

DECIZIA nr. 1099 din 28.06.2017
privind soluționarea contestației formulata de către
SC x SRL-in insolventa
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/14.04.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov- Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita- Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr. x/06.04.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.x/14.04.2017 asupra contestatiei formulata de catre SC x SRL cu sediul in x, cart.x, bl.x, jud.Harghita, sustinut si de catre lichidatorul judiciar provizoriu, x IPURL.

Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/28.02.2017 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x din data de 28.02.2017, emise de Administratia Județeană a Finanțelor Publice Harghita- Activitatea de Inspectie Fiscala, cu privire la suma **de x lei** din care:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar
- x lei reprezentand impozit pe profit stabilita suplimentar

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea Deciziei de impunere cu nr. x/28.02.2017 in data de 28.02.2017, prin remiterea sub semnatura a actului administrativ fiscal si inregistrarea contestatiei la AJFP x in data de 21.03.2017, conform stampilei acestei institutii.

Constatând că in speta, sunt intrunite conditiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, prin Serviciul Soluționare Contestatii 2, este investită să soluționeze contestația formulata de SC x SRL.

I. SC x SRL, prin contestația depusa la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita, înregistrata sub nr.x/21.03.2017, solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr. x/28.02.2017 si a Raportului de inspectie fiscala nr. x/28.02.2017, pentru urmatoarele motive:

Petenta considera actele atacate neintemeiate si nelegale, avand in vedere urmatoarele aspecte:

Cu privire la achizițiile de materiale si subansamble electronice de la societatea x SRL in perioada 01.01.2014-30.09.2016, pentru care societatea a dedus TVA în sumă de x lei, contribuabilul precizeaza faptul ca organul de control le-a considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere la TVA, deoarece verificându-se aplicația C-Lynx la data de 08.02.2017 au rezultat neconcordanțe în declararea achizițiilor/livrărilor de bunuri și servicii pe anul 2016, respectiv societatea furnizoare SC x SRL nu a declarat livrări către petent.

Totodata se precizeaza faptul ca i s-a imputat societatii faptul ca furnizoarea are ca asociati cetateni straini, reprezentantii societatii(x SRL) nu au fost gasiti, nu a raportat livrari catre SC x SRL, nu s-a depus deconturi si declaratii organelor fiscale.

Astfel, datorita deficiențelor constatate organele fiscale nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzacțiilor în cauză existând suspiciunea că nu sunt reale.

Petenta precizeaza faptul ca organul de control în mod eronat a considerat că aceste înregistrări nu sunt reale, deoarece achizițiile de bunuri s-au efectuat în condiții legale, au fost contabilizate conform prevederilor legale, iar faptul că societățile comerciale partenere nu au evidențiat în contabilitatea lor, nu au raportat sau nu au putut fi contactați pentru efectuarea controlului fiscal nu este culpa SC x SRL.

De asemenea se mentioneaza faptul ca în ceea ce privește susținerea organului de control cum că aceste tranzacții ar fi fictive datorită faptului că societatea furnizoare respectiv alte societăți cu care SC x SRL a avut raporturi comerciale și-au schimbat sediul din județul Harghita în alte județe, că sunt înregistrate mai multe la aceeași adresă și că unele dintre ele sunt în prezent în stare de inactivitate, de insolvență sau de faliment respectiv că nu au putut fi contactați reprezentanții legali ai acestora, nu sunt motive imputabile petentei așa cum nici relațiile societăților furnizoare cu alte societăți nu sunt aspecte relevante pentru raporturile comerciale avute cu SC x SRL.

Totodata se precizeaza faptul ca au fost respectate prevederile art.145 si art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.297(4), art.299(1) lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel fiind îndeplinite condițiile expres prevăzute de lege pentru ca TVA -ul aferent facturilor emise să fie deductibilă și nu lasă loc de interpretare sau de prezumții neîntemeiate, sustinand faptul ca evidențele contabile precum și actele în baza cărora s-au înscris în evidența contabilă aceste tranzacții sunt conforme cu legea motiv pentru care SC x SRL are drept de deducere la TVA iar cele constatate de organele de control sunt nelegale și neîntemeiate.

SC x SRL sustine ca nu răspunde pentru întocmirea corectă a evidenței contabile de către societățile partenere și nici nu are vreo obligație legală sau posibilitate concretă de a verifica acest lucru.

În susținerea contestatiei petenta invoca prevederile art.167, art.168 (a) art.178 lit.(a) art.220 punctul 1, art.226 si art.273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Petenta sustine ca organul fiscal nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice ca emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept, dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză, dacă era în măsură să le livreze, respectiv dacă a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA, pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte, sau pe de altă parte, să dispună de documente în această privință, motiv pentru care SC x SRL considera nelegală stabilirea obligațiilor de plată suplimentar a TVA în sumă de x lei pentru motivele arătate mai sus.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, petenta sustine faptul ca toate achizițiile de bunuri si servicii achizitionate de la societatiile mentionate in actul de control au avut la baza contracte comerciale incheiate cu SC x SRL, livrarile au fost efectuate pe baza de facturi fiscale, s-a întocmit note de receptie, cea mai mare parte a marfurilor a fost revanduta cu adaosul comercial aferent, pe baza de contracte comerciale si facturi catre terte persoane, iar o alta parte au fost montate in cadrul sistemelor de securitate efectuate.

Petenta sustine ca nu au fost incalcate prevederile art.21, alin.1 si alin.4 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.19 alin(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare valabil din 01.01.2016, rationamentul organului fiscal este incorect intru-cat nu s-a verificat si consecinta patrimoniala a achizitiilor efectuate la firmele in cauza, nu s-a urmarit veniturile impozabile realizate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/28.02.2017, emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/28.02.2017, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Harghita, au verificat perioada 01.01.2014-30.09.2016 privind Impozitul pe profit respectiv TVA pentru perioada 01.04.2014-30.09.2016 astfel s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare în suma totala de x lei, din care impozit pe profit în suma de x lei respectiv TVA în suma de x lei.

Organul de inspectie a procedat la extragerea datelor relevante în ceea ce privește tranzactiile declarate fiscal de contribuabil în corelație cu date și informații din surse publice și bazele de date ale ANAF, comportamentul fiscal al societății verificate și al partenerilor, datele diagramelor C-Lynx, ce reprezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional aprovizionare-livrare.

Având în vedere deficiențele constatate în urma controlului, redate pe larg în Raportul de inspectie fiscala, la cap.III, organele de inspectie fiscala au stabilit sume suplimentare în suma totala de x lei, reprezentând impozit pe profit (x lei) și TVA (x lei) aferenta achizițiilor de bunuri reprezentând materiale și subansamble electronice, achiziționate de la SC x SRL cu o baza de impunere în suma de x lei

Inspectorii fiscali au stabilit ca SC x SRL nu a declarat livrarile către petent în suma de x lei, totodată s-a constatat ca SC x SRL nu funcționează/nu a funcționat la sediul social declarat drept pentru care a fost declarat ca fiind contribuabil inactiv, rolul și scopul acestuia a fost acela de a furniza facturi de proveniență cu TVA, pentru diminuarea obligațiilor fiscale de plată datorate către bugetul de stat de x SRL.

Astfel, inspectorii fiscali au stabilit ca prin emiterea de documente care nu au la baza operațiuni reale s-a realizat disimularea realității cu scopul de a crea o bază fictivă în urma căreia SC x SRL să înregistreze și să declare fără a achita obligațiile fiscale, prin crearea aparentei existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat.

Având în vedere deficiențele sus menționate, inspectorii fiscali au stabilit ca Baza impozabilă în suma de x lei și TVA aferenta în suma de x lei, nu respectă condițiile impuse de Codul fiscal pentru a fi deductibile, astfel SC x SRL a încălcat prevederile, art.297, alin.4, lit.a, art.299, alin.1, lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.6, art.55, alin.1 și alin.2, art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se reține:

*Cu privire la sumele de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respectiv suma de x lei reprezentând impozit pe profit stabilită suplimentar, **cauza supusa soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestatii 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Activitatea de Inspekție Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Harghita sesizarea penală cu nr. x28.02.2017 privind aspectele consemnate în Decizia de impunere nr. x28.02.2017, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, dosarul fiind înregistrat sub nr. x/P/2017 la Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita, fiind efectuate cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art. 9 din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.***

În fapt, cu privire la TVA, SC x SRL, în anul 2016 a declarat achiziții de la SC x SRL în valoare totală de x lei, cu TVA aferenta de x lei în baza a 8 facturi fiscale:
- factura fiscala nr. x în valoare de x lei cu TVA aferenta în suma de x lei;

- factura fiscala nr. x in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei; reprezentand subansamble electronice, in sa furnizorul nu a declarat livrarile respective in totalitate, a declarat numai x lei (baza de impunere) si TVA aferenta in suma de x lei.

Analizand tranzactiile efectuate de petent, inspectorii fiscali au ajuns la concluzia ca acestea sau derulat intr-o maniera care in mod normal nu ar fi fost utilizate in cadrul unor practici comerciale considerate rezonabile, conducand la obtinerea de avantaje fiscale, diminuarea TVA de plata si impozit pe profit.

Astfel, inspectorii fiscali au stabilit ca prin inregistrarea acestor tranzactii, din punct de vedere a TVA, SC x SRL in perioada 01.01.2016-30.09.2016 a dedus nejustificat TVA in suma de x lei.

Organul de inspectie a retinut ca pe facturile mentionate mai sus, la rubrica date privind expeditia, au fost inscrise numele delegatilor x si y si mijloacele de transport cu nr. de inmatriculare x, y (aparinand societatii y SRL) si z (aparinand petentei). Pentru toate facturile au fost intocmite note de receptie si constatare de diferente.

Alaturi de facturile fiscale enumerate, au fost prezentate si avize de insotire a marfii, care contin aceleasi date ca si facturile mentionate mai sus, iar pe CMR-urile atasate este in scris ca si transportator societatea x SRL si societatea z SRL.

Inspectorii fiscali in baza datelor rezultate din evidenta contabila si inscrise in deconturile de TVA depuse de SC x SRL, au stabilit ca acesta a declarat achiziții de pe teritoriul național care nu sunt reale, rezultând astfel în deconturile de taxă sume mai mari sau aproape egale cu livrările declarate.

Organul de inspectie a retinut ca din declarațiile depuse a rezultat că, achizițiile inregistrate si declarate in deconturile privind TVA D300, respectiv în declarația D394, nu pot fi luate în considerare ca fiind reale, deoarece sunt efectuate de societăți cu comportament evazionist, declarate inactivi, sau care nu-si desfasoara activitatea la sediul social declarat, scopul fiind diminuarea obligațiilor fiscale de plată datorate către bugetul de stat de SC x SRL.

Astfel, societatea furnizoare nu declara livrari catre petent in declaratia D394, nu depune decont privind TVA si nu colecteaza TVA, nu desfasoara activitate la sediul social declarat si la randul ei se aprovizioneaza de la societati cu acelasi comportament fiscal.

Totodata din Procesul verbal nr.x/15.10.2016 incheiat de catre DRAF 7 Sibiu a rezultat faptul ca achizițiile declarate ca efectuate de Sc x SRL de la SC x SRL in perioada 24.11.2014-26.07.2016 sunt operatiuni fictive singurul scop al acestora fiind acela de a crea o premisa de legalitate a operatiunilor economice derulate cu SC xSRL in calitate de furnizor al bunurilor inscrise in facturi, societate care nu a efectuat livrarile de bunuri catre petent. Astfel, documentele emise in numele acestei societati nu pot avea calitatea de documente justificative.

In baza celor prezentate la TVA prin similitudine inspectorii fiscali au procedat la stabilirea diferentelor si in ceea ce priveste impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2014-30.09.2016.

Pentru anul 2016 organul de inspectie a retinut ca nu se justifica a fi cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit achizițiile de la furnizorul Sc x SRL in valoare de x lei motiv pentru care s-au procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultand o suma suplimentara de plata in valoare de x lei

In urma inspectiei fiscale organul de inspectie a considerat ca achizițiile de bunuri de la furnizorul Sc x SRL si prezentate la TVA sunt operatiuni fictive si le sunt aplicabile

prevederile art.11, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza " *la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod , autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are ca scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*"

Astfel, prin inregistrarea in evidenta contabila, la cheltuieli deductibile, a facturilor fiscale emise de furnizorul Sc x SRL, petentul a majorat cheltuielile societatii intru-cat inspectorii fiscali au stabilit ca aceste achizitii neavand loc in realitate, operatiunile au fost inregistrate pentru diminuarea bazei impozabile implicit a impozitelor aferente de plata, contrar celor sustinute de reprezentantul societatii.

Ca urmare a deficientelor constatate de inspectorii fiscali, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzactiilor, existand suspiciunea ca acestea nu sunt reale, societatea a incalcat prevederile art. 9 alin.(l) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, motiv pentru care, prin adresa nr. x28.02.2017, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP Harghita, a inaintat sesizarea penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(l) lit. c. din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin adresele cu nr. x/04.05.2017 respectiv x/31.05.2017, D.G.R.F.P. Brasov -Serviciul Solutionare Contestatii 2, a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul Harghita sa comunice care este stadiul solutionarii Sesizarii penale nr. x/28.02.2017.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.x/13.06.2017, Parchetul de pe langa Tribunalul Harghita precizeaza ca Sesizarea penală nr.x/28.02.2017 inaintata de AJFP Harghita face obiectul dosarului penal nr.x/P/2017 si se afla in lucru la I.P.J. Harghita-Serviciul de investigare a criminalitatii economice.

Petenta nu este de acord cu cele stabilite de inspectorii fiscali sustinand faptul ca achizitionarea de materiale si subansamble electronice de la SC x SRL s-a efectuat cu respectarea legislatiei in vigoare, iar faptul ca furnizorul nu a declarat livrarile efectuate catre SC x SRL nu i se poate imputa petentei atata timp cat el a respectat legislatia in vigoare.

În drept, la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, se stipulează următoarele:

„ART. 9

(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...].”

De asemenea, potrivit prevederilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completarile ulterioare:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni 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.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, din constatările organului de inspecție fiscală, s-a reținut, ca între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, prin Decizia de impunere nr. x/28.02.2017 - 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 cauză, se ridică problema realității operațiunilor economice desfășurate având în vedere că organele de inspecție fiscală în urma controlului efectuat la SC x SRL, s-a constatat faptul că petenta a înregistrat o serie de facturi de la SC x SRL care nu au avut la baza operațiuni reale, realitate nu a putut fi probată, au fost înregistrate doar cu scopul diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului consolidat al statului (impozit pe profit și TVA).

Societatea verificată și-a diminuat baza de impozitare a impozitului pe profit și TVA prin înregistrarea de facturi de achiziție procurate de la cele două societăți, care au avut un comportament de tip *"fantomă"*, care nu au declarat tranzacțiile respective.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că x SRL a mărit în mod nejustificat cheltuielile și a dedus în mod nejustificat TVA, înregistrând în evidența contabilă achiziții de bunuri, în baza facturilor emise de furnizor, facturi care nu reflectă operațiuni reale, fiind eludat scopul legii fiscale.

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

Se reține faptul că petenta nu a prezentat documentele fiscale contabile (facturi de revanzare a bunurilor achiziționate de la SC x SRL, devize de lucrări, procese verbale, situații de lucrări, etc) ale societății cu ocazia depunerii prezentei contestații.

Faptele constatate de organele de inspecție fiscală au avut drept consecință diminuarea bazelor de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit și TVA, fiind creat un prejudiciu în dauna bugetului de stat.

Se constată 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).

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.

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 înrăurire 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.

De asemenea, 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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată prin 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 justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit 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 înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, *suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii*.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *"penalul ține în loc civilul"*, respectiv art.28 din Codul de procedură penală, republicat, cu modificările ulterioare, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

“(1) 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. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.

(2) Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor judiciare penale cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”

Potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor doua acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analogice sau comparabile.

A proceda astfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care pentru constatarile desprinse în urma inspecției fiscale finalizate prin întocmirea Deciziei de impunere nr. x/28.02.2017, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr.x/28.02.2017, au înaintat sesizarea penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita, în vederea constatării existenței sau inexistenței

elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, 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.

De asemenea, 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 ca „*autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.*”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că „*iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni...*”

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

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

Deasemena, 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).

Suspendarea soluționării cauzei permite organelor de cercetare penală să-și finalizeze cercetările în vederea stabilirii unei certitudini privind activitatea economică a contribuabililor și a furnizorilor acestora, având menirea, totodată, de a evita pronunțarea unor hotărâri contradictorii, suspendarea soluționării cauzei urmărind obținerea unei certitudini prin soluționarea dosarului penal, unde se cercetează indiciile săvârșirii unor infracțiuni pentru a se stabili existența sau inexistența infracțiunii privind operațiunile economice desfășurate, iar, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni.

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, potrivit principiului de drept „*penalul ține în loc civilul*”, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, DGRFP Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 2 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 (in vigoare începând cu 01.01.2016), 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”.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, punctul 10.2 din Instrucțiunile privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, stipulează:

„10.2. 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și ramasa de plată în suma de x lei, respectiv pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei**, în funcție de soluția pronunțată pe latura penală cu caracter definitiv sub aspectul realității operațiunilor în cauză cu consecințe în ceea ce privește stabilirea, deductibilitatea TVA și a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, 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.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, în baza art.272, art.273, art.276, art.277 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Suspendarea soluționării contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/28.02.2017 cu privire la suma totală de x lei din care:

- x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar
- x lei reprezentând impozit pe profit stabilită suplimentar

Solutionarea contestatiei cu privire la sumele de mai sus, va fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a încetat în conditiile legii, în conformitate cu dispozitiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Harghita in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL

x