



**DECIZIA NR. 3642/25.07.2016**

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L. Botoșani, în reorganizare judiciară**  
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani  
sub nr. **A.F.J./.....**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.BTG\_AIF. IV ....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/.....din 02.06.2016, cu privire la contestația formulată de către **S.C. X S.R.L.** cu sediul în Botoșani, Aleea ....., județul Botoșani, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr. ...., având codul de înregistrare fiscală RO .....

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BT ..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr BTG\_AIF ..... emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr F- BT ....., de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de către administratorul special dl. Cornel LUPĂȘCU și de către administratorul judiciar provizoriu LEX GRUP REORGANIZARE I.P.U.R.L., prin practician în insolvență coordonator Bejinaru Ionuț Richard, cu sediul în Suceava, str. Prof. Leca Morariu nr.36, bl.D5, parter, numit prin Sentința Tribunalului Botoșani – Secția a II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal nr.....

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat societății, prin poștă în data de **09.05.2016**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației **23.05.2016**, aceasta fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași -

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. **A.F.J./.....**

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

**I. S.C. X S.R.L. Botoșani** contestă Decizia de impunere nr.F-BT ..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. BTG\_AIF ....., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr F- BT ....., de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr....., cu semnul minus, emisă către S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, în baza Actului adițional de reziliere la Contractul de vânzare – cumpărare nr.20 din 05.07.2011 pentru care organele de inspecție fiscală nu au aprobat rambursarea, apreciind că există indicii din care ar rezulta lipsa caracterului economic al tranzacției, urmărirea unui avantaj fiscal, motivând în susținerea cauzei următoarele:

În baza acestui contract s-a obligat a furniza către S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani mai multe utilaje cu specificațiile tehnice indicate, iar S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani s-a obligat să achite în avans 100% din contravaloarea lor.

În executarea acestui contract, S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani a achitat cu titlu de avans suma de S lei, din valoarea totală de S, lei, conform Actului adițional nr.1 la Contractul de vânzare cumpărare comercială nr....., încheiat la data de 01.10.2011, iar **S.C. X S.R.L. Botoșani** a făcut demersuri pentru a achiziționa aceste utilaje, achitând avans către firma GASSMAN GMBH Germania.

La momentul emiterii și înregistrării facturilor de avans nr.101 din 31.07.2011, nr..... și nr....., **S.C. X S.R.L. Botoșani** a înregistrat taxa pe valoarea adăugată de plată.

Din motive obiective, Contractul de vânzare cumpărare comercială nr.20 din 05.07.2011 a fost reziliat de comun acord, constatându-se imposibilitatea executării sale, activându-se pactul comisoriu expres prin care avansul achitat nu va fi restituit, ci reținut cu titlu de daune interese, situație cu care părțile contractante au fost de acord.

Ca urmare, s-a emis factura de rambursare a avansului și s-au înregistrat daunele interese ca fiind venit în baza facturii emise în acest sens.

Factura rambursării a fost acceptată și înregistrată de S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, căreia îi revine legal obligația anulării deductibilității taxei, pe care în 2011 a dedus-o în baza aceleiași încheierii, operațiune verificată de către organele de inspecție fiscală și considerată ca fiind valabilă și cu conținut economic. Cu toate acestea, în privința aceleiași taxe, la care **S.C. X S.R.L. Botoșani** consideră că este îndreptățită, organul fiscal abordează o apreciere diferită, respectiv că societatea verificată ar obține un avantaj fiscal fără să precizeze care ar fi acesta.

Contestatoarea precizează că solicitarea rambursării taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat în baza facturii nr....., cu semnul minus, înregistrată la S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, acceptată de această societate, iar prin înregistrarea acestei facturi în evidența contabilă a S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani și declararea la organul fiscal, este confirmat faptul că aceasta a fost de acord cu rezilierea contractului, respectând întocmai prevederile legale în vigoare.

Societatea contestatoare susține că neacceptarea de către organele de inspecție fiscală a efectelor juridice și fiscale ale Actului adițional nr.2 din 19.12.2015, nu este întemeiată, cu atât mai mult cu cât **S.C. X S.R.L. Botoșani** se află în procedura de reorganizare, în care contractele menținute trebuie să fie puse în aplicare de așa manieră încât să susțină planul de reorganizare și să nu facă imposibilă reinserția debitoarei în circuitul economic. La planul de reorganizare s-a avut în vedere finalizarea relațiilor contractuale cu S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, fapt pentru care a fost confirmat și votat de majoritatea creditorilor și confirmat de judecătorul sindic, astfel încât nu s-ar putea aprecia că încheierea contractului a fost una speculativă, fără conținut economic, pentru că a fost evaluată din punct de vedere economic, propunându-se reorganizarea societății tocmai în baza angajamentului ferm de la data respectivă.

Mai susține că, în condițiile în care probele demonstrează fără echivoc că acest contract nu mai poate continua, este corectă și legală rezilierea sa și implicit aplicarea dispozițiilor legale cu privire la consecințele fiscale ale acestei operațiuni juridice, iar dacă s-ar susține că prin rezilierea contractului s-ar urmări un avantaj, ar însemna că prin încheierea lui, potrivit principiului simetriei, să se fi creat un dezavantaj fiscal în sarcina societății, pe care nimeni nu l-a observat și nu l-a avut în vedere deși activitatea societății a fost supusă în mod repetat unor verificări în sfera taxei.

Contestatoarea precizează că acest dezavantaj fiscal se produce însă tocmai prin neacordarea dreptului de a rambursa taxa pe valoarea adăugată pentru că societatea contestatoare ar rămâne practic obligată să

achite la bugetul de stat taxe pentru o operațiune care nu are nicio finalitate pentru sine, fiind o îmbogățire fără justă cauză pentru stat care ar prelua o taxă unică de două ori, de la emitent și de la beneficiar, încălcând astfel principiul neutralității.

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală nu au identificat nerespectarea unor dispoziții de natură fiscală, considerând doar că operațiunile nu ar avea conținut economic, omițând însă un fapt esențial și anume că, la data emiterii facturilor de avans către S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani pentru realizarea aceleiași operațiuni economice, au considerat-o ca o operațiune economică corectă și legală, validând înregistrarea taxei pe valoarea adăugată de plată și acceptând plata acestuia către bugetul de stat.

**S.C. X S.R.L. Botoșani** consideră că motivele invocate de către organele de inspecție fiscală nu sunt suficient de relevante, precizând că s-a efectuat doar rezilierea unui contract comercial de comun acord între părți prin semnarea unui act adițional sub supravegherea administratorului judiciar și returnarea facturilor de avans emise, care au dat dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată și care au fost înregistrate corect și legal la ambii parteneri.

Astfel, consideră că actul administrativ apare ca nemotivat pentru că avantajul fiscal nu este localizat, nu este neechivoc descris și justificat de către organele de inspecție fiscală cu certitudine, iar raportul de inspecție fiscală conține o prezentare generică nedovedită a "unor indicii" asupra unor aspecte care nu sunt în concordanță cu documentele puse la dispoziția acestora.

**S.C. X S.R.L. Botoșani** mai menționează faptul că noțiunea de avantaj fiscal este anulată de impozitul aferent avansurilor încasate de la S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani care au fost facturate separat de către societatea contestatoare ca daune interese, aspect pe care organele de inspecție fiscală nu l-au menționat în Raportul de inspecție fiscală nr.

.....

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală**, urmare inspecției fiscale efectuate pe perioada 01.07.2012 – 31.12.2015 la **S.C. X S.R.L. Botoșani**, în vederea soluționării Decontului de taxă pe valoarea adăugată depus pentru luna decembrie 2015, înregistrat sub nr. FBTBOTA 110507 din 22.01.2016, cu opțiunea de rambursare a sumei de S lei, au constatat următoarele:

În data de 05.07.2011, **S.C. X S.R.L. Botoșani** a încheiat cu S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, Contractului de vânzare cumpărare comercială nr.20, în valoare totală de S lei fără T.V.A., având ca obiect următoarele bunuri:

- autoutilitara transport bu□teni cu remorca □i macara marca MERCEDES BENZ 3251 ACTROS 6x4 – 2 buc x 1.114.350 lei/buc.;
- autotractor marca MERCEDES BENZ 2651 ACTROS 4x4 – 2 buc. x 557.175 lei/buc.;
- autotractor marca MERCEDES BENZ 2651 ACTROS 4x2 – 2 buc. x 520.030 lei/buc.;
- semiremorca pentru transport bu□teni cu trei axe TRAILIS – 4 buc. x 185.725 lei/buc.

**S.C. X S.R.L. Boto□ani** a emis c□tre S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Boto□ani facturi cu titlu de avans □n valoare total□ de S lei, din care:

- nr.101 din 31.07.2011 □n valoare de S lei □i TVA □n sum□ de S lei;
- nr.103 din 31.07.2011 □n valoare de S lei □i TVA □n sum□ de S lei;
- nr. 114 din 10.11.2011 □n valoare de S lei □i TVA □n sum□ de S lei.

S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Boto□ani a achitat □n perioada 13.09.2011 - 25.10.2012, cu titlu de avans suma de S lei.

Prin Actul adi□ional nr..... la contract se stabile□te de comun acord ca bunurile s□ fie livrate □ntr-o perioad□ de 5 (cinci) ani de la data achit□rii avansului □n propor□ie de 100%, care are termen de 8 (opt) luni de la data semn□rii contractului de v□nzare – cump□rare, iar □n cazul rezilierii contractului, care se poate efectua □n momentul □n care nu se respect□ termenul pentru achitarea avansului, cump□r□torul va pierde avansul □i nu va avea nicio preten□ie de la v□nz□tor pentru sumele achitate □n avans.

Prin adresa nr..... **S.C. X S.R.L. Boto□ani** comunic□ S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Boto□ani c□ termenul pentru plata avansului este de 10 luni de la data emiterii facturii de avans, respectiv 30.05.2012, precum □i faptul c□ este de acord ca termenul de livrare a utilajelor s□ fie p□n□ la data de 20.12.2013.

Prin Actul adi□ional nr..... la contract se stabile□te de comun acord, datorit□ situa□iei dificile a cump□r□torului, respectiv imposibilitatea acestuia de a achita valorile stabilite prin contract, rezilierea contractului □i □ntocmirea facturilor de □tornare, iar sumele achitate cu titlu de avans de c□tre cump□r□tor □n baza facturilor emise □i □ncasate de v□nz□tor, vor reprezenta daune interese pentru cump□r□tor □i astfel vor fi □nregistrate □n eviden□a contabil□ a celor dou□ societ□i.

De asemenea, prin adresa nr..... **X S.R.L. Boto□ani** comunic□ S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Boto□ani, c□ av□nd □n vedere imposibilitatea acesteia de a achita valorile stabilite prin contractul nr....., precum □i perioada □ndelungat□ de timp scurs□ de la semnarea contractului, a convenit rezilierea contractului □i □tornarea facturilor de avans, iar sumele achitate cu titlu de avans vor reprezenta daune – interese, transmit□ndu-i totodat□ □i factura □torno nr.....

Organele de inspec□ie fiscal□ nu □i-au □nsu□it temeiul legal invocat de societatea verificat□ la emiterea facturii nr..... cu semnul minus □n valoare total□ de S lei reprezent□nd □tornarea facturilor nr.101 din

....., operațiune efectuată în baza prevederilor Actului adițional nr..... la Contractul de vânzare cumpărare comercială nr.....din 05.07.2011, având ca beneficiar S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, considerând că nu este o operațiune cu caracter economic, desfășurată între două societăți, ci prin emiterea facturii de rambursare s-a avut în vedere doar obținerea unui avantaj fiscal, afirmație care se bazează pe următoarele considerente:

A. Inadvertențele între Actul adițional nr..... și Adresa nr.12427 din 21.12.2015 emisă de **S.C. X S.R.L. Botoșani**, în sensul că în adresă nu se face referire la Actul adițional nr.2, deși acesta s-a încheiat cu 2 (două) zile înainte;

B. Din punct de vedere economic este improbabil ca o companie să accepte rezilierea unui contract având ca o consecință considerarea avansurilor achitate drept daune interese, în speța de față sumele achitate fiind de S lei, diferența rămasă de plată fiind de S lei. Orice companie care are calitatea de intermediar, la primirea unei asemenea înștiințări ar fi procedat la căutarea unei soluții în situația dată, ori S.C. AUTO TRUCK S.R.L. nu a efectuat niciun demers în acest sens;

C. Dacă s-ar fi urmărit un scop economic, **S.C. X S.R.L. Botoșani** ar fi trebuit, de comun acord cu S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, să procedeze la rezilierea contractului cu consecința ajustării bazei de impozitare și implicit a taxei pe valoarea adăugată de la data de 20.12.2013, dată la care s-a stabilit termenul de livrare a utilajelor. Astfel, prin efectuarea acestei operațiuni **S.C. X S.R.L. Botoșani** nu s-ar mai fi înregistrat cu taxa pe valoarea adăugată de plată, eșalonată la plată. Organele de inspecție fiscală consideră că nu are sens ca o societate comercială să se înregistreze cu obligații de plată pe care să le achite eșalonat, cu accesorii aferente, în condițiile în care avea posibilitatea să nu înregistreze astfel de obligații.

D. Analizând circuitul sumei de S lei încasate de **S.C. X S.R.L. Botoșani** de la S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, organele de inspecție fiscală au constatat că suma nu a fost utilizată în scopul în care a fost încasată, ci s-a utilizat în stingerea altor obligații contractuale cu alți parteneri, respectiv;

- S lei plăți efectuate către S.C. AMELINA COM S.R.L.;
- S lei plăți antecontract pământ Durnești.

Ca urmare, prin Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr ..... din 29.04.2016, au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, respingând la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată în sumă de S lei, rezultând astfel taxa pe valoarea adăugată datorată suplimentar în sumă de S lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr BTG-AIF ..... formulată împotriva administratorului **S.C. X S.R.L. Botoșani**, ....., CNP ....., pentru fapte care potrivit Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor care se pedepsesc de legea penală, respectiv pentru înregistrarea tranzacțiilor efectuate cu S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani pentru care există indicii că operațiunea concretizată prin emiterea facturii nr..... nu este reală, aceasta a avut ca scop doar obținerea unui avantaj de natură fiscală, respectiv prin emiterea acesteia **S.C. X S.R.L. Botoșani** a solicitat prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2015 rambursarea sumei de S lei.

La Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr. BTG-AIF ....., înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. ...., organele de inspecție fiscală au anexat Procesul verbal nr.BTG\_AIF ....., Decizia de impunere nr.F-..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, Raportul de inspecție fiscală nr ..... din 29.04.2016 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr BTG \_AIF .....

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de S.C. X S.R.L. Botoșani documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**S.C. X S.R.L. Botoșani** are ca obiect de activitate "Activități în ferme mixte", cod CAEN 150, capital social S lei și asociat unic persoana fizică .....

Prin Sentința nr....., Tribunalul Botoșani – Secția a II-a Civilă și de Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr..... privind debitoarea **S.C. X S.R.L. Botoșani** a dispus deschiderea procedurii insolvenței, fiind desemnat administrator judiciar provizoriu LEX GRUP REORGANIZARE I.P.U.R.L., cu sediul în Suceava, str.Prof .....

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.07.2012 – 31.12.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată.

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. Botoșani pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală**

nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BT ..... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, contestată, fac obiectul Plângerii penale nr.BTG\_AIF ..... pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.8 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea cauzei depinzând de soluția ce urmează a fi dată pe latura penală.

În fapt, S.C. X S.R.L. Botoșani a încheiat cu S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, Contractului de vânzare cumpărare comercială nr.20 din 05.07.2011, în valoare totală de S lei fără T.V.A., având ca obiect următoarele bunuri:

- autoutilitara transport bușteni cu remorca și macara marca MERCEDES BENZ 3251 ACTROS 6x4 – 2 buc x 1.114.350 lei/buc.;
- autotractor marca MERCEDES BENZ 2651 ACTROS 4x4 – 2 buc. x 557.175 lei/buc.;
- autotractor marca MERCEDES BENZ 2651 ACTROS 4x2 – 2 buc. S lei/buc.;
- semiremorca pentru transport bușteni cu trei axe TRAILIS – 4 buc. x 185.725 lei/buc.

S.C. X S.R.L. Botoșani a emis către S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani facturi în valoare totală de S lei, din care:

- nr.101 din 31.07.2011 în valoare de S lei și TVA în sumă de S lei;
- nr.103 din 31.07.2011 în valoare de S lei și TVA în sumă de S lei;
- nr. 114 din 10.11.2011 în valoare de S lei și TVA în sumă de S lei.

S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani a achitat în perioada 13.09.2011 - 25.10.2012, cu titlu de avans suma de S lei.

Prin Actul adițional nr.1 din 01.10.2011 la contract se stabilește de comun acord ca bunurile să fie livrate într-o perioadă de 5 (cinci) ani de la data achitării avansului în proporție de 100%, care are termen de 8 (opt) luni de la data semnării contractului de vânzare – cumpărare, iar în cazul rezilierii contractului, care se poate efectua în momentul în care nu se respectă termenul pentru achitarea avansului, cumpărătorul va pierde avansul și nu va avea nicio pretenție de la vânzător pentru sumele achitate în avans.

Prin adresa nr..... S.C. X S.R.L. Botoșani comunică S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani că termenul pentru plata avansului este de 10 luni de la data emiterii facturii de avans, respectiv 30.05.2012, precum și faptul că este de acord ca termenul de livrare a utilajelor să fie până la data de 20.12.2013.

Prin Actul adițional nr..... la contract se stabilește de comun acord, datorită situației dificile a cumpărătorului, respectiv



imposibilitatea acestuia de a achita valorile stabilite prin contract, rezilierea contractului și întocmirea facturilor de rambursare, iar sumele achitate cu titlu de avans de către cumpărător în baza facturilor emise și încasate de vânzător, vor reprezenta daune interese pentru cumpărător și astfel vor fi înregistrate în evidența contabilă a celor două societăți.

De asemenea, prin adresa nr..... **X S.R.L. Botoșani** comunică S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, că având în vedere imposibilitatea acesteia de a achita valorile stabilite prin contractul nr.20 din 05.07.2011, precum și perioada îndelungată de timp scursă de la semnarea contractului, a convenit rezilierea contractului și rambursarea facturilor de avans, iar sumele achitate cu titlu de avans vor reprezenta daune – interese, transmițându-i și factura de rambursare nr.....

Organele de inspecție fiscală nu și-au însușit temeiul legal invocat de societatea verificată la emiterea facturii nr.257 din 19.12.2015 cu semnul minus în valoare totală de S lei reprezentând rambursarea facturilor nr..... și nr..... la Contractul de vânzare cumpărare comercială nr....., având ca beneficiar S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani, considerând că nu este o operațiune cu caracter economic, desfășurată între două societăți, ci prin emiterea facturii de rambursare s-a avut în vedere doar obținerea unui avantaj fiscal.

Ca urmare, prin Decizia de impunere nr..... din 29.04.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr ....., **au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei**, respingând la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată în sumă de S lei, rezultând astfel taxa pe valoarea adăugată datorată suplimentar în sumă de S lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr BTG-AIF ..... formulată împotriva administratorului **S.C. X S.R.L. Botoșani**, ....., CNP ....., pentru fapte care potrivit Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor care se pedepsesc de legea penală, respectiv pentru înregistrarea tranzacțiilor efectuate cu S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani pentru care există indicii că operațiunea concretizată prin emiterea facturii nr..... nu este reală, aceasta a avut ca scop doar obținerea unui avantaj de natură fiscală, respectiv prin emiterea acesteia **S.C. X S.R.L. Botoșani** a solicitat prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2015 rambursarea sumei de S lei.

**S.C. X S.R.L. Botoșani** consideră că motivele invocate de către organele de inspecție fiscală nu sunt suficient de relevante, precizând că s-a efectuat doar rezilierea unui contract comercial de comun acord între părți prin semnarea unui act adițional sub supravegherea administratorului judiciar și întornarea facturilor de avans emise, care au dat dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată și care au fost înregistrate corect și legal la ambii parteneri.

Astfel, consideră că actul administrativ apare ca nemotivat pentru că avantajul fiscal nu este localizat, nu este neechivoc descris și justificat de către organele de inspecție fiscală cu certitudine, iar raportul de inspecție fiscală conține o prezentare generică nedovedită a "unor indicii" asupra unor aspecte care nu sunt în concordanță cu documentele puse la dispoziția acestora.

**S.C. X S.R.L. Botoșani** mai menționează faptul că noțiunea de avantaj fiscal este anulată de impozitul aferent avansurilor încasate de la S.C. AUTO TRUCK S.R.L. Botoșani care au fost facturate separat de către societatea contestatoare ca daune interese, aspect pe care organele de inspecție fiscală nu l-au menționat în Raportul de inspecție fiscală nr. ....

**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 indicilor 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. ...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală, 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 în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema înregistrării de taxă pe valoarea adăugată colectată, cu semnul minus, în baza unei facturi care nu are la bază operațiuni reale, emiterea acesteia a avut ca scop doar obținerea unui avantaj de natură fiscală, respectiv **S.C. X S.R.L. Botoșani** a solicitat prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2015 rambursarea sumei de S lei.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea 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.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr. BTG-AIF 472 din 27.05.2016 formulată împotriva administratorului **S.C. X S.R.L. Botoșani**, LUPAȘCU CORNEL, CNP ....., care a fost înregistrată sub nr. ...., așă cum rezultă din adresa nr.407/P/2016 din 31.05.2016, transmisă de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție Fiscală sub nr. a.j.i.f./ IV .....

Se constată faptul că, actul administrativ fiscal cuprinde aspecte privind existența indiciilor săvârșirii unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare, respectiv organele de inspecție fiscală au suspiciuni că documentele care au stat la baza înregistrării taxei pe valoarea adăugată colectată, cu semnul minus, nu reflectă operațiuni comerciale efectuate cu respectarea prevederilor legale.

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

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia Curții Europene de Justiție nr. 419/2002 următoarele: “ *pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.*”

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

Totodată, se reține că 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 Finanțelor Publice Botoșani a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr BTG-AIF 472 din

27.05.2016 formulată împotriva administratorului **S.C. X S.R.L. Botoșani**, LUPAȘCU CORNEL, CNP ....., la care au anexat Procesul verbal nr.BTG\_AIF ....., Decizia de impunere nr..... din 29.04.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, Raportul de inspecție fiscală nr F- ..... și anexele sale, unde se consemnează un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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.

A proceda altfel, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care acestea au fost sesizate, 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, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, 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 Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 precizează că :

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea contestației **S.C. X**

**S.R.L. Botoșani** pentru suma totală de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT ....., de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală, 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.

**2. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG\_AIF ....., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus măsura de a înregistra în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată de S lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au dispus **S.C. X S.R.L. Botoșani**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG\_AIF ..... măsura de a înregistrarea în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de S lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

[...]

**(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună”,**  
coroborat cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ:

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

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Conform pct.1. din Anexa nr.(2) la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, “Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”

Totodată, pct.5.1. și pct.5.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, prevede că:

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

[...]

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

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina **S.C. X S.R.L. Botoșani** prin Dispoziția nr.BTG\_AIF ..... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează stabilirea de obligații fiscale, ci măsura de înregistrare în evidența contabilă a diferenței de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din 29.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din 29.04.2016, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, neavând competența materială de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza dispozițiilor art. 277 alin.(1) lit. a) și alin.(3) și cele ale art. 279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 10.1. și pct.10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

#### DECIDE :

**Art.1.** Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din 29.04.2016 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Art.2.** Constatarea necompeteței materiale a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, pentru capătul de cerere formulat de **S.C. X S.R.L. Botoșani** referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.



....., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din 29.04.2016, competența de soluționare aparținând Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală.

**Art.3.** Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

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

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