



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Agencia 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. 403/2014**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**SC .X. SA - în reorganizare**  
**din localitatea .X., județul .X.,**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din**  
**cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub**  
**nr.921411/24.09.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.921411/24.09.2014, asupra contestației formulate de **SC .X. SA - în reorganizare**, cu sediul în localitatea .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., decizie prin care, ca urmare a soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de .X. lei, a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și TVA rămasă de plată în sumă de **.X. lei**.

Totodată, contestația are ca obiect și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămas de plată.

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. Decizia de impunere nr. .X./2014 a fost comunicată societății în data de .X./2014 potrivit confirmării de primire nr. .X., anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost expediată prin poștă la data de .X./2014, conform ștampilei oficiului poștal aplicată pe plicul contestației, anexat în original 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, în vigoare la data depunerii contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA**.

**I. SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014** solicitând admiterea contestației și anularea actelor atacate pentru următoarele motive legate de soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare depus la DGRFP .X. – AJFP .X. prin care s-a solicitat verificarea anticipată a soldului sumei negative de TVA din decontul nr..X./2014:

Societatea arată că sumele de TVA considerate nedeductibile de către organul de control reprezintă în principal taxa înscrisă în factura primită în derularea relațiilor comerciale pe care aceasta le-a avut cu SC .X. SRL în baza contractului încheiat în luna .X.2014 având ca obiect vânzarea cumpărarea de cariopse-fructe de porumb.

Contractul a fost încheiat în considerarea faptului că SC .X. SA, societate producătoare de băuturi alcoolice față de care s-a deschis procedura insolvenței în anul 2012, are nevoie de continuitate în desfășurarea activității de producție și, implicit, de materia primă asigurată cel puțin pe întreaga perioadă de reorganizare.

Furnizorul SC .X. SRL a fost de acord ca plata avansului să se facă cu instrumente de plată-bilete la ordin, a căror scadență a fost corelată cu perioada în care bunurile urmau a fi livrate.

Societatea arată că, urmare efectuării acestor plăți în avans, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, SC .X. SRL a emis o factură în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

În data de .X./2012, având în vedere intenția de reorganizare a societății, cu acordul creditorilor, a fost achiziționat activul Fabrica de alcool .X.(contract autentificat sub nr..X./2012).

În paralel cu elaborarea unui plan de reorganizare societatea a întreprins demersurile necesare obținerii autorizației de antrepozit fiscal pentru această nouă locație, astfel încât veniturile ce urmau să fie obținute din această sursă să contribuie la îndeplinirea cu succes a perioadei de reorganizare.

În perioada necesară obținerii autorizației de antrepozit fiscal, SC .X. SA a inițiat contacte privind identificarea unor furnizori de materie primă dispuși să accepte atât situația de insolvență cât și pe cea de incertitudine privind momentul autorizării.

Pe fondul acestei situații a fost încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./2014.

În baza acestui contract, societatea contestatară a emis instrumentele de plată de o valoare egală cu valoarea estimată a contractului pentru a-și asigura materia primă necesară la un preț competitiv, urmând ca livrările să aibă loc conform comenzilor, în funcție de necesități.

Contestatară arată că modul de derulare a tuturor contractelor a fost influențat și de factori externi, independent de voința părților și solicită reconsiderarea calificării de către organele de inspecție fiscală a tranzacției drept una artificială.

Societatea consideră total greșită încadrarea pe care organele de inspecție fiscală au stabilit-o pentru respectiva operațiune comercială, și anume la prevederile art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.b din Codul Fiscal, operațiunea trebuind să fie analizată, în opinia contestatarii, prin prisma dispozițiilor art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.a din același act normativ.

Invocând prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au adus niciun argument din care să rezulte că achizițiile ce urmau să se efectueze în baza contractului nu erau destinate operațiunilor taxabile ale SC .X. SA. Având în vedere natura mărfurilor facturate, societatea precizează că acestea reprezintă materie primă destinată activității de producție.

Societatea contestatară mai arată că nici legislația națională și nici cea comunitară nu impun ca și condiție de acordare a dreptului de deducere achitarea de către furnizor a TVA către bugetul de stat, ba chiar prevăd că dreptul de deducere se acordă în cazul TVA achitată sau datorată către furnizor și invocă în susținerea contestației pct. 16<sup>1</sup> alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și jurisprudența

Curtii Europene de Justiție (punctul 28 din Hotărârea pronunțată în cauza C285/11 – Bonik și pct. 75 din hotărârea pronunțată în cazul Halifay) și prevederile art. 2 alin. (1), art. 9 alin. (1), art. 62, art. 167, art. 168, art. 178 din Directiva 112/2006.

Astfel, societatea susține că scopul prevederilor relevante din Directiva 112/2006 și legislația națională este acela de respectare a principiului neutralității TVA. În speță, neacordarea dreptului de deducere a TVA ar conduce la nerespectarea acestui principiu.

De asemenea, contestatarul susține că nu există nicio prevedere legală națională sau comunitară care să impună restricții în ceea ce privește desfășurarea de tranzacții comerciale între persoane afiliate, nefiind incident sau relevant pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014 constatându-se următoarele:**

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. .X./2014, aferent lunii .X.2014.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

S.C .X. SA a încheiat în data de .X./2014, contractul nr..X. cu SC .X. SRL având ca obiect vânzarea cumpărarea unei cantități de .X. tone de cariopse-fructe de porumb la pretul de .X. lei/tonă care nu include TVA. Prețul total al contractului este de .X. lei fără TVA, plata urmând a se efectua cu ordin de plată, bilet la ordin sau prin orice modalitate de plată permisă de lege.

Pentru contractul mai sus menționat, SC .X. SRL a emis către SC .X. SA factura seria .X. nr..X./2014 în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând „avans marfa-cariopse porumb conf.ctr.nr..X. din data de .X./2014”.

Factura de avans a fost înregistrată în contabilitate , respectiv în jurnalul de cumpărări TVA, balanța contabilă și decontul TVA aferent lunii .X./2014, fiind factorul ce a determinat în mod artificial situația de rambursat a societății, din următoarele considerente:

- contractul nu cuprinde niciun termen de livrare a mărfurilor, ceea ce era obligatoriu, cât timp s-a facturat valoarea totală a contractului

sub formă de avans și au fost emise bilete la ordin pentru acoperirea contravalorii acestei facturi;

- bunurile trebuie să fie identificate cu exactitate și nu estimate, așa cum reiese din contracte, chiar dacă facturarea avansului s-a făcut înainte de livrarea mărfurilor;

- factura de avans a fost acoperită prin bilete la ordin de către SC .X. SA cu scadență în perioada 2014-2020 iar din analiza efectuată a rezultat că nu s-a decontat niciun bilet la ordin, ceea ce a condus la concluzia că operațiunile nu sunt în deplină concordanță cu prevederile legale și cu cele contractuale fapt pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată reprezintă o solicitare nelegală de rambursare a TVA atât timp cât societatea nu a prestat niciuna din obligațiile contractuale pe care și le asumase prin contract. Organele de inspecție fiscală au constatat că nici la data întocmirii raportului de inspecție fiscală nu au fost identificate bunuri care să acopere „avansul”;

- SC .X. SA a procedat în același mod și la încheierea contractului nr. .X./2013 pentru care a fost emisă factura nr. .X./2013 reprezentând contravaloare avans marfă, așa cum s-a constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 încheiat pentru activitatea desfășurată până la .X./2013;

- datoria pe care SC .X. SA o are față de SC .X. SRL este o datorie pe termen lung, de 7 ani, în timp ce TVA solicitată la rambursare este considerată de contribuabil ca o creanță pe termen scurt de recuperat de la bugetul de stat, organele de inspecție fiscală constatând astfel intenția societății de a obține un avantaj fiscal în favoarea sa în relația cu statul.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat, că SC .X. SRL, societatea care a facturat avansul, este potrivit Legii nr.85/2006 declarată insovabilă, având o datorie la bugetul de stat reprezentând TVA de plată aferent lunii .X./2014 în sumă de .X. lei la care se adaugă TVA de plată aflată în sold la .X./2013 în sumă de .X. lei, ajungând la data de .X./2014 la suma de .X. lei, neachitată până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală, analizând conținutul tranzacției între cele două societăți care au aceeași asociați, au constatat că aceasta poate fi calificată drept una artificială, conform art.11 alin.1 din Codul fiscal, în sensul că nu a avut un conținut economic cât timp nu s-a făcut nici o livrare de marfă în perioada verificată, scopul tranzacției fiind acela de a se

obține avantajul fiscal al rambursării de TVA, pentru facturarea avansului înainte de livrarea mărfii, avantaj fiscal care altfel nu ar fi putut fi obținut.

Având în vedere cele menționate mai sus, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) și art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Având în vedere că SC .X. SA a dedus TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, societăți care în perioada supusă inspecției fiscale nu au fost înregistrate ca persoane impozabile în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarei dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

În baza prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin. (1) și art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că din taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă cheltuielilor cu chiria și carburanții auto efectuate pentru mijloace fixe (autoturisme), SC .X. SA are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei – .X. lei), iar pentru diferența de 50% din TVA deductibilă în sumă de .X. și 100% din TVA deductibilă în sumă de .X. lei, societatea nu are dreptul de deducere.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

S-a constatat că SC .X. SA a dedus eronat TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând servicii de curățenie, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- TVA solicitată la rambursare – .X. lei
- TVA respinsă la rambursare – .X. lei
- TVA de plată stabilită suplimentar – .X. lei
- TVA stabilită suplimentar – .X. lei.

Pentru TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Procesul verbal nr. .X./2014 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată a fost transmis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. cu adresa nr. .X./2014, organelor de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în vederea verificării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**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. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr. .X./2014 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, contestată.**

**În fapt,** urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a determinat în mod artificial situația TVA de rambursat prin exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura de avans nr. .X./2014 emisă de SC .X. SRL,

factură înregistrată în jurnalul pentru cumpărări, balanța contabilă și decontul de TVA aferent lunii .X.2014.

Astfel, s-a constatat că această factură a fost emisă în baza contractului nr. .X./2014 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de vânzător și SC .X. SA, în calitate de cumpărător, care a avut ca obiect „vânzarea – cumpărarea de cariopse-fructe de porumb în cantitate de .X. tone”, prețul total fiind de .X. lei fără TVA.

De asemenea, s-a constatat că modalitatea de plată a acestui contract a constat în emiterea în data de .X./2014 a .X. bilete la ordin, care au scadență în datele de .X./2014, .X./2015, .X./2016, .X./2017, .X./2018, .X./2019, .X./2019, .X./2020 și .X./2020.

Urmare analizării prevederilor și modului de derulare a contractului nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu are prevăzut nici un termen de livrare a mărfurilor, fapt obligatoriu având în vedere că s-a facturat valoarea totală a contractului sub formă de avans și au fost emise bilete la ordin pentru acoperirea contravalorii facturii nr. .X./2014, bunurile nu au fost identificate cu exactitate, ci estimate cantitativ și valoric, nu a fost decontat nici un bilet la ordin, astfel că operațiunile efectuate nu au fost în deplină concordanță cu prevederile legale și contractuale.

Având în vedere datele scadente ale biletelor la ordin mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că datoria pe care SC .X. SA o are față de SC .X. SRL este o datorie pe termen lung (7 ani), intenția contestatarului fiind aceea de a obține un avantaj fiscal în relația cu statul.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea care a emis factura de avans nr. .X./2014, respectiv SC .X. SRL este declarată insolubilă având o datorie la bugetul de stat reprezentând TVA de plată aferentă lunii .X.2014 în sumă de .X. lei, ajungând la data de .X./2014 la suma de .X. lei, neachitată până la data încheierii raportului de inspecție fiscală.

De asemenea, având în vedere Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a avut ca obiect verificarea activității desfășurate de contestatar până la data de .X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat că și contractul nr. .X./2013 încheiat de asemenea cu SC .X. SRL anterior datei de .X./2014, dată la care a fost încheiat contractul nr. .X. care face obiectul prezentei cauze, a avut aceeași modalitate de derulare ca cea reținută anterior.



Astfel, s-a constatat că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, pentru marfurile care au făcut obiectul contractului nr. .X./2013 în baza căruia a fost emisă factura de avans nr. .X./2013 nu s-a început livrarea, modalitatea de plată constând în emiterea a .X. bilete la ordin cu scadențe în perioada .X./2014 – .X./2016, iar cele .X. bilete la ordin scadente în datele de .X./2014 și .X./2014 nu au fost decontate.

În consecință, în ceea ce privește tranzacția derulată între SC .X. SA și SC .X. SRL în baza contractului nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta este artificială, în sensul că nu a avut un conținut economic atât timp cât nu a fost efectuată nicio livrare de marfă, scopul fiind acela de a obține avantajul fiscal al rambursării TVA pentru facturarea avansului înainte de livrarea mărfurilor, avantaj fiscal care altfel nu ar fi fost obținut, aceste constatări având la bază și faptul că cele două societăți au aceeași asociați.

Prin urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) și art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA dreptul de exercitare a TVA în sumă de .X. lei.

Urmare constatărilor efectuate, prin adresa nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., prin înaintarea Procesului verbal nr. .X./2014 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, conform prevederilor art. 214, alin.(1), lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, 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 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..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, 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 ridică problema realității operațiunilor desfășurate, având în vedere că în urma controlului efectuat de organele de inspecție fiscală, au fost descoperite anumite elemente care conduc la suspiciunea de fraudă, cu atât mai mult cu cât societățile implicate fac parte din același grup, fiind controlate, sub diverse forme, în comun, respectiv acționarii SC .X. SA sunt asociați și la SC .X. SRL, iar cele două societăți sunt afiliate.

Astfel, chiar dacă condițiile de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA ar fi îndeplinite, respectiv dacă ar exista documente justificative, contestatara nu are drept de deducere în condițiile în care operațiunile nu sunt reale.

Se reține că organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacția derulată între cele două societăți este artificială, în sensul că nu a avut un conținut economic atât timp cât nu a fost efectuată nicio livrare de marfă, scopul fiind acela de a obține avantajul fiscal al rambursării TVA pentru facturarea avansului înainte de livrarea mărfurilor, avantaj fiscal care altfel nu ar fi fost obținut.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”*. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt

înregistrate în documentele legale. 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. .X. din .X./2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..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 infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă

Tribunalul .X., Sesizarea penală nr. .X./2014 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și pedepsite de lege.

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 elementele 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).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Astfel, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu

soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.**

Procedura administrativă urmează 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 OPANAF 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 executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”*

**2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de la SC .X. SRL;
- TVA în sumă de .X. lei aferentă aferentă achizițiilor de materiale de la SC .X. SRL;
- TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu închirierea unor autoturisme și achiziționarea carburanților auto;
- TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de curățenie facturate de SC .X. SRL.

Prin contestația formulată SC .X. SA deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile 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 precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**  
**c) motivele de fapt și de drept;**  
**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) 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, care stipulează:

*“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”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în

niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

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 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.**

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

Totodată, prin Decizia nr..X. în dosarul nr..X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că deși SC .X. SA contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, 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 acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat această sumă, conform prevederilor pct.2.5 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, potrivit căroră „organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin. (1) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.1 și pct.11.1 lit.b 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, se

**DECIDE**



**1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.**

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

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere .X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.**

**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***

