



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. 310/2016

privind soluționarea contestației depusă de

.X. SRL- în insolvență înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP
2159/24.11.2016

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.-2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 2159/24.11.2016, asupra contestației formulată de .X. SRL – în insolvență, cu sediul în localitatea X, și sediul precesual ales în .X., .X., jud..X., înregistrată la ONRC sub nr.X./2011, CUI .X., prin administrator judiciar .X. IPURL, conform .X./2014, pronunțată în dosar nr..X./2014 de Tribunalul .X..

.X. SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SM .X./26.08.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SM .X./26.08.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit

Societatea contestatară a precizat doar baza impozabilă contestată, fără a indica suma reprezentând impozit pe profit și TVA aferentă, astfel încât prin adresa nr. A_SLP 2159/25.11.2016 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală clarificări în acest sens și intrucât prin adresa nr..X./06.12.2016 organele de inspecție fiscală au precizat că TVA aferentă bazei impozabile contestate este în sumă de .X. lei, deși impozitul pe profit aferent veniturilor din carne de iepure neînregistrate și a sortimentelor constatate lipsă la

inventar nu este contestat de societate, deoarece aceste sume nu pot fi excluse din baza de calcul, societatea pe perioada verificată înregistrând atât pierdere cât și profit, organul de soluționare a contestației se va investi pe cuantumul total al impozitului pe profit, respectiv suma de .X. lei.

Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv **09.09.2016**, potrivit confirmării de primire nr. **.X./07.09.2016**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de **24.10.2016**, conform ștampilei Registraturii Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, unde a fost înregistrată sub nr..X./24.10.2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice de inspectia fiscală, nr.F-SM .X./26.08.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SM .X./26.08.2016, societatea susține următoarele:

În perioada aprilie 2013- mai 2014, a înregistrat în evidența contabilă, prin bonuri de consum, o cantitate de .X. kg de inject meat, din care .X. kg, peste rețetarul de producție de .X. kg. La aceasta se adaugă și cantitatea de .X. kg constatată lipsă la inventarul efectuat de organele de inspecție fiscală, în total .X. kg de soluție, pentru care societatea avea posibilitatea să prelucreze, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, o cantitate de .X. kg carne, iar în urma prelucrării să obțină .X. kg produs finit, care ar fi fost valorificat cu suma de .X. lei. Calculul, privind cantitatea de carne și valoarea acesteia, a fost făcut de organele de inspecție fiscală pornind de la limita admisă de Directiva 1129/2011 care prevede că la X kg de carne se consumă X kg de soluție inject meat iar prețul mediu de vânzare pe kg este de X lei.

Contestatară nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală și consideră că aceste estimări sunt pur teoretice, fără temei real.

În susținerea cauzei, societatea face o prezentare a procesului de producție a cărnii prin care arată modalitatea de utilizare a soluției de inject meat. În urma procesului de injectare a cărnii, contestatară afirmă că se pierde soluție prin scurgerea acesteia de pe bucățile de carne pe banda aparatului sau prin faptul că jetul din acele care injectează carnea cu soluție de multe ori ratează, iar soluția se pierde, nemaiputând fi utilizată.

Totodată, contestatara precizează că nu se știe exact ce cantitate de soluție este necesară pentru procesare într-o zi, iar soluția pregătită și rămasă nu se folosește de pe o zi pe alta și se aruncă. De asemenea, societatea precizează că pachetele deteriorate sau degradate se aruncă.

În ce privește cantitatea de soluție folosită, societatea precizează că în urma prelucrării se obține un produs finit care respecta prevederile Directivei 1129/2011 în ceea ce privește cantitatea de inject meat permisă, deoarece soluția se scurgea de pe carne. Societatea admite că prin procesul de producție ales se consuma o mare cantitate de inject meat, prin urmare a fost achiziționată o altă linie tehnologică pentru injectarea cărnii care reduce consumul de soluție și este mult mai eficientă.

Contestatara afirmă că organele de inspecție fiscală au stabilit greșit baza de impozitare în sumă de .X. lei și că suma corectă este de .X. lei, sumă provenită din înmulțirea cantității de carne de .X. cu prețul mediu de .X. lei/kg.

.X. SRL susține că în perioada 01 aprilie 2013 – 30 mai 2014 sunt .X. zile lucrătoare în care puteau fi procesate cele .X. kg de carne, ceea ce înseamnă o cantitate de .X. kg/zi, iar acest lucru nu era posibil având în vedere capacitatea aparatului, cât și forța de muncă. Mai mult, societatea susține că au fost și perioade în care aparatul s-a defectat și acțiunea de injectare nu a avut loc.

Societatea afirmă că a cerut părerea unui specialist care pornind de la mărimea fabricii, utilajele și aparatele deținute de societate, numărul angajaților, și-a exprimat opinia că era imposibilă prelucrarea unei cantități atât de mari de carne.

Contestatara consideră că organele de inspecție fiscală au estimat cantitatea de inject meat pornind de la un calcul inexact și în realitate această cantitate nu există, tot astfel s-a estimat cantitatea de carne care putea fi injectată și în final în mod arbitrar s-a stabilit și prețul de vânzare, fără o bază reală.

Mai mult, contestatara consideră că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de factorii care puteau să ducă la neîncasarea presupusei sume de .X. lei, sumă provenită din "*asa numita vânzare fictivă*", cum ar fi cantitatea de carne nevândută, carne deteriorată, sume neîncasate.

Prin urmare .X. SRL susține că impozitul pe profit și TVA stabilite de organele de inspecție fiscală au fost calculate pe baza unor estimări și presupuneri nereale, fără să se țină de cont de tehnicile și procedeele de fabricare a cărnii, de pierderi, prețuri de vânzare și cheltuieli.

Pentru aceste motive societatea solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SM .X./26.08.2016.

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. F-SM .X./26.08.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SM .X./26.08.2016, constatându-se următoarele:

În data de 23.06.2014 a fost încheiat de către inspectorii din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală Regională .X., Procesul verbal nr..X. în care s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, prin bonuri de consum, o cantitate de .X. kg. soluție inject meat, peste necesarul conform rețetelor de .X. kg, iar pentru diferența de .X. kg, alături de cantitatea constatată lipsă la inventar de .X. kg, în total .X. kg de soluție pentru care societatea nu înregistrează producția și veniturile aferente.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală .X. și a documentelor financiar contabile, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- societatea desfășoară activități care nu au fost supuse procesului de autorizare, respectiv producerea de carne separată mecanic.
- lipsa unor documente, evidențe care să permită demonstrarea trasabilității, originii, eligibilității produselor prelucrate în unitate.
- conform adresei întocmită de Direcția de Sănătate Publică .X. limita maximă de soluție de inject meat acceptată este de .X. kg la .X. kg materie primă, limită prevăzută de Regulamentul CE 1129/2011 partea E-uri.
- prin adresa .X.-21.05.2014 emisă de Direcția Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor .X., se specifică că societatea este autorizată pentru activitatea de depozitare cu o capacitate de .X. tone, c tone pentru activitatea de reambalare, X tone pentru activitatea de producere a cărnii proaspete. Societatea are încheiat cu .X. SRL un contract de depozit prin care aceasta îi pun la dispoziție spații de depozitare. Toate aceste date confirmă faptul că .X. SRL avea capacitatea de a prelucra și depozita cantitatea de carne estimată de inspectorii antifraudă.
- conform rapoartelor de producție există zile când se prelucrează cantități mari de carne și zile când se se injectează cantități mici. Aceste constatări vin să confirme că societatea avea capacitatea să injecteze cu soluție cantități mari de carne, discrepanțele constatate nu au o justificare din punct de vedere economic în ceea ce privește cheltuielile cu fluxul tehnologic și personalul.
- echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a efectuat achiziții intracomunitare de materii prime și marfă în valoare de .X. lei, această marfă a fost transportată cu mijloace de transport de până la X tone, care nu au fost înregistrate în aplicația Trafic Control.
- între societatea .X. SRL și societatea .X. SRL, unde apar angajați directorul și unul dintre asociați, au fost înregistrate numeroase fluxuri comerciale de natura cumpărării de carne de lucru, respectiv vânzării de carne preparată și ambele societăți au un punct de lucru comun de depozitare la .X. SRL, în localitatea .X., Jud..X..
- în urma inspecției fiscale s-a constatat că societatea nu mai utilizează linia tehnologică pentru injectat carne și a trecut la altă metodă de adăugarea a inject meat-ului.

Urmare a acestor constatări echipa de inspecție fiscală a concluzionat că, pornind de la cantitatea de .X. kg de soluție dată în consum de societate în perioada 01.04.2013 – 30.05.2014, se putea prelucra o cantitate de .X. kg carne din care să rezulte .X. kg produs finit. Veniturile neevidențiate sunt în sumă de .X. lei, din care aferente perioadei aprilie 2013 – decembrie 2013 în sumă de .X. lei, iar pentru perioada ianuarie 2014 – mai 2014 în sumă de .X. lei.

Cu ocazia inventarierii stocurilor, în perioada 20.05.2014 – 03.06.2014 s-a constatat un plus în gestiune în valoare de .X. lei pentru un sortiment de carne, și un minus în valoare .X. lei pentru alt sortiment, aferent căruia impozitul pe profit este în sumă de .X. lei. Cu aceeași ocazie s-a constatat vânzarea fără documente legale de carne de iepure, în valoare de .X. lei cu un prejudiciu la buget de .X. impozit pe profit.

Pentru anul 2014 producția neevidențiată prin nerespectarea rețetelor este de .X. lei, la care se adaugă influența lipsei la inventar și a veniturilor din carnea de iepure neînregistrată, după diminuarea pierderii declarate de societate la data de 31.12.2014 în sumă de .X. lei rezultă un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește TVA, având în vedere că perioada verificată de către inspecția fiscală este 01.04.2013 – 30.06.2016, din total venituri neevidențiate calculate pentru perioada ianuarie 2013 – mai 2014 în sumă de .X. lei s-a scăzut suma de .X. lei reprezentând venituri aferente perioadei 01.01.2013 – 31.03.2013, perioadă nesupusă controlului, și s-a stabilit un venit suplimentar de .X. lei la care s-a calculat TVA aferent în sumă de .X. lei.

Față de cele constatate organele de inspecție fiscală au întocmit Sesizarea penală nr..X./24.10.2016 ce a fost înaintată către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu adresa nr..X./26.10.2016, ca și completare la Sesizarea Penală nr. .X./21.07.2014 întocmită de către Direcția Generală Antifraudă Regională .X., pentru care s-a deschis dosarul penal nr.X/P/2014.

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:

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-SM .X./26.08.2016 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SM .X./26.08.2016, fac obiectul Sesizării penale nr. .X./24.10.2016 care a fost înaintată către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu adresa

nr..X./26.10.2016, ca și completare la Sesizarea Penală nr..X./21.07.2014 întocmită de către Direcția Antifraudă Fiscală Regională .X., pentru care s-a deschis dosarul penal nr..X./P/2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada aprilie 2013 – mai 2014 societatea a înregistrat în evidența contabilă prin bonuri de consum o cantitate de .X. kg de soluție inject meat, peste cea prevăzută în rețetar de .X. kg, iar pentru diferența de .X. kg societatea nu înregistrează producția obținută și veniturile aferente. La această cantitate se adaugă și cantitatea constatată lipsă la inventar, .X. kg și se obține o cantitate de .X. kg soluție consumată fără a avea la bază documente justificative.

În baza acestui aspect echipa de inspecție fiscală a considerat că această cantitate putea fi folosită la prelucrarea unei cantități de materie primă de .X. kg din care se obținea .X. kg produs finit care ar fi fost valorificat cu suma de .X. lei, sumă considerată de echipa de inspecție fiscală ca venit neînregistrat în contabilitatea firmei, pentru care a fost calculat impozit pe profit și TVA suplimentar.

Urmare a centralizării inventarului factic realizat de inspectorii antifraudă împreună cu angajații societății și a comparării acestuia cu soldurile scriptice s-a constatat că pentru anumite produse se înregistrează un plus în gestiune în valoare de .X. lei, iar pentru altele se înregistrează minus în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că a fost vândută, fără documente justificative, carne de iepure în valoare de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./24.10.2016, ca și completare la Sesizarea penală nr..X./21.07.2014 întocmită de către Direcția Antifraudă Fiscală Regională .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la 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.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

întrăurire 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 întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-SM .X./26.08.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-SM .X./26.08.2016 contestată, și existența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, 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 în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA prin practicarea unor metode de evaziune fiscală care nesanctionate încurajează extinderea unor asemenea practici, conducând și la concurență neloială față de societățile comerciale care achită obligațiile fiscale potrivit prevederilor legale.

Mai mult, urmare controlului efectuat de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală Regională .X. a fost încheiat Procesul verbal nr..X. /23.06.2014, fiind sesizate organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., cu adresa nr..X./21.07.2014, fiind astfel întocmit dosarul penal nr. .X./P/2014.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea putea folosi cantitatea de soluție injectat de .X. kg pentru prelucrarea unor cantități de carne introduse fără documente de proveniență și vândute în aceleași condiții, având în vedere că avea capacitatea de a prelucra și depozita cantitățile de carne.

În urma verificării efectuate s-au constatat neconformități majore în cadrul activității desfășurate, și anume: desfășurarea de activități care nu au fost supuse procesului de autorizare, lipsa de documente, evidențe, înregistrări care să permită demonstrarea trasabilității, originii și salubrității produselor, modificarea fluxurilor de producție.

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

Prin adresa nr. .X./26.10.2016, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în procesul verbal nr..X./26.08.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-SM .X./26.08.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-SM .X./26.08.2016, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor

constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin sesizarea penală mai sus menționată se precizează că societatea nu a înregistrat producția obținută în urma injectării cu soluție de inject meat și nici veniturile aferente valorificării acesteia, nu a înregistrat veniturile din comercializarea cărnii de iepure și a sortimentelor constatate lipsă la inventar, existând suspiciunea că pot fi întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute la art.9(1) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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 în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, sume în care sunt incluse și sumele contestate.**

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece cauza materială unică a celor X 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.

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.72/28.05.1996, 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 cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. cu adresa nr..X./26.10.2016 au transmis Sesizarea penală nr..X./24.10.2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. ca și completare la Sesizarea Penală nr..X./21.07.2014 întocmită de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală .X., pentru care s-a deschis dosarul penal nr..X./P/2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c 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 organelle 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.5130/04.12.2012 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 avea posibilitatea de a produce și valorifica cantitatea de carne pretinsă de organele de inspecție fiscală de deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere."

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că "contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza 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, 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.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: "**(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]**"

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

"Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai

după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

Însă, având în vedere susținerile contestatarei potrivit cărora “organele de inspecție fiscală au stabilit greșit baza de impozitare [...]”, precum și precizările organelor de inspecție fiscală din adresa nr..X./17.11.2016, aflată la dosarul cauzei potrivit căreia “în ceea ce privește calculul eronat menționat în contestație, echipa de inspecție fiscală a constatat că dintr-o eroare a fost tastat în anexa de calcul a diferențelor suplimentare în ceea ce privește producția estimată un preț mediu de .X. lei/kg în loc de .X. lei/ kg cât ar fi fost în mod corect. Astfel echipa de inspecție fiscală a refăcut anexa privind calculul diferențelor suplimentare aferente producției estimate stabilite de echipa de inspecție fiscală, stabilind următoarele sume:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei (aceeași sumă ca și cea stabilită în Decizia de impunere F-SM .X./26.08.2016 și Raportul de Inspecție Fiscală F-SM .X./26.08.2016).

- TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (în timp ce în Decizia de impunere F-SM .X./26.08.2016 și Raportul de Inspecție Fiscală F-SM .X./26.08.2016 s-a stabilit un TVA suplimentar în sumă de .X. lei, deci cu .X. lei mai mult)”, în temeiul art.279 alin. (1) și alin.(2), din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală , cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația pentru TVA în sumă de .X. lei, cu consecința anulării parțiale a actului administrativ fiscal pentru aceeași sumă și se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și TVA.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate se:

DECIDE

1. Admiterea contestației formulate de .X. SRL- în insolvență, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SM .X./26.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SM .X./26.08.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și anularea parțială a actului administrativ fiscal pentru această sumă.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL – în insolvență, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SM .X./26.08.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SM .X./26.08.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Punctul 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

x