



DECIZIA NR. 10454/ 29.05.2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași,
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X/01.02.2018
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X/15.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/13.02.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/15.02.2018, cu privire la contestația formulată **S.C. X S.R.L.**, din sat Munteni, com. Belcești, județul Iași, având JX, CUI RO X, reprezentată legal de domnul X, în calitate de administrator și de doamna X, avocat în cadrul Societății Civile de Avocați “X”, împuternicit al societății, în baza Împuternicirii avocațiale nr. IS/X/31.01.2018, cu sediul procedural ales pentru comunicarea actelor de procedură la Societatea Civilă de Avocați “X”, din mun. Iași, bld. X nr. 18-22, bl. X, parter, jud. Iași.

S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei**, reprezentând:

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

Contestația formulată de societate a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de **19.01.2018**, iar contestația a fost depusă la data de **01.02.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

I. S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei, motivând în susținere următoarele:

Prin contestația formulată petenta afirmă că susținerile făcute de către inspectorii în cadrul raportului de inspecție fiscală în care au evaluat prejudiciul produs de societate bugetului de stat intră în contradicție cu realitatea faptică, în sensul că mărfurile achiziționate de la societăți indicate în procesul verbal, pe de o parte, erau active la momentul desfășurării operațiunilor comerciale, iar pe de altă parte, bunurile ce au făcut obiectul achizițiilor se regăsesc în facturile de vânzare emise de societate.

În urma emiterii facturilor de vânzare societatea a înregistrat profit, pe care l-a înregistrat în contabilitatea societății și pentru care a achitat impozitul aferent către bugetul de stat și totodată a colectat TVA pe care l-a virat bugetului de stat.

Consideră că atâta timp cât marfa a existat și a făcut obiectul unei vânzări ulterioare nu există nici un element care să justifice de ce s-a considerat doar achiziția de mărfuri ilicită și vânzarea aceleiași mărfi este considerate licită.

În condițiile în care estimarea făcută de către organul de control vizează TVA dedusă de societate ca urmare a achizițiilor făcute de la societățile comerciale vizate, consideră că în acest caz s-a încălcat principiul neutralității TVA în condițiile în care s-a avut în vedere doar TVA aferentă achizițiilor și nu s-a făcut nici o corelare cu TVA colectată și plătită la bugetul de stat de petentă la momentul vânzării bunurilor respective.

Principiul neutralității TVA, al proporționalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun ca deducerea taxei pe valoarea adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite. Invocă în acest sens hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene care, în hotărârea dată în afacerea HALIFAX, a statuat că singura situație în care

trebuie exclus caracterul real al unei operațiuni economice este acela în care se efectuează tranzacții fictive.

Precizează că Hotărârea Curții în afacerea Halifax reprezintă o jurisprudență de referință în mecanismul fraudei carusel, astfel că în cele trei hotărâri similare - CAUZA C-255/02, CAUZA C223/2003, CAUZA C419/2002 - au permis Curții de Justiție a UE să ofere dezlegarea unei importante probleme de drept în domeniul TVA.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în sensul că tranzacțiile în cauză, deși destinate doar să conducă la obținerea unui avantaj fiscal pentru persoanele impozabile implicate, fără vreun alt obiectiv economic, constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii ce pot fi calificate drept "activități economice" în sens comunitar.

Consideră că simpla înșiruire de motive și texte de lege care nu au legătură cu comportamentul fiscal al societății, ci cu activitatea și comportamentul fiscal a unor societăți terțe din aval (și nici acela dovedit la data emiterii deciziei) nu constituie temei de drept pentru că nu este de natură a suplini motivarea luării unor măsuri restrictive asupra patrimoniului petentei în acest mod aducându-se atingere dreptului de proprietate garantat de art. 1 din Protocolul nr. 1 adițional la CEDO.

Solicită să se aibă în vedere faptul că potrivit jurisprudenței europene pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség (C-80/11) și Peter Dávid împotriva lui Nemzeti Adó-és Vámhivatal Eszak-alföldi Regionális Adó Felügyelőség (C-142/11)", s-a statuat că „beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Rccycling", „potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte."

Consideră totodată că în cauza pedinte avem de a face cu o apreciere a unei autorități publice ce se circumscrie unui exces de putere, așa cum este definit în art. 2 din Legea contenciosului administrativ. Pe această linie, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut prin decizia nr. X din 14.12.2007-Secția de Contencios Administrativ și Fiscal- nepublicată- că "într-un stat de drept, puterea discreționară conferită autorităților publice nu poate fi privită ca o putere absolută și fără limite, întrucât exercitarea dreptului de apreciere prin încălcarea drepturilor și libertăților cetățenilor, prevăzute de Constituție sau de lege, constituie exces de putere, conform dispozițiilor art. 2 din Legea contenciosului administrativ. Totodată, instanța supremă a menționat faptul că oportunitatea exprimă un element al legalității, care derivă din capacitatea pe care o are autoritatea emitentă de a alege dintre mai multe soluții posibile pe aceea care corespunde cel mai bine voinței legiuitorului. Prin urmare, chiar dacă legiuitorul utilizează sintagme ce semnifică puterea discreționară a

administrației, aceasta nu poate fi interpretată ca o libertate în afara legii, ci una în limitele acesteia".

Față de aspectele menționate, societatea susține că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt nelegal întocmite și solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

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

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

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, a vizat perioada 01.01.2012-31.12.2016 pentru impozitul pe profit și 13.01.2012-30.06.2017 pentru TVA.

Obiectul de activitate al societății: „Transporturi rutiere de mărfuri”, cod CAEN 4941.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

În urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de control fiscal au constatat că, pe perioada 01.01.2012-31.12.2016, societatea a avut relații cu societăți cu comportament fiscal inadecvat, și anume:

-a efectuat achiziții de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactivă din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative) în anul 2012 în sumă totală de S lei, în anul 2013 în suma totală de S lei, conform fișei partener anexată la raportul de inspecție fiscală, facturile de achiziție nu au anexate avize de însoțire a mărfurilor, notele de recepție nu sunt semnate de persoana care a recepționat marfa, **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, nu are capacitatea de stocare a mărfurilor achiziționate, mijloace de cântărire, salariații necesari unei astfel de operațiuni;

-S.C. X S.R.L. Iași-CUI X- inactivă din data de 24.05.2014 declarat de inspecția fiscală, radiată din data de 07.08.2017;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X- inactivă din data de 30.09.2014 declarat de inspecția fiscală, radiată din data de 04.12.2017;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X- inactivă din data de 13.11.2015 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași- CUI X - inactivă din data de 12.07.2016 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X - a fost verificată fiscal în data de 15.07.2014, fiind inactivă din 12.12.2015, declarată de organele de

inspecție fiscală, a fost întocmită sesizare penală în data de 14.05.2013 pentru neprezentarea la organele de inspecție fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași - CUI X - inactivă din data de 03.07.2015 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X - inactivă din data de 05.12.2016 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X - inactivă din data de 13.1 1.2015 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. București CUI X- inactivă din data de 22.06.2017 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași - CUI X - inactivă din data de 10.11.2017 declarat de inspecția fiscală;

Societățile menționate mai sus au emis facturi către **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, cu valori în preponderență până în 5.000 lei, achitate prin numerar pentru care nu întocmesc avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura, fără a putea face dovada realității operațiunii.

Cu privire la impozitul pe profit

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au stabilit în sarcina societății **un impozit pe profit în sumă de S lei, astfel:**

Pentru anul 2012, societatea declară o pierdere fiscală în sumă de (-)S lei.

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative) în perioada ianuarie 2012-decembrie 2012 în sumă totală de S lei (S lei + TVA S lei), conform fișei partener anexată la raportul de inspecție fiscală, întrucât achizițiile respective provin din relații cu societăți cu comportament fiscal inadecvat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu au anexate avize de însoțire a mărfurilor, notele de recepție nu sunt semnate de persoana care a recepționat marfa, **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași** nu are capacitatea de stocare a mărfurilor achiziționate, mijloace de cântărire, salariații necesari unei astfel de operațiuni.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate și declarate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organele de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2012 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei pierdere+S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Pentru anul 2013, societatea nu declară impozit pe profit.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că, din evidența contabilă a societății (balanța de verificare) rezultă un profit impozabil în sumă de S lei, fără a înregistra și impozitul pe profit. Pentru profitul impozabil în sumă de S lei se datorează un impozit pe profit în sumă de S lei.

Drept urmare, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, aferent bazei în sumă de S lei, pentru care societatea avea obligația declarării.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative) în sumă totală de S lei (S lei + TVA S lei), conform fișei partener anexată la raportul de inspecție fiscală, întrucât achizițiile respective provin din relații cu societăți cu comportament fiscal inadecvat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu au anexate avize de însoțire a mărfurilor, notele de recepție nu sunt semnate de persoana care a recepționat marfa, **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași** nu are capacitatea de stocare a mărfurilor achiziționate, mijloace de cântărire, salariații necesari unei astfel de operațiuni.

Drept urmare, au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate și declarate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Astfel, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, aferent bazei în sumă de S lei.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2013 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (S lei nedeclarată+S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei (S lei + S lei).

Pentru anul 2014, societatea declară un profit impozabil în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că, din evidența contabilă a societății (balanța de verificare) pentru profitul impozabil în sumă de S lei rezultă un impozit pe profit în sumă de S lei. Rezultă că societatea a declarat în plus un impozit pe profit în sumă de S lei.

Drept urmare, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de (-)S lei, aferent bazei în sumă de (-)S lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de la S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+TVA S lei), S.C. X S.R.L.

lași (S lei+TVA S lei), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+TVA S lei) înregistrate în anul 2014, pe motiv că nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, din achiziții de la societățile menționate mai sus, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Drept urmare, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, aferent bazei în sumă de S lei.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2014 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei +S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei (-S lei + S lei).

Pentru anul 2015, societatea declară pierdere fiscală în sumă (-) S lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de la S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA) înregistrate în anul 2015, pe motiv că nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, din achiziții de la societățile menționate mai sus, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2015 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei pierdere fiscală+S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Pentru anul 2016, societatea declară pierdere fiscală în sumă (-) S lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de la S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. București (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), înregistrate în anul 2016, pe motiv că

nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura.

Analizând documentele contabile prezentate (facturi, chitanțe) rezultă că pe facturile emise în circuitul economic, nu sunt înscrise mijloace de transport care să justifice realizarea unui transport real și legal pentru aceste mărfuri, avându-se în vedere felul și cantitățile importante înscrise pe facturi, nu există avize de însoțire a mărfurilor care să ateste însoțirea mărfurilor pe durata și ruta de transport a acestora, conform prevederilor stipulate în Anexa 2 din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, din achiziții de la societățile menționate mai sus, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2016 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei pierdere fiscală+S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Cu privire la TVA

În urma verificării efectuate pentru perioada 13.01.2012-30.06.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție cu TVA, menționate la constatările privind impozitul pe profit, conform fișelor partener anexate la raportul de inspecție fiscală, nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfii, contracte, comandă, nu sunt completate cu data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura, astfel:

2012 - achiziții de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative), în perioada ianuarie 2012-decembrie 2012, TVA în sumă de S lei;

2013 - achiziții de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative), TVA în sumă de S lei;

2014 - achiziții de sort și nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (TVA – S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA- S lei), S.CX S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei);

2015 - achiziții de sort, nisip și piese auto de la S.C. X S.R.L. Iași (TVA- S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA- S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei);

2016 - achiziții de sort de la S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. București (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei).

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar **TVA în sumă de S lei**.

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

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

1. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei aferentă perioadei 13.01.2012-30.06.2017 și S lei aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2016, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să analizeze dacă poate fi soluționată cauza pe fond, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-IS X, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. AFP-IF X, împotriva administratorului societății, domnul X, transmisă Pachetului de pe lângă Tribunalul Iași, în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de control fiscal au constatat că, pe perioada 01.01.2012-31.12.2016, societatea a avut relații cu societăți cu comportament fiscal inadecvat, și anume:

-a efectuat achiziții de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactivă din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative) în anul 2012 în sumă totală de S lei, în anul 2013 în suma totală de S lei, conform fișei partener anexată la raportul de inspecție fiscală, facturile de achiziție nu au anexate avize de însoțire a mărfurilor,

notele de recepție nu sunt semnate de persoana care a recepționat marfa, **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, nu are capacitatea de stocare a mărfurilor achiziționate, mijloace de cântărire, salariații necesari unei astfel de operațiuni;

-S.C. X S.R.L. Iași-CUI X- inactivă din data de 24.05.2014 declarat de inspecția fiscală, radiată din data de 07.08.2017;

-S.CX S.R.L. Iași CUI X- inactivă din data de 30.09.2014 declarat de inspecția fiscală, radiată din data de 04.12.2017;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X- inactivă din data de 13.11.2015 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași- CUI X - inactivă din data de 12.07.2016 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X - a fost verificată fiscal în data de 15.07.2014, fiind inactivă din 12.12.2015, declarată de organele de inspecție fiscală, a fost întocmită sesizare penală în data de 14.05.2013 pentru neprezentarea la organele de inspecție fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași - CUI X - inactivă din data de 03.07.2015 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X - inactivă din data de 05.12.2016 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași CUI X - inactivă din data de 13.11.2015 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. București CUI X- inactivă din data de 22.06.2017 declarat de inspecția fiscală;

-S.C. X S.R.L. Iași - CUI X - inactivă din data de 10.11.2017 declarat de inspecția fiscală;

Societățile menționate mai sus au emis facturi către **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, cu valori în preponderență până în 5.000 lei, achitate prin numerar pentru care nu întocmesc avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura, fără a putea face dovada realității operațiunii.

Cu privire la impozitul pe profit

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au stabilit în sarcina societății **un impozit pe profit în sumă de S lei, astfel:**

Pentru anul 2012, societatea declară o pierdere fiscală în sumă de (-)S lei.

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative) în perioada ianuarie 2012-decembrie 2012 în sumă totală de S lei (S lei + TVA S lei), conform fișei partener anexată la raportul de inspecție fiscală, întrucât achizițiile respective provin din relații cu societăți cu comportament fiscal inadecvat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu au anexate avize de însoțire a mărfurilor, notele de recepție nu sunt semnate de persoana care a recepționat marfa, **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași** nu are capacitatea de stocare a mărfurilor achiziționate, mijloace de cântărire, salariații necesari unei astfel de operațiuni.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate și declarate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organele de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2012 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei pierdere+S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Pentru anul 2013, societatea nu declară impozit pe profit.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că, din evidența contabilă a societății (balanța de verificare) rezultă un profit impozabil în sumă de S lei, fără a înregistra și impozitul pe profit. Pentru profitul impozabil în sumă de S lei se datorează un impozit pe profit în sumă de S lei.

Drept urmare, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, aferent bazei în sumă de S lei, pentru care societatea avea obligația declarării.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative) în sumă totală de S lei (S lei + TVA S lei), conform fișei partener anexată la raportul de inspecție fiscală, întrucât achizițiile respective provin din relații cu societăți cu comportament fiscal inadecvat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu au anexate avize de însoțire a mărfurilor, notele de recepție nu sunt semnate de persoana care a recepționat marfa, **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași** nu are capacitatea de stocare a mărfurilor achiziționate, mijloace de cântărire, salariații necesari unei astfel de operațiuni.

Drept urmare, au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate și declarate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Astfel, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, aferent bazei în sumă de S lei.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2013 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (S lei nedecarată+S

lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei (S lei + S lei).

Pentru anul 2014, societatea declară un profit impozabil în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că, din evidența contabilă a societății (balanța de verificare) pentru profitul impozabil în sumă de S lei rezultă un impozit pe profit în sumă de S lei. Rezultă că societatea a declarat în plus un impozit pe profit în sumă de S lei.

Drept urmare, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de (-)S lei, aferent bazei în sumă de (-)S lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de la S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+TVA S lei), S.C. X S.R.L. Iași (S lei+TVA S lei), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+TVA S lei) înregistrate în anul 2014, pe motiv că nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, din achiziții de la societățile menționate mai sus, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Drept urmare, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, aferent bazei în sumă de S lei.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2014 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei +S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei (-S lei + S lei).

Pentru anul 2015, societatea declară pierdere fiscală în sumă (-) S lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de la S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S TVA) înregistrate în anul 2015, pe motiv că nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, din achiziții de la societățile menționate mai sus, pot fi considerate

tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2015 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei pierdere fiscală+S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Pentru anul 2016, societatea declară pierdere fiscală în sumă (-) S lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei aferente achizițiilor de la S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), S.C. X S.R.L. București (S lei=S lei+S TVA), S.C. X S.R.L. Iași (S lei=S lei+S lei TVA), înregistrate în anul 2016, pe motiv că nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfurilor, contracte, comandă, nu sunt completate data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura.

Analizând documentele contabile prezentate (facturi, chitanțe) rezultă că pe facturile emise în circuitul economic, nu sunt înscrise mijloace de transport care să justifice realizarea unui transport real și legal pentru aceste mărfuri, avându-se în vedere felul și cantitățile importante înscrise pe facturi, nu există avize de însoțire a mărfurilor care să ateste însoțirea mărfurilor pe durata și ruta de transport a acestora, conform prevederilor stipulate în Anexa 2 din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Organele de control fiscal au constatat că suma de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate de **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, din achiziții de la societățile menționate mai sus, pot fi considerate tranzacții artificiale având ca scop esențial evitarea impozitării, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a considerat suma de S lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În consecință, au stabilit suplimentar pentru anul 2016 o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (-S lei pierdere fiscală+S lei cheltuieli respinse la deducere) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Cu privire la TVA

În urma verificării efectuate pentru perioada 13.01.2012-30.06.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție cu TVA, menționate la constatările privind impozitul pe profit, conform fișelor partener anexate la raportul de inspecție fiscală, nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfii, contracte, comandă, nu sunt completate cu data și ora livrării, mijlocul de transport cu care s-a efectuat

livrarea, semnătura de primire, CNP persoanei care a întocmit factura, astfel:

2012 - achiziții de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative), în perioada ianuarie 2012-decembrie 2012, TVA în sumă de S lei;

2013 - achiziții de nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (CUI X inactiv din data de 27.03.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative), TVA în sumă de S lei;

2014 - achiziții de sort și nisip de la S.C. X S.R.L. Iași (TVA – S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA- S lei), S.CX S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei);

2015 - achiziții de sort, nisip și piese auto de la S.C. X S.R.L. Iași (TVA- S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA- S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei);

2016 - achiziții de sort de la S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei), S.C. X S.R.L. București (TVA – S lei), S.C. X S.R.L. Iași (TVA - S lei).

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar **TVA în sumă de S lei**.

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

În drept, se fac aplicabile prevederile **art. 277** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 277

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

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

[...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea

termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu”.

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

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

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

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

Prin sesizarea penală mai sus menționată se afirmă că: *„în concluzie, în baza aspectelor învederate mai sus, vă rugăm să dispuneți începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii și, să dispuneți, în conformitate cu dispozițiile art. 327 din Noul Cod de procedură penală, trimiterea în judecată a reprezentantului legal al societății”.*

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 conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

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

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv. (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C- 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

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

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

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

Prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală a înaintat Sesizarea penală nr. AFP-IF X/22.01.2018 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași**, unde se consemnează un prejudiciu la bugetul de stat în sumă de S lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. 5130/04.12.2012 pronunțată de Inalta Curte de Casație și Justiție**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *”există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”*

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că *”contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.*

lar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

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

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. X/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *”aceste dispoziții speciale*

aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”

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

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

Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit ca instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile **art. 277 alin.(3)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”**

De asemenea, **pct. 10.2** din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, statuează că:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de S lei, reprezentând impozit pe profit și pentru suma de S lei, reprezentând TVA**, sumă ce se regăsește integral în Sesizarea penală nr. AFP-IF 724/22.01.2018, înaintată de organele de inspecție fiscală Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile **art. 277 alin. (3)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART.277

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. Belcești, jud. Iași, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei**, reprezentând:

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

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

Art. 2. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

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

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

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU,

ÎNTOCMIT,