

DECIZIA nr.438 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.04.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x/12.04.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.04.2017, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL** cu sediul in jud. Ilfov, x, avand CUI x.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 15.03.2017 si inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/17.03.2017, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/03.04.2017, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017, comunicata la data de 30.01.2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentara in suma de x lei.

Societatea contesta suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata **SC x SRL** aduce urmatoarele argumente:

Societatea are ca obiect principal de activitate comert cu ridicata nespecializat de produse alimentare, bauturi si tutun, fiind infiintata din anul 2010.

Prin DNOR nr. x/24.08.2016 a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei aferenta perioadei 01.10.2010-31.07.2016.

1.Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei societatea arata ca organul de inspectie fiscala a stabilit eronat baza impozabila si a dispus neadmiterea la deducere TVA aferenta achizitiilor de zahar in baza facturilor emise de patru furnizori.

In contabilitate a inregistrat facturi emise de SC x SRL, SC xgar SRL, SC x SRL si SC x SRL, in perioade in care erau inregistrate platitoare de TVA.

In sustinerea deducerii TVA, contestatara invoca prevederile art.145 alin.(2),lit.a) si art.146 din Codul fiscal aratand ca a indeplinit conditiile prevazute pentru exercitarea dreptului de deducere.

Contestatara arata ca raspunderea partilor ce efectueaza o tranzactie nu vizeaza inregistrarea efectiva a documentelor justificative ce incuba fiecarui contribuabil in parte, raspunderea nefiind solidara, astfel incat organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991.

Raspunderea contestatarei vizeaza doar aspecte referitoare la forma facturilor emise de furnizori nu si cu privire la inregistrarea acestora in propria contabilitate invocand in sustinere Decizia nr.588/2016 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie si Decizia

nr.43/CA/21.01.2010 pronuntata de Curtea de Apel Oradea-Sectia comerciala si de contencios administrative si fiscal.

Facturile emise de furnizorii de zahar indeplinesc conditiile prevazute de art.155 din Legea nr. 571/2003, fac dovada unor operatiuni taxabile din perspectiva TVA si au fost achitate, iar bunurile au fost revandute de contestatara.

La momentul realizarii operatiunilor societatile furnizoare erau active si inregistrate ca platitori de TVA, iar faptul ca acestea nu au declarat tranzactiile derulate in declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile pe teritoriul national "394" nu poate fi imputata in sarcina contestatarii si semnifica atragerea raspunderii societatii pentru faptele personale ale unor terte persoane.

Suma de x lei reprezinta TVA colectata de furnizori si inregistrata in evidentele sale contabile ca TVA deductibila si ca suma negativa de TVA de recuperat.

Achizitiile au fost efectuate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art.145-147 din Codul fiscal, iar organele de inspectie fiscala au aplicat un tratament nelegal reconsiderind aceste operatiuni fata de faptul ca furnizorii nu si-au respectat obligatiile legale de declarare a TVA si plata catre bugetul de stat refuzand dreptul contestatarii de deducere a TVA.

In speta a fost incalcat principiul bunei credinte reglementat de art.12 din Codul de procedura fiscala.

In sustinere invoca jurisprudenta CJUE cu privire la dreptul de deducere prevazut la art.167 si urmatoarele din Directiva 2006/112 si, care in principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea operatiunilor efectuate in amonte.

Sistemul comun al TVA garanteaza neutralitatea impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activitati cu conditia ca sa fie ele insale supuse TVA (C-255/02, etc).

In ceea ce priveste conditiile de fond necesare pentru nasterea dreptului de deducere reiese, potrivit art.168 lit.a) din directive, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie utilizate in aval de persoana impozabila in scopul operatiunilor taxabile ale acesteia si ca in amonte aceste bunuri sau servicii trebuie sa fie furnizate de o alta persoana impozabila. In cauza prezenta, din decizia de trimitere reiese ca achizitiile in cauza au fost utilizate in aval in scopul operatiunilor taxabile.

De asemenea, Curtea a statuat ca Directiva 2006/112 trebuie interpretata in sensul ca se opune ca autoritatea fiscala sa refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA datorat sau achitat pentru achizitii pentru motivul ca emitentul facturii aferente acestor vanzari nu a declarat livrarea de bunuri, fara ca aceasta autoritate sa dovedeasca, avand in vedere elemente obiective ca aceasta persoana stia sau trebuia sa stie ca operatiunea era implicata intr-o frauda savarsita de emitentul respectiv sau de alt operator care intervine in lantul de prestatii.

Dreptul de deducere nu poate fi refuzat cat timp conditiile de fond si forma prevazute de Directiva 2006/112 sunt intrunite.

2.Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, contestatara arata ca inspectorii fiscali au dispus neadmiterea la deducere a TVA aferenta protocolului pentru care societatea nu a justificat utilizarea in scopuri legate de activitatea economica si au considerat-o operatiune asimilata unei prestari de servicii cu plata prin calcularea unei baze impozabile in mod eronat.

Contestatara arata ca desi in momentul platii facturilor emise de x SRL pentru serviciile de masa servita la xx, participantii nu faceau parte din partenerii de afaceri ai societatii, scopul acestor cheltuieli a fost negocierea unor contracte/parteneriate cu acestia,

iar platile au fost facute in vederea incheierii de colaborari in viitor in scopul cresterii activitatii comerciale.

3.Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei aferenta facturii storno nr.x/19.04.2013, contestatara arata ca inspectorii fiscali au motivat colectarea TVA pentru aceasta factura de necomunicarea acesteia catre clientul SC x SRL, desi din verificarea incrucisata cu contabilitatea clientului a rezultat ca acesta a inregistrat-o in contabilitate.

De asemenea, contestatara arata ca inspectorii fiscali nu au facut nicio remarca cu privire la neconcordanța declaratiilor 394 depuse de cele doua societati.

In concluzie, contribuabila solicita anulara in parte a deciziei atacate si rambursarea sumei negative de TVA in suma de x lei.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii pe perioada iulie-septembrie 2014, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. x/12.01.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017, s-a constatat ca societatea nu are drept de rambursare a sumei de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar rezultata din:

-neacceptarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de zahar in baza facturilor emise de patru furnizori, respective SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL;

- colectarea TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor de protocol pentru care societatea nu a justificat utilizarea in scopuri legate de activitatea economica;

- colectarea TVA in suma de x lei motivata de nerespectarea prevederilor art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 la emiterea facturii nr.x/19.04.2013 catre SC x SRL.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul solutionare contestatii 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspectie fiscală nr. x/12.01.2017 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017, fac obiectul Sesizării penale nr. x/12.01.2017, care a fost înaintată către Parchetul de pe lângă Tribunalul Bucuresti în vederea stabilirii existentei sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni prevăzute de legea penală sau legi speciale.

În fapt, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada 01.10.2010-31.07.2016 **SC x SRL** a inregistrat achizitii de bunuri (zahar) in suma de x lei si TVA aferenta in suma de x lei tranzactionate pe trei lanturi tranzactionale prezentate detaliat in RIF nr. x/12.01.2017 (pg.15-16), iar in urma verificarilor incrucisate a rezultat ca facturile nu pot constitui documente justificative legale care sa dovedeasca provenienta bunurilor utilizate in activitatea economica a societatii, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta in suma de x lei.

Asa cum reiese din Comunicatele Directiei Nationale Anticoruptie in cursul anului 2011 inculpatii x, x si x au constituit un grup infractional organizat, iar prin intermediul societatilor SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, si SC x SRL au savarsit fapte grave de evaziune fiscala, ca urmare a neinregistrarii in contabilitatea acestor societati a unor venituri sau inregistrarea unor cheltuieli fictive aferente unor tranzactii comerciale inexistente, producand in aceasta modalitate un prejudiciu bugetului de stat, cert determinat, atat prin acte de control fiscal cat si constatari de specialitate.

Aceasta activitate infractionala a fost "acoperita" prin intocmirea de documente fiscale (facturi, NIR-uri si de alta natura), astfel incat sa optimizeze fiscal activitatea SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, si SC x SRL conducand la fraudarea bugetului de stat.

S-a intocmit dosarul penal nr.dosar x/2014 din 22.07.2015 in urma caruia s-a emis de Curtea de Apel Pitesti-sectia penala, Hotararea nr.x ramasa definitiva prin care se stabileste vinovatia persoanelor mai sus mentionate.

Din consultarea bazei de date a ANAF si din informatiile publice aflate pe site-ul Directiei Nationale Anticoruptie rezulta ca facturile acestor societati nu pot constitui documente justificative legale care sa dovedeasca provenienta bunurilor utilizate in activitatea economica a societatii.

Aceste societati au intervenit in lanturile tranzactionale prin care a efectuat achizitiile **SC x SRL**, iar achizitiile de bunuri din facturile emise de furnizorii mai sus mentionati nu sunt reale, neputandu-se stabili adevaratele societati comerciale furnizoare si calitatea de persoana impozabila a acestora, furnizorii nedeclarand livrarile de marfa.

In cauza este vorba despre tranzactiile incheiate intre societatile mai sus mentionate, declarate de contribuabilii care figureaza drept furnizori ai societatii contestatare, tranzactii care nu au fost dovedite ca fiind reale.

Din documentele prezentate de către contribuabil si din explicațiile date de acesta, din informațiile detinute de inspecție fiscala privind tranzactiile pe lant declarate de contribuabilii care figureaza ca furnizori ai **SC x SRL** se prezuma ca pentru marfa înregistrata in evidenta contabila si fiscala ca fiind achiziționate de la pe lanțurile tranzacționale in condițiile sus prezentate nu au proveniența dovedita.

Facturile înregistrate in evidenta contabila si fiscala care conțin achizitiile de marfa care figureaza a fi livrate către **SC x SRL** pe lanțurile tranzacționale, pentru care nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata sunt prezentate in anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscala.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în cauză nu are dreptul la deducere a TVA in suma de x lei, din totalul sumei solicitata la rambursare de x lei, avand in vedere ca in urma verificarilor efectuate nu a fost dovedita provenienta achizitiilor.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Bucuresti, Sesizarea penală nr. x/12.01.2017, însoțită de Raportul de Inspecție Fiscală nr. x/12.01.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017 contestată, în vederea stabilirii existentei sau inexistenței infracțiunilor prevăzute de art.9 (1) lit.c din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența 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;”

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/12.01.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017 contestată, și existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legea penală sau legi speciale, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în cauză se ridică problema prejudicierii bugetului de stat prin practicarea unor metode prin care se urmărește obținerea unor beneficii cât mai mari, iar în ceea ce privește TVA prin practicarea unor metode de evaziune fiscală care nesancționate încurajează extinderea unor asemenea practici, conducând și la concurență neloială față de societățile comerciale care achită obligațiile fiscale potrivit prevederilor legale.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat în perioada martie 2011-iulie 2012 achiziții de zahar pe trei lanturi tranzactionale, iar din documentele si informatiile furnizate de societatea contestatara, constatarile organelor fiscale si ale inspectorilor antifrauda nu s-a putut stabili trasabilitatea marfurilor .

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul București, cu privire la cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/12.01.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x/12.01.2017, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1) lit.a)-f) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respective art.29 alin.,(1) lit.a), lit.b) și lit.c) din Legea nr.656/2002.

Prin sesizarea penală mai sus menționată se precizează că societatea a înregistrat achizițiile de bunuri în valoare de x lei în conturile de cheltuieli pentru care a dedus TVA în suma de x lei aferenta facturilor înregistrate ca fiind emise de furnizorii menționați în aceste facturi neindeplinind calitatea de document justificativ .

În urma verificării datelor din baza de date a ANAF, în aplicația care gestionează declarațiile informative D394 s-au constatat neconcordanțe între livrările declarate de furnizori și achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național declarate de **SC x SRL**, iar din informațiile publice aflate pe site-ul Direcției Naționale Anticorupție rezultă că facturile nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică a societății.

De asemenea, prin sesizarea penală anterior menționată se precizează că **prejudiciul adus bugetului de stat prin săvârșirea faptelor este estimat a fi în sumă de x lei, reprezentând TVA suplimentar de plata , sumă stabilită în sarcina SC x SRL , prin Decizia x/12.01.2017 , contestată.**

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența**

indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Pentru a detalia concluzia mai sus enunțată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care :

“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. 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.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și 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.”*

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.x/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.1 din Legea 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit căroră 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.

Se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este*

condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative 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 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au transmis Sesizarea penală nr. x/12.01.2017 către Parchetul de pe lângă Tribunalul București, însoțită de Raportul de inspecție fiscală nr. x/12.01.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.8 alin.(1) și art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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, 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.x/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J., 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, la existența unei fraude în care este implicată 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 a urmărit prin tranzacțiile încheiate cu societățile afiliate prejudicierea bugetului de stat prin obținerea unor compensații necuvenite, dacă a avut loc o mișcare a profitului în scopul acordării de dividende asociaților sau dacă au avut loc tranzacții fictive, unele din acestea fiind cu societăți tip ”fantomă”.

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 aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.*

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

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 București 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 Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, 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, până la finalizarea laturii penale, se va **suspenda soluționarea cauzei**, pentru suma de **x lei**, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

3.2. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta facturii fiscale de vanzare de bunuri nr.x/19.04.2013 care a fost stornata in conditiile in care societatea nu justifica anulara operatiunilor.

In fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală storno nr.x/19.04.2013 reprezentând “marfa luată retur” în valoare de minus x lei cu TVA aferentă în suma de minus x lei, emisă către clientul SC x SRL.

Organul fiscal a constatat din documentele prezentate în urma solicitării de informații nr.x/07.12.2013 de la administratorul societății că factura nu a fost comunicată către client și au stabilit TVA colectată suplimentar în suma de x lei.

In drept, în conformitate cu prevederile art.138, art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013:

Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) *dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

b) *în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;*

c) *în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

d) *în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu*

data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă; “

Normele metodologice:

“**20.** (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. **În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce** sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, **care vor fi transmise și beneficiarului.** Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) **Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal. (...).** “

Totodată, în ceea ce privește corectarea informațiilor înscrise în facturi, conform art.159 din Codul fiscal:

“**Art. 159. - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:**

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) **În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).**

(3) **Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹.**”

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, se reține că, din punct de vedere al TVA, în cazul în care a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, baza de impozitare a TVA se reduce corespunzător, furnizorii având obligația să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, iar beneficiarii să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial pe care să le transmită beneficiarului.

Se retine astfel ca beneficiarul are obligatia sa ajusteze dreptul de deducere a TVA exercitat initial in conditiile in care intervin modificari ale elementelor luate in considerare pentru determinarea sumei deductibile intervenite dupa depunerea decontului de taxa.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu obligativitatea îndeplinirii unor conditii. Astfel, se retine ca ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situatia în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a emis pentru SC x SRL factura nr. x/19.04.2013 cu semnul minus reprezentand „trident ulei de palmier 22.21.... marfa luata retur” x bucati”., operatiune pe care a declarat-o prin decontul de TVA pe luna aprilie 2013.

Astfel, prin emiterea acestei facturi fiscale cu semnul minus societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de 23.464 lei, iar organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea taxei pe valoarea adaugata colectata in acelasi cuantum, in sensul nerecunoasterii facturii de stornare.

De asemenea, se reține că stornarea a fost efectuată de **SC x SRL** fără ca operațiunea să se încadreze în una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat, contestatoarea neprezentând nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente prin care să justifice operațiunea de stornare.

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei potrivit carora „verificarea incrucisata cu contabilitatea clientului a rezultat ca acesta a inregistrat-o in contabilitate” precum si faptul “ca inspectorii fiscali nu au facut nicio remarca cu privire la neconcordanta declaratiilor 394 depuse de cele doua societati” nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere ca organul fiscal a constatat ca societatea nu a efectuat si intocmit inventarierea generala a patrimoniului conform Legii nr.82/1991 si a OMFP nr.2861/2009 privind aprobarea normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii fiind sanctionata prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr.x/28.12.2016 si ca urmare nu a putut prezenta confirmari de solduri cu partenerii, iar pe de alta parte singurele documente justificative depuse de contestatara sunt fisa de client si e-mailuri care fac referire la „notificare facturi neplatite” nu prezinta relevanta in prezenta cauza intrucat anularea acestei facturi in baza unor adrese emise de clienti nu se circumscrie prevederilor art.159 din Codul fiscal.

Întrucât contestatara nu face dovada că factura a fost transmisă către clientul său, condiție prevăzută în mod expres prin art.159 alin.(2) din Codul fiscal, aceasta nu avea dreptul de ajustare a taxei pe valoarea adăugată cu suma de x lei.

Avand in vedere cele precizate mai sus, in mod legal organele de inspectie fiscala au majorat taxa pe valoarea adaugata cu suma de x lei, motiv pentru care contestatia pentru acest capat de cerere **se va respinge ca neintemeiata.**

3.3. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta prestarii de servicii in cadrul actiunilor de protocol, prin

reincadrarea tranzactiei, in conditiile in care punerea acestora la dispozitie cu titlu gratuit altor persoane este asimilata prestarii de servicii efectuate cu plata, iar argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările inspectiei fiscale cu privire la TVA contestata

In fapt, in perioada verificata, **SC x SRL** a inregistrat pe TVA deductibila in suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de protocol prestate la xx reprezentand masa servita ” facturata de SC x SRL prin facturile nr.x/09.11.2014 in valoare de x lei si nr.x/09.11.2014 in valoare de x lei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. x/12.01.2017, in perioada verificata s-a constatat ca societatea a achizitionat serviciile care au fost puse la dispozitie in vederea utilizarii in scop gratuit altor societati care nu fac parte din partenerii de afaceri ai societatii contestatare si s-a procedat la colectarea TVA in suma de x lei, in conformitate cu prevederile art.129 alin.5 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata, **SC x SRL** considera eronata incadrarea facuta de organele de inspectie fiscala si sustine ca scopul efectuării acestor cheltuieli a avut in vedere negocierea unor contracte cu persoanele participante.

In drept, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a operatiunilor impozabile, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

”Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata; (...).”

”Art.128 - (4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

***b) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial; (...).**”*

”Art. 129. - (5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor”.

Referitor la condițiile de acordare gratuită a bunurilor în scopuri economice, pct. 6 și pct. 7 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc următoarele:

"6. (9) În sensul art.128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal: (...)

c) **bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice.** În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienicosanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură."

"7. (8) Prevederile pct. 6 alin. (9) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal."

Rezultă că, pentru ca prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de protocol să nu fie asimilată unei livrări cu plată, este obligatoriu necesar ca societatea să facă dovada că acestea sunt utilizate **în folosul propriei sale activități economice**, și nu al altei persoane impozabile, cum este în cazul de față și că **în lipsa unei atare puneri la dispoziție, propria sa activitate economică nu s-ar fi putut realiza în condiții optime**. Or, societatea contestatoare nu a adus nicio dovadă în acest sens.

Astfel, referitor la colectarea TVA se retine faptul ca, chiar si in situatia in care s-a acordat deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizor, inspectia fiscala este indreptatita sa procedeze la colectarea TVA pentru sumele respective, in situatia in care, urmare verificarilor efectuate a constatat ca **bunurile nu au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii sale economice, ci pentru a fi puse la dispozitie cu titlu gratuit pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.**

Ca urmare, nu pot fi retinute simplele afirmatii ale contestatarei potrivit carora avea drept de deducere a TVA aferenta prestarile de servicii in cauza pentru ca societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca acestea au fost necesare in scopul activitatii proprii, astfel incat toate prevederile legale invocate intaresc constatarile organului de inspectie fiscala, societatea neprezentand niciun document si niciun argument suplimentar fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, din care sa rezulte utilizarea acestora pentru activitati prevazute de legea fiscala. Mai mult, din nota explicativa data de administrator in data de 08.12.2016 (anexa nr.5 la RIF) reiese ca au fost invitati la masa reprezentantii legali ai SC x si SC x SRL care erau salariatii SC x x SRL- societate afiliata contestatarei, iar din partea **SC x SRL** nu au participat salariatii.

Drept urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca serviciile puse la dispozitie cu titlu gratuit de **SC x SRL** în favoarea persoanelor participante este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri cu plata, operatiune taxabila din punct de vedere al taxei colectate, astfel incat are obligatia de a colecta TVA in suma de **x lei** aferenta prestarilor de servicii facturate de SC x SRL, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi **respinsa ca neintemeiata** pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei**, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/12.01.2017.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.128, art.129, art.138 și art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.10.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 se:

DECIDE

1.Suspendarea soluționării contestației formulate de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/12.01.2017 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma de **x** reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestația formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/12.01.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/12.01.2017 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii pentru TVA stabilită suplimentar de plată în suma de **x lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.