



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , București,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 281 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de
S.C .X. SRL, în insolvență, din localitatea **.X.**

Înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP
1498/15.07.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția
generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa
nr..X./13.07.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor sub nr.A_SLP 1498/15.07.2015, asupra contestației
formulate de **S.C. .X. SRL**, în insolvență, înregistrată la ORC sub
nr..X., CIF RO .X., cu sediul social în localitatea .X. prin societatea
civilă de avocați .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr..X.,
aflată în original la dosarul cauzei.

Societatea contestă *Decizia de impunere privind obligațiile
fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC
.X./30.04.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-
MC .X./30.04.2015* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul
Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma
totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe
profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** impozit pe venitul din salarii;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe
venitul din salarii;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul
din salarii;

- **.X. lei contribuții sociale;**
 - **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale;**
 - **.X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor sociale.**
- Totodată, societatea contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecție fiscală nr..X./28.02.2015 și Procesul verbal nr..X./28.04.2015.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv 04.05.2015, conform adresei emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili la data de 30.04.2015 purtând semnătura și ștampila administratorului judiciar, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de 04.06.2015, fiind transmisă prin poștă conform recipisei oficiului poștal aflată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207, alin.(1) și art.209, alin.(1), lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației societatea regăsindu-se la poziția **.X.** din Anexa 1 "*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C începând cu data de 1 ianuarie 2015*" la O.P.A.N.A.F nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. SRL**, în insolvență.

I. Prin contestația depusă **S.C. .X. SRL** contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015 precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecție fiscală nr..X./28.04.2015 solicitând admiterea contestației și anularea actelor atacate pentru următoarele motive:

În ceea ce privește impozitul pe profit, contestatara nu este de acord cu motivul organului de inspecție fiscală pentru care nu s-a ținut cont de existența stocurilor din depozitul logistic din .X., respectiv că nu au fost prezentate contracte din care să rezulte că a lăsat bunuri în custodie altor societăți. Astfel, contestatara consideră că dovada faptului că a depozitat mărfuri în respectiva locație o reprezintă facturile emise în sarcina sa pentru serviciile de transport și serviciile de depozit efectuate și ordinele de plată aferente plăților.

În al doilea rând, societatea menționează faptul că organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind înstrăinate inclusiv mărfurile care erau înregistrate în contul 327 “mărfuri în curs de aprovizionare”. Or, în respectivul cont se înregistrează mărfurile care nu au fost încă livrate și care nu aveau cum să fie comercializate, neaflându-se în stoc. Conform prevederilor Ordinului nr.3055/2009, soldul contului de mai sus reprezintă valoarea stocurilor cumpărate dar care la finele perioadei de raportare sunt în curs de aprovizionare. În aceste condiții, nu există nici un suport legal pentru suplimentarea bazei de impunere și recalcularea venitului.

Cu privire la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor investiții – achiziție de pal de la S.C .X. SRL, societatea consideră că a îndeplinit prevederile legale în materie pentru a beneficia de dreptul de deducere a bunurilor achiziționate, neavând relevanță faptul că acestea nu se află în gestiunea sa.

Referitor la TVA aferentă operațiunilor intracomunitare derulate cu societățile comerciale enumerate în cuprinsul actelor fiscale contestate, contestatara arată că motivele pentru care nu au fost recunoscute operațiunile derulate cu acestea, respectiv faptul că, potrivit autorităților italiene, respectivele societăți nu au achitat TVA, nu mai dețin cod valid de TVA, nu mai pot fi obținute informații și documente de la acestea, nu țin de conduita sa fiscală ci de comportamentul altor entități în raporturile lor cu organele de control.

În ceea ce privește operațiunile triunghiulare desfășurate, societatea contestatară arată că a îndeplinit toate condițiile prevăzute de lege în sarcina cumpărătorului-revânzător, emițând facturi în conformitate cu dispozițiile art.155 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea arată că a îndeplinit condițiile impuse de lege pentru a beneficia de regimul de scutire de TVA pentru livrările și achizițiile intracomunitare pe care le-a realizat, respectiv factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Codul fiscal, document de transport care atestă transmiterea efectivă a bunurilor de pe teritoriul României în alt stat membru, verificarea validității codului de TVA al operatorului intracomunitar, comenzi primite de la operatorii intracomunitari, extrase de cont care atestă încasarea contravalorii mărfurilor livrate.

În ceea ce privește impozitul pe venitul din salarii, contribuțiile sociale și accesoriile aferente acestora, contestatara arată că a declarat și a depus și declarații rectificative privind obligațiile fiscale menționate, obligații care au fost achitate.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 și Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecție fiscală nr..X./28.04.2015 constatându-se următoarele:

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, perioada verificată a fost 01.01.2013 -12.02.2015.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există o diferență între valoarea scriptică înregistrată în documentele contabile și valoarea bunurilor înregistrate în listele de inventariere în sumă de .X. lei. Societatea nu a prezentat contracte din care să rezulte că deține bunuri materiale lăsate în custodie la alte societăți comerciale iar din declarațiile administratorului a rezultat că societatea nu deține și nu are închiriate alte locații de gestiune astfel încât să poată fi justificată existența faptică a bunurilor în valoare de .X. lei. Întrucât stocul scriptic existent în evidența contabilă nu există faptic în patrimoniul societății, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a comercializat/vândut mărfurile fără evidențierea veniturilor realizate și a TVA colectată cu consecința diminuării fără temei legal a obligațiilor datorate bugetului consolidat de stat.

Având în vedere cele constatate, s-a procedat la recalcularea veniturilor obținute, rezultând un profit impozabil suplimentar în cuantum de .X. lei, sumă cu care a fost diminuată pierdere fiscală calculată de societate, rezultând o pierdere fiscală de recuperat în sumă de .X. lei.

Având în vedere impozitul pe profit stabilit de societate și nedeclarat în trim.II și III 2014, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește **TVA**, perioada verificată a fost 01.06.2013-12.02.2015.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. SRL are înregistrate în evidența contabilă documente ce reflectă faptul că a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri pe care le livrează ulterior la terțe persoane cu sediul în Italia.

Din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală (facturi de achiziție marfă) a rezultat că bunurile (componente electronice industriale și altele) pentru care au fost emise facturi către partenerii din Italia ar proveni din Comunitatea Europeană, respectiv din Malta, Austria, Franța, Spania. Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală nu a rezultat cum anume se

inițiau comenzile privind achiziția de marfă, cum se ofertau produsele și care a fost înțelegerea dintre părți în ceea ce privește locul în care marfa urma să fie pusă la dispoziția clientului.

Nu au fost prezentate scrisorile de transport pentru toate achizițiile intracomunitare, în aceste cazuri neputându-se stabili cu certitudine circuitul mărfurilor, respectiv nu s-a putut confirma transportul. De asemenea, o parte din documentele de transport prezentate organelor de inspecție fiscală nu prezentau confirmările societății de transport iar în cazul tranzacțiilor efectuate în cadrul operațiunilor triunghiulare documentele de transport nu prezintă în nici un caz confirmarea beneficiarilor finali.

În toate cazurile au fost prezentate, în copie, confirmarea unor centre de logistică, atât de la locul de încărcare, cât și de la locul de descărcare, centre cu care S.C .X. SRL nu are încheiate contracte și pentru care nu prezintă documente din care să rezulte înțelegerea fermă dintre părți privind locul de încărcare-descărcare a mărfurilor.

De asemenea, s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă documente care reflectă livrări intracomunitare de bunuri și livrări intracomunitare realizate în cadrul operațiunilor triunghiulare către beneficiari din Comunitatea Europeană, respectiv Italia. S.C .X. SRL nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contracte de colaborare și/sau contracte de vânzare-cumpărare de mărfuri sau alte înțelegeri comerciale. De asemenea, nu a prezentat alte documente (comenzi) întocmite de societățile din Italia din care să rezulte inițiativa beneficiarilor de a achiziționa produse de la S.C .X. SRL.

Totodată, potrivit informațiilor furnizate de autoritățile din Italia, societățile beneficiare din această țară nu au plătit niciodată TVA, nu au prezentat declarații fiscale, nu au birouri operaționale, autoritățile italiene fiind în imposibilitatea de a obține documente de la acestea.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate stabili în mod clar circuitul mărfurilor, respectiv nu există certitudinea că mărfurile au fost transportate în și din România iar în cazul livrărilor intracomunitare nu se poate confirma faptul că marfa a ajuns la beneficiarii finali. Prin urmare, nu rezultă cu certitudine realitatea tranzacțiilor desfășurate de S.C .X. SRL.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C .X. SRL, TVA suplimentară în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. SRL nu a declarat și nu a virat în totalitate impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale ori le-a declarat incorect astfel încât au stabilit în sarcina acesteia impozit pe venitul din salarii suplimentar

în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, contribuții sociale în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Urmare celor constatate organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizare penală însoțită de Procesul verbal nr..X./28.04.2015 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prejudiciul cauzat bugetului de stat fiind în sumă totală de 50.908.562 lei reprezentând TVA, impozit pe profit și accesoriile aferente, valoare ce se regăsește în totalitate în decizia de impunere contestată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul din salarii suplimentar în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, contribuții sociale în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra contestației formulată de SC .X. SRL în condițiile în care aceasta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru aceste capete de cerere și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./30.04.2015 au fost stabilite în sarcina SC .X. SRL obligații fiscale în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora întrucât

organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu a declarat și nu a virat în totalitate impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale ori le-a declarat incorect.

De asemenea, având în vedere impozitul pe profit stabilit de societate și nedeclarat, aferent trim.II și III 2014, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

SC .X. SRL a contestat obligațiile fiscale în sumă totală de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015, fără a prezenta motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și accesoriile aferente, majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei și fără a depune niciun document în susținerea cauzei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă obligațiile suplimentare în sumă de .X. lei stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente, majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit nu aduce argumente și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, singura motivație prezentată fiind referitoare la

faptul că sumele suplimentar stabilite, de natura contribuțiilor sociale, au fost achitate.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

ART. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./1806.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și

accesorii aferente, majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit având în vedere faptul că SC .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”;

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei cuprinsă la pct.5.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.02.2015,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Procesul verbal nr..X./28.04.2015, aceleași cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, fac obiectul sesizării penale transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X..

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat ca aceasta are înregistrate în evidența contabilă documente ce reflectă faptul că a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri pe care le livrează ulterior la terțe persoane cu sediul în Italia.

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală nu a rezultat cum anume se inițiau comenzile privind achiziția de marfă, cum se ofertau produsele și care a fost înțelegerea dintre

părți în ceea ce privește locul în care marfa urma să fie pusă la dispoziția clientului.

Nu au fost prezentate scrisorile de transport pentru toate achizițiile intracomunitare, în aceste cazuri neputându-se stabili cu certitudine circuitul mărfurilor, respectiv nu s-a putut confirma transportul. De asemenea, o parte din documentele de transport prezentate organelor de inspecție fiscală nu prezentau confirmările societății de transport iar în cazul tranzacțiilor efectuate în cadrul operațiunilor triunghiulare documentele de transport nu prezintă în nici un caz confirmarea beneficiarilor finali.

De asemenea, s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă documente care reflectă livrări intracomunitare realizate în cadrul operațiunilor triunghiulare către beneficiari din Comunitatea Europeană, respectiv Italia. Potrivit informațiilor furnizate de autoritățile din Italia, societățile beneficiare din această țară nu au plătit niciodată TVA, nu au prezentat declarații fiscale, nu au birouri operaționale, autoritățile italiene fiind în imposibilitatea de a obține documente de la acestea.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate stabili în mod clar circuitul mărfurilor, respectiv nu există certitudinea că mărfurile au fost transportate în și din România iar în cazul livrărilor intracomunitare nu se poate confirma faptul că marfa a ajuns la beneficiarii finali. Prin urmare, nu rezultă cu certitudine realitatea tranzacțiilor desfășurate de S.C .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat, totodată, că S.C .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă operațiuni desfășurate cu beneficiari din Italia care nu dețin cod valid de TVA. Astfel, în cazul societății .X. SRL Italia, potrivit informațiilor din Raportul VIES nr. .X./30.01.2015, începând cu data de 21.06.2013 aceasta nu mai deține cod valid de TVA. Similar, este cazul societății Ingrossomilli SRL care, potrivit aceluiași informații, începând cu data de 17.10.2014 nu mai deține cod valid de TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că există o diferență între valoarea scriptică înregistrată în documentele contabile și valoarea bunurilor înregistrate în listele de inventariere în sumă de .X. lei. Societatea nu a prezentat contracte din care să rezulte că deține bunuri materiale lăsate în custodie la alte societăți comerciale iar din declarațiile administratorului a rezultat că societatea nu deține/nu are închiriate alte locații de gestiune astfel încât să poată fi justificată existența faptică a bunurilor în valoare de .X. lei. Întrucât stocul scriptic existent în evidența contabilă nu există faptic în patrimoniul societății, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a comercializat/vândut mărfurile fără evidențierea veniturilor

realizate și a TVA colectată cu consecința diminuării fără temei legal a obligațiilor datorate bugetului general consolidat.

Având în vedere cele constatate, s-a procedat la recalcularea veniturilor obținute, rezultând un profit impozabil suplimentar în cuantum de .X. lei, sumă cu care a fost diminuată pierderea fiscală calculată de societate, rezultând o pierdere fiscală de recuperat în sumă de .X. lei.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizare penală însoțită de Procesul verbal nr..X./28.04.2015 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-.X./30.04.2015, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță **se pune problema realității tranzacțiilor desfășurate de societatea contestatoare cu beneficiari din Comunitatea Europeană, tranzacțiile fiind artificiale, fără un conținut economic scopul fiind**

acela de a evita impozitarea sau de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar fi putut fi obținute.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, societatea contestatoare a înregistrat în contabilitate documente ce reflectă faptul că a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri pe care le livrează ulterior la terțe persoane cu sediul în Italia și, de asemenea, documente care reflectă livrări intracomunitare realizate în cadrul operațiunilor triunghiulare către beneficiari din Comunitatea Europeană.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate stabili cu certitudine circuitul mărfurilor, respectiv nu se poate confirma transportul, din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală nerezultând cum anume se inițiau comenzile privind achiziția de marfă, cum se ofertau produsele și care a fost înțelegerea dintre părți în ceea ce privește locul în care marfa urma să fie pusă la dispoziția clientului.

De asemenea, potrivit informațiilor furnizate de autoritățile din Italia, societățile beneficiare din această țară nu au plătit niciodată TVA, nu au prezentat declarații fiscale, nu au birouri operaționale, autoritățile italiene fiind în imposibilitatea de a obține documente de la acestea.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate stabili în mod clar circuitul mărfurilor, respectiv nu există certitudinea că mărfurile au fost transportate în și din România iar în cazul livrărilor intracomunitare nu se poate confirma faptul că marfa a ajuns la beneficiarii finali. Prin urmare, nu rezultă cu certitudine realitatea tranzacțiilor desfășurate de S.C .X. SRL.

De asemenea, s-a constatat că societatea contestatară a comercializat/vândut mărfuri fără evidențierea veniturilor realizate și a TVA colectată cu consecința diminuării fără temei legal a obligațiilor datorate bugetului consolidat de stat.

Prin Decizia nr..X./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 teza 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 cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./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 infrațiuni 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 Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizare penală însoțită de Procesul verbal nr..X./28.04.2015 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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 documente 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 contabile a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr..X. din 28 ianuarie 2013

pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, 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.

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, **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.X. din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

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.

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.)

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea cauzei penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214, alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului**

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

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, accesorii aferente TVA, precum și pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214, alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3.Referitor la contestația formulată împotriva măsurilor 1.1, 2.1, 3.1, 4.1, 5.1 (referitor la obligația depunerii Declarației privind impozitul pe profit – cod 101) din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.02.2015, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.**

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.02.2015, la pct.1.1, 2.1, 3.1 și 4.1 organele de inspecție fiscală au dispus contestatarii să depună Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri (cod 390) și Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod 394) iar la pct.5.1 din aceeași dispoziție de măsuri să depună Declarația privind impozitul pe profit (cod 101) aferentă anului 2014.

Prin contestația formulată, S.C. .X. SRL contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.02.2015.

În drept, potrivit art. 205 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. 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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

De asemenea, potrivit art.209 alin.(1), lit c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, 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:(...)”

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*, cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*, cod 14.13.27.18, prevede:

"1. 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. Nu va

cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina **SC .X. SRL** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.02.2015 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatarei și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale, fapt pentru care dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”

coroborat cu pct. 5.3. din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

“Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă spre competență soluționare Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

4. În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Procesului verbal nr..X./28.04.2015 încheiat de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu art..X. din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces verbal în acest sens. Astfel, acest act

nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin.(1) lit.a și alin.(3) și art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.1 și 11.1 lit.b din O.P.A.N.A.F nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1.Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-mc .X./30.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili având ca obiect suma de .X. lei reprezentând, TVA suplimentară în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei precum și măsura de diminare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei cuprinsă la pct.5.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.02.2015.

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

2.Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, impozit pe venitul din salarii suplimentar în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, contribuții sociale în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

3.Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru soluționarea contestației împotriva pct.1.1, 2.1, 3.1, 4.1 și 5.1 (numai referitor la obligația depunerii Declarației

privind impozitul pe profit – cod 101) din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.-02.2015, competența revenind organului emitent al acesteia, respectiv Direcția generală de administrare a marilor contribuabili căruia urmează să-i fie înaintat dosarul contestației, în calitate de organ emitent al actului atacat.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL
.X.**