a fost pentru o perioada de 10 ani, avand ca obiect angajamentul sau de a nu desfasura operatiuni comerciale la mari operatori, in schimbul unor sume de platit de XY LTD de X euro/an. Suma totala de X euro (X lei la cursul BNR din 31.12.2008) trebuia inregistrata la 31.12.2008 in contul 472 - *Venituri in avans* si nu pe conturi de venituri din servicii prestate, urmand ca o zecime din aceasta suma (respectiv X lei) sa fie inregistrata ca si venit in urmatorii zece ani. Societatea inasa a inregistrat in contabilitate suma de X, ca venit al anului 2008, supunand-o impozitului pe venit si declarand-o ca si venit impozabil in declaratia de impozit pe profit pe anul 2008.

Ulterior anului 2008 au avut loc diminuari ale valorii contractului, cu care a rectificat declaratia de impozit pe profit pe anul 2008 cu X lei si cu X lei declaratia de impozit pe profit pentru anul 2010. Aceste diminuari sunt sub valoarea ce ar fi rezultat din inregistrarea ca venituri in avans si urmata de inregistrarea cate unei zecimi in anii urmatori.

Organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa faca corecta aplicare a legii, recalculand impozitul pe profit prin esalonarea veniturilor pe fiecare din cei zece ani. Totodata la anul 2010 organele fiscale au facut o analiza incompleta intrucat din suma venitului ajustat, de X lei, numai suma de X lei este aferenta tranzactiei cu societatea XY LTD, diferenta de X lei rezultand din alte operatiuni, ce nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala. Astfel ajustarea de venituri in suma de X lei nu este motivata, ceea ce impune anularea actelor contestate pentru aceasta suma.

Organele de inspectie fiscala trebuiau sa indrume societatea si nu sa aplice eronat prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Cu privire la cheltuielile deduse de societate la calculul impozitului pe profit, cheltuieli neadmise de organele de inspectie fiscala, in suma de X lei cu impozit pe profit aferent in suma de X lei, societatea sustine ca au fost necesare, reale si in scopul activitatilor economice desfasurate achizitiile de bunuri si servicii de la furnizorii aratati sau pentru imobilul din tabelul urmator:

Nr .	Denumire furnizor/ <i>imobil</i>	Cheltuieli IP - lei-	IP -lei- 16%	TVA -lei-
1	XT SRL			
2	XCC SRL			
3	XBV SRL			
4	XMV SRL			
5	XQ SRL			

6	XO SRL			
7	XU SRL			
8	YAS SRL			
9	<i>Imobilul din S nr. 8</i>			
10	BSA SRL			
	TOTAL			

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa aiba in vedere starea de fapt reflectata de documentele prezentate de SC XXX SRL respectiv facturi, contracte, procese verbale de punere in functiune si alte procese verbale, inregistrari contabile, documente de plata, toate intocmite in conformitate cu prevederile legale.

Detaliind fiecare din sumele de mai sus societatea arata:

1. In privinta operatiunilor efectuate cu XT SRL - X lei, XCC SRL - X lei si XO SRL - X lei acestea sunt cheltuieli deductibile, respectiv cheltuieli cu servicii de publicitate si servicii de consultanta efectuate in favoarea sa, in legatura directa cu imobilul detinut in X, Bd. X, nr. 2, spatiu care face obiectul unui contract de inchiriere incheiat cu societatea X SA, inregistrate in evidenta contabila. Anexeeaza contractele incheiate cu cei trei furnizori, pe care le-a pus si la dispozitia organelor de inspectie fiscala, impreuna cu facturile aferente.

Aceste cheltuieli au fost necesare pornind de la faptul ca in cadrul discutiilor purtate cu X SA aceasta a impus, ca o conditie pentru incheierea contractului de inchiriere, realizarea unei intelegeri cu X SRL, in vederea obtinerii unui drept de acces direct intre spatiul detinut de contestatara, de inchiriat si parcare detinuta de X SRL. Ulterior realizarii intelegerii, atat X SA cat si X SRL i-au solicitat sa promoveze spatiul pe care l-a inchiriat, incluzand in aceasta promovare si faptul ca exista un acces direct intre parcare detinuta de X SRL si magazinul deschis de X SA in imobilul inchiriat.

Publicitatea efectuata a avut ca efect si incheierea la data de 31.12.2008 a contractului cu XY SRL ce a adus venituri considerabile societatii.

Serviciile de publicitate au fost prestate de XT SRL, pentru care a prezentat contract si facturi.

Serviciile de consultanta prestate de XCC SRL au fost determinate de faptul ca aceasta societate a edificat imobilul inchiriat pe care l-a vandut contestatarei, astfel era in masura sa efectueze demersurile necesare incheierii conventiei cu X SRL. Extrasul de carte funciara prezentat organelor de inspectie fiscala atesta inregistrarea dreptului de folosinta a parcarii X SRL.

Contractul de consultanta incheiat cu XO Trading Ltd. a asigurat incheierea cu X SA a actului aditional nr. X, in baza caruia a fost prelungit cu 10 ani Contractul de inchiriere pentru imobilul detinut in X, Bd. X, nr. 2.

2. In ceea ce priveste suma de X lei, reprezentand serviciile prestate de XMV SRL, acestea au fost prestate in baza contractului nr. X, in urma carora societatea a putut incheia contractul de locatiune din data de 21.05.2012, ce are ca obiect inchirierea catre firma X LLP a imobilului situat in S, Intrarea X, societatea inregistrand venituri din aceasta activitate, care sunt mai mari decat cheltuielile.

3. In ceea ce priveste suma de X lei, reprezentand serviciile prestate de XBV SRL, acestea au avut ca scop vanzarea unui imobil situat in X, Bd. X, nr. 2. Faptul ca acest imobil nu a mai fost vandut, fiind inchiriat, nu inseamna ca serviciile prestate nu au fost utile caci tocmai urmare informatiilor furnizate de prestator s-a decis ca imobilul sa nu se vanda, avand in vedere si valoarea de piata indicata mai mica decat cea asteptata.

In afara de contract si factura emisa de prestator a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si o Decizie de esalonare la plata a obligatiilor fiscale ale prestatorului, in care sunt mentionate si veniturile obtinute in baza raportului contractual incheiat.

4. In ceea ce priveste suma de X lei, reprezentand valoarea facturii X emisa de XMV SRL, aceasta nu are legatura cu contractul nr. X, nefiind vorba de servicii ci de bunuri achizitionate asa cum sunt mentionate in anexa la factura. Organele fiscale nu arata de ce din valoarea totala a facturii de X lei considera nedeductibila numai suma de X lei.

5. In ceea ce priveste suma de X lei, reprezentand serviciile prestate de XQ SRL, pentru care organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu ar fi fost prestate, fara a indica prevederile legale incalcate, deci fara a motiva in drept, aceasta lipsa impune anularea actelor administrative fiscale.

Faptul ca imobilele asupra carora au fost prestate serviciile nu sunt declarate ca puncte de lucru ale societatii, nu are relevanta intrucat societatea are ca obiect de activitate inchirierea imobilelor si are obligatia de a le intretine corespunzator, ca un *“bonus pater familias”*.

Suplimentar, pentru inlaturarea dreptului de deducere a TVA din facturile primite de la furnizori, societatea arata ca indeplineste conditiile de forma prevazute de Codul fiscal, detinand facturi legal intocmite, a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contracte, rapoarte si studii, tranzactiile sunt reale si au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri in conformitate cu obiectul de activitate al societatii. Detaliind arata suplimentar pentru furnizorii necuprinsi in cele aratate anterior:

1. Pentru TVA in suma de X lei aferenta operatiunilor derulate cu furnizorul XU SRL aceste achizitii au constat in efectuarea lucrarilor contractate aferente imobilului din X, str. X, nr. 9. La data efectuarii lucrarilor societatea avea un drept de folosinta a imobilului respectiv, pe care ulterior l-a si achizitionat, urmand sa genereze venituri dupa finalizarea lucrarilor de amenajare.

2. Pentru TVA in suma de X lei aferenta operatiunilor derulate cu furnizorul YAS SRL aceste achizitii au avut ca obiect proiectarea, consolidarea si reamenajarea imobilului din X, str. X, nr. 9. Societatea avea un drept de folosinta a imobilului respectiv, pe care ulterior l-a si achizitionat.

3. Pentru TVA in suma X lei aferenta unor achizitii la imobilul din S nr. 8 acestea au fost destinate amenajarii imobilului in vederea inchirierii, inchiriere concretizata in contracte de inchiriere din 21.05.2012 si 06.02.2014 cu doua societati comerciale.

4. Pentru TVA in suma de X lei, aferenta operatiunilor derulate cu furnizorul BSA SRL, aceste achizitii au avut ca obiect intocmirea de catre prestator a *“modelului financiar al unui parc eolian”*, prestarea serviciilor fiind probata prin prezentarea contractului, facturilor, studiilor/rapoartelor. Organele de inspectie fiscala nu contesta realitatea prestarii serviciilor ci doar faptul ca nu au fost continuate lucrarile de investitii.

Terenurile achizitionate in vederea dezvoltarii parcurilor eoliene se afla si in prezent in proprietatea sa, demersurile in vederea realizarii investitiilor fiind doar temporar sistate, datorita schimbarii prevederilor legislative in defavoarea investitorilor, urmand a fi reluate investitiile in anul 2016.

I.3 Cu privire la accesorii in suma de X lei

Argumentul contestatarei consta in invocarea principiului *“accessorium sequitur principale”*, respectiv atat timp cat debitele principale contestate nu sunt datorate nici accesoriile nu sunt datorate. In al II-lea rand depasirea duratei inspectiei fiscale, fara ca

societatea sa fie in culpa, a dus majorarea accesoriilor datorate care nu trebuie sa ii fie imputabila.

II. Urmare inspectiei fiscale privind taxa pe valoarea adăugată si impozitul pe profit aferente perioadei 01.01.2008 - 31.03.2013, prin decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice X, au stabilit pentru S.C. XXX SRL, obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, din care societatea contesta suma de X lei compusa din impozit pe profit suplimentar, TVA suplimentara si accesorii aferente, stabilite prin neadmiterea deductiei cheltuielilor si a taxei aferente unor achizitii aratate mai sus, precum si prin neadmiterea unor stornari de venituri.

Ca motiv de fapt al neadmiterii cheltuielilor si taxei s-a consemnat ca societatea nu a putut justifica ca serviciile au fost prestate efectiv si in beneficiul sau, pentru realizarea operatiunilor sale impozabile. In cazurile in care aceste achizitii au fost in scopul declarat al realizarii unor investitii acestea trebuiau inregistrate in conturi specifice investitiilor si amortizate.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice X, au formulat Sesizarea penală nr. X, adresata Parchetului de pe langa Curtea de Apel X, în vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare. S-au consemnat in sesizarea penala intocmita obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin actele administrative contestate, pentru incalcati ale prevederilor legale, inserandu-se ulterior ca "Faptele mentionate anterior pot fi de natura celor prevazute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale".

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspectie fiscală, se reține:

III.1 Cu privire la neregulile procedurale invocate

Cauza supusa solutionarii este daca neregulile semnalate de contestatara pot atage anularea actelor administrative contestate.

În fapt, societatea invoca neregularitatea suspendarii si reluarii inspectiei fiscale, intrucat acestea au fost efectuate cu incalcarea prevederilor legale privind temeiul de drept al suspendarii inspectiei fiscale si termenului prevazut pentru reluarea acesteia dupa suspendare. Ca vatamare suferita se indica cuantumul accesoriilor stabilite, ce au fost calculate si pentru perioada cat suspendarea inspectiei s-a prelungit nejustificat.

În drept, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) *motivele de fapt*;
- f) *temeiul de drept*; [...]”.

“Art. 46. – **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.**

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, X, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, X, 2005, p. 129-130).

Altfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

Rezultă că pretenția contestatoarei ca decizia de impunere să fie anulata pe motive de nerespectare a procedurii efectuării inspecției fiscale, nu poate fi asimilată unei nulități neconditionate, și nici **nu are o justificare reală în privința vatamării arătate în privința calculului de accesorii, în condițiile în care societatea nu a achitat debitele contestate imediat după comunicarea deciziei de impunere.**

Pe de alta parte societatea contesta accesoriiile stabilite, inclusiv pentru perioada prelungirii nejustificate a suspendării inspecției fiscale, pretenție careia urmează să i se dea o soluție pe fondul cauzei.

În consecința, în raport de cele anterior reținute, contestația este neîntemeiată și urmează a fi respinsă pentru excepțiile de procedură invocate.

III.2 Cu privire la debitele contestate

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care pentru aspectele constatate de inspecția fiscală și care fac obiectul contestației, prin sesizarea penală nr. X, în contextul prevederilor Legii nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat plângere penală către Parchetul de pe lângă Curtea de Apel X.

În fapt, societatea contestă în parte obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa de către organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice ale Administrației Județene a Finanțelor Publice X prin Decizia de impunere nr. F X/2015, pentru obligații fiscale suplimentare în suma totală de X lei, compuse din debite principale în suma de X lei și accesorii în suma de X lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de control au constatat că S.C. XXX SRL a înregistrat achiziții de la furnizori, pentru care societatea nu a făcut dovada cu documente a realității achizițiilor, a faptului că acestea sunt în beneficiul activității economice. De asemenea s-a constatat efectuarea de înregistrări contabile ce nu sunt în concordanță cu operațiunile înregistrate astfel cum sunt reflectate în documentele prezentate.

Organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice X, au formulat Sesizarea penală nr. X, adresată Parchetului de pe lângă Curtea de Apel X, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„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 are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Potrivit art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 241/2005

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

[...]

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

Dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate și de prevederile art. 21 și art. 145 din Codul fiscal, ce prevăd:

“Art. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa **afară achizițiilor**, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni.”

Din aceste prevederi legale rezulta că dreptul de deducere a cheltuielilor și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se poate exercita numai pentru operațiuni reale, căci documentele justificative în cauză trebuie să reflecte operațiuni reale respectiv să fie aferente achizițiilor efectuate. Ori în cazul unor operațiuni fictive, definite la art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale drept: “*disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există*” documentele justificative în cauză nu sunt întocmite legal deoarece servesc tocmai la această disimulare a realității iar operațiunile în cauză nu există în fapt. Astfel nici dreptul de deducere a cheltuielilor și taxei pentru astfel de operațiuni nu există.

În soluționarea contestației trebuie apreciat dacă operațiunile pentru care nu s-a admis exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și taxei sunt sau nu sunt aferente activităților economice desfășurate, veniturilor realizate și achizițiilor efectuate, în sensul că aceste operațiuni reflectate în facturile în cauză au fost destinate obținerii de venituri impozabile și utilizării în folosul operațiunilor impozabile. În cazul în care operațiunile reflectate în facturile în cauză nu au fost reale cheltuielile și taxa aferentă achizițiilor respective nu pot fi deductibile, achizițiile nefiind destinate obținerii de venituri impozabile și utilizării în folosul operațiunilor impozabile, întrucât nu au existat ca atare.

Ca urmare, în condițiile în care speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, precum și deductibilitatea cheltuielilor, care trebuie să aibă la baza **tranzacții reale** care să fie justificate cu documente, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, ce are ca obiect tocmai infracțiunile prevăzute de Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale, între care se afla cea prevăzută de art. 9 lit. c) privind operațiunile fictive, prioritatea de soluționare având-o organele penale care se vor pronunța și asupra realității acestor operațiuni.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Codul de procedură penală:

„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. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite. [...]”

Se reține că 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. 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 Ordonanța Guvernului 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 determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Potrivit Codului de procedură penală, urmărirea 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. Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o strânsă interdependență, având în vedere că în speță se ridică problema stabilirii realității achizițiilor de servicii realizate de contestatara.

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 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.”

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 Administrația Județeană a Finanelor Publice X a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul X plângerea penală nr. X, în care s-au înscris faptele consemnate în RIF nr. F X/2015, astfel organele abilitate sesizate vor stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

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, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.X 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: „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.”

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 stabilesc următoarele:

„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. [...]”

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 obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, compuse din debite principale in suma de X lei si accesorii in suma de X 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.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.10.1din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014:

DECIDE

Suspenda solutionarea contestatiei formulata de S.C. XXX SRL pentru suma contestata de X lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, TVA suplimentara în sumă de X lei si accesorii in suma de X lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F X/2015 emisa de Administratia Judeteană a Finantelor Publice X in baza raportului de inspectie fiscala nr. F X/2015, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Curtea de Apel X.

Director General,