



## DECIZIA NR. 10041/06.02.2020

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C.X S.R.L. din Iași**, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X /22.11.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C.XS.R.L. Iași**, cod de identificare fiscală RO X înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.JX cod CAEN 4646- "Comerț cu ridicata al produselor farmaceutice", cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, strada X, nr.X camera nr.X, bloc X, scara X, etaj X, ap.X, județul Iași, prin administrator X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

Prin contestația formulată, petenta solicită și susținerea orală a contestației.

Astfel, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 9.12. din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, în data de 09.12.2019 s-a emis Minuta încheiată cu ocazia susținerii orale a contestației **S.C.X S.R.L. Iași**, aflată la dosarul cauzei.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, petenta solicită suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă având în vedere faptul că X Ltd din Cipru a depus la autoritățile fiscale din Cipru o cerere de revizuire a răspunsului transmis de aceasta autorităților fiscale din România, în sensul confirmării tranzacțiilor între X Ltd din Cipru și S.C.X S.R.L. Iași.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- Slei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării deciziei contestate, respectiv data de **30.09.2019**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală nr.X, adresă pe care domnul X, în calitate de administrator, a semnat de primire și data depunerii contestației, respectiv **15.11.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Iași-Inspecție Fiscală sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul X, în calitate de administrator al societății.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

**I.S.C.X S.R.L. Iași** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, susținând următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 21.09.2017-16.09.2019, pe o perioadă de 725 zile, din care 654 de zile a fost suspendată, rezultând o perioadă de desfășurare a inspecției fiscale de 71 de zile, ceea ce contravine prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că eronat organele de inspecție fiscală au încadrat societatea în categoria contribuabililor mijlocii.

Societatea precizează că deține un punct de lucru în București, sector X, strada X nr.X, Tronson X parter, bloc X pentru care nu s-au efectuat verificări, astfel că nu pot fi aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, societatea susține că nu a fost înștiințată cu privire la prelungirea duratei efectuării inspecției fiscale.

Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de X Ltd Cipru, în baza Contractului nr.X petenta susține că aceste servicii se încadrează în categoria contractelor de marketing, și nu de consultanță, așa cum susțin organele de inspecție fiscală.

Conform prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru serviciile de marketing nu sunt necesare justificări suplimentare în vederea acordării deductibilității cheltuielilor. Societatea susține că totuși deține rapoarte cu activitățile prestate de X Ltd Cipru, acestea conținând două părți: o componentă generală și una specifică, care cuprinde perioada în care s-a desfășurat activitatea, cuprinzând date și nume de companii care reprezintă potențiali clienți și persoane, e-mailurile transmise către potențialii clienți, data la care au avut loc întâlnirile cu potențialii clienți, locul unde a avut loc întâlnirea, persoanele, identificate cu nume și prenume, din cadrul companiilor care reprezentau potențialii clienți care au participat la întâlniri și cătora le-a fost prezentată **S.C.X S.R.L.** De asemenea, prestatorul, X Ltd Cipru, a negociat condițiile contractuale în numele petentei.

Componenta specifică cuprinde și modul în care acești furnizori au negociat cu clienții existenți (eventualele defecte datorate transportului-cutii deteriorate care nu mai pot fi comercializate, diferențe la recepția mărfurilor).

Afirmația organelor de inspecție fiscală precum că facturile emise de X Ltd Cipru nu îndeplinesc condiția de document justificativ este eronată deoarece facturile în cauză cuprind toate elementele prevăzute de legislația în vigoare pentru a îndeplini condiția de document justificativ.

Petenta afirmă că a justificat prestarea serviciilor prin rapoartele de activitate, prezentate organelor de inspecție fiscală, necesitatea efectuării acestor servicii fiind demonstrată prin creșterea volumului de activitate, astfel fiind îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

Societatea susține că pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu conține prevederi referitoare la conținutul rapoartelor de activitate, solicitările organelor de inspecție fiscală fiind astfel nefundamentate pe o bază legală.

Referitor la Notele de fundamentare solicitare informații de tip SCAC/AF cu numărul de înregistrare X/22.01.2018 și nr.X/04.05.2018, petenta susține că faptul că autoritățile fiscale din Cipru au efectuat o simplă verificare în baza lor de date nu înseamnă că tranzacțiile nu au fost efectuate, acestea neefectuând o verificare la X Ltd Cipru, ci numai o consultare a bazei lor de date, în răspunsul formulat de autoritățile fiscale din Cipru nefiind infirmată realitatea tranzacțiilor, ci precizând faptul că autoritățile fiscale cipriote nu au regăsit informații în baza lor de date. Faptul că societatea nu mai este plătitoare de TVA din anul 2014 nu înseamnă că în anul 2012 nu a avut activitate.

Petenta mai susține că a luat legătura cu reprezentanții societății X Ltd Cipru, acesta punându-i la dispoziție bilanțurile pentru perioada de

referință unde sunt evidențiale tranzacțiile cu petenta, bilanțuri auditate de auditor extern autorizat și depuse la organele fiscale din Cipru.

Societatea concluzionează că din răspunsul primit de la autoritățile din Cipru nu se poate desprinde concluzia că nu au fost reale tranzacțiile între X Ltd Cipru și **S.C.XS.R.L.**, sau că societatea X Ltd Cipru nu a existat sau nu există.

Referitor la serviciile efectuate de X petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de faptul că neînregistrarea cheltuielilor în sumă de S lei în anul 2011 generează un impozit pe profit virat în plus pentru acest an. Astfel, impozitul pe profit virat în plus în anul 2011 ar fi anulat obligația de plată suplimentară stabilită pentru anul 2012.

Referitor la serviciile prestate de S.C. X S.R.L., petenta susține că în anul 2012 a achiziționat prestări de servicii în sumă de S lei, cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S0 lei. Din această valoare, urmare a verificărilor efectuate în cadrul S.C.XS.R.L., s-a constatat că prestatorul nu poate justifica prestări de servicii în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Astfel, în urma negocierilor cu prestatorul, s-a convenit ca pentru serviciile nejustificate să se ștorneze facturile, rezultând o ștornare a cheltuielilor în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei.

Cheltuielile cu serviciile neștornate în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, reprezintă comision plătit conform contractului pentru vânzările către clienți.

Petenta susține că deține documente justificative care demonstrează că serviciile prestate de S.C. X S.R.L. au fost în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile, că are încheiat contract de prestări servicii cu această societate și că înregistrările în contabilitate au fost făcute în baza documentelor justificative.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la S.C. X S.R.L., aceasta este deductibilă deoarece sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că aceste servicii sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, societatea neînregistrând operațiuni scutite fără drept de deducere, deține o factură emisă conform art.155, iar acestea cuprind toate informațiile prevăzute de lege.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, înscrisă în factura de avans nr.X5/22.10.2014, emisă de S.C.X S.R.L., petenta susține că nu poate fi invocat art.304 alin.(1) lit.c) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece societatea nu a achiziționat bunuri sau servicii pe care nu le-a utilizat, în acest caz fiind aplicabile prevederile art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta consideră că prin această interpretare abuzivă a prevederilor legale sunt încălcate: principiile fiscalității, obiectivele strategice pe termen mediu ale administrației fiscale, prevederile Codului etic al inspectorului de control fiscal, principiile fundamentale ale Codului etic al inspectorului de control fiscal și conduita impusă de acesta.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale: impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2015 și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.05.2013-31.12.2016.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei**, cu un impozit pe profit în sumă de **S lei**, astfel:

-suma de **S lei** provine din neacordarea deductibilității cheltuielilor privind comisioanele și onorariile, înregistrate în contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile", aferente facturilor emise de către X Ltd (INVOICE nr.X15.03.2012, în sumă de Seuro, INVOICE nr.X/30.06.2012 în sumă de S euro și INVOICE nr.X/28.09.2012 în sumă de S euro), facturi ce reprezintă contravaloare prestări servicii, înregistrate în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, pentru care petenta nu prezintă documente justificative care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile, așa cum prevede legislația în vigoare.

Între X Ltd Cipru și S.C.XS.R.L. Iași a fost încheiat contractul de prestări servicii nr.X/01.11.2011, având ca obiect "*promovarea și respectarea intereselor beneficiarului în relațiile sale cu terții, cercetarea de piață, identificarea potențialilor clienți, inițierea, negocierea și dezvoltarea unei relații cu aceștia.....*". Conform art.4 din contract : "*beneficiarul se angajează să plătească prestatorului un onorariu pe oră în valoare de S de euro, fără TVA....acest onorariu va fi plătit pe baza anexelor atașate, cu numărul de ore facturabile pentru fiecare țară și rapoartele de activitate lunare emise de prestator.*"

Mai mult, prin Notele de fundamentare solicitare de informații de tip SCAC/AF cu număr de înregistrare X/22.01.2018 și X/04.05.2018 s-au solicitat informații cu privire la achizițiile de servicii de la X Ltd, precum și toate documentele pentru operațiunile realizate efectiv între cele două societăți care să ateste certitudinea și legalitatea tranzacțiilor efectuate.

Prin răspunsurile transmise de autoritățile din Cipru, înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași-Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași -Inspecție Fiscală sub nr.X/17.04.2018 și X/10.07.2018, nu au fost confirmate tranzacțiile de mai

sus, fiind comunicate următoarele: "...Nu deținem documente/informații în baza noastră de date.... Nu știm cine sunt asociații și nu avem informații despre plăți. Directorii companiei din Cipru nu au nicio informație."

Astfel, în baza prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei (Seuro);

-suma de **S lei**, provine din neacordarea deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii din cont 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", ca urmare a faptului că petenta înregistrează în contabilitate factura nr.X/05.11.2011, emisă de către X în valoare totală de S euro.

Societatea înregistrată în contabilitate, în luna noiembrie 2011, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", doar suma de S lei, urmând ca diferența în sumă de S lei să fie înregistrată astfel: Slei în luna ianuarie 2012 și suma de S lei în luna februarie 2012. În fapt, societatea înregistrează în anul 2012 cheltuieli aferente anului 2011 fără a ține cont de prevederile art.19 și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal deoarece sunt aferente altui an fiscal;

-suma de **S lei**, reprezentând achiziții de prestări servicii de la trei societăți, efectuate în anul 2012 și înregistrate în evidența contabilă, în baza facturilor primite, în conturile 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", astfel:

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

În luna ianuarie 2015, petenta înregistrează prin note contabile ștornări de servicii neefectuate de cele trei societăți, pentru perioada 2011-2014, influențând jurnalul de cumpărări al acestei luni, cu ștorno TVA deductibil.

Organele de inspecție fiscală au repus pe trimestre cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentând prestări servicii neefectuate în sumă de S lei și ștornate în luna ianuarie 2015 și cheltuielile cu prestările de servicii neștornate în sumă de S lei, aferente S.C. X S.R.L., sume care provin din neacordarea deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii ca urmare a faptului că societatea nu prezintă documente justificative care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt

aferente unor operațiuni impozabile, așa cum prevede art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au repus pe luni nedeductibilitatea TVA dedusă în sumă de S lei, pentru TVA aferentă cheltuielilor reprezentând prestări servicii neefectuate și ștornate în sumă de S lei și pentru diferența de cheltuieli cu prestările de servicii neștornate în luna ianuarie 2015, aferente S.C. X S.R.L., cu TVA suplimentar în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) art. 146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **S lei** reprezintă diferența de profit impozabil ce provine din calcularea eronată de către petentă a procentului aplicat bazei impozabile de către societate. Astfel, pentru anul 2014, societatea a stabilit un profit impozabil în sumă de S lei și a declarat la organele fiscale un impozit pe profit în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând suma de S lei ( $S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$ ), deci o diferență în sumă de S lei.

Societatea a achiziționat cu factura nr.X/22.10.2014, de la S.C. X S.R.L., avans produse farmaceutice în valoare totală de S lei, bază impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, înregistrările în evidența contabilă fiind:

4091 "Furnizori-debitori"=401 "Furnizori", cu suma de S lei

4426 "TVA deductibilă"= 401 "Furnizori" cu suma de S lei.

Prin factura seria PHS nr.X/31.10.2016, S.C. XS.R.L. ștornează factura de avans.

Organele de inspecție fiscală au considerat că în luna octombrie 2016, pentru TVA dedus în sumă de **S lei** petenta trebuia să țină seama de prevederile art.304 alin.(1) lit.c) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodata, se reține că echipa de inspecție fiscală a avut în vedere, la stabilirea impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de X Ltd și constatările consemnate în Procesul verbal nrX/14.12.2016 întocmit de inspectorii Direcției Generale Antifrauda Fiscala – Direcția Regională Antifraudă Fiscală 1 Suceava, care, urmare celor constatate, au formulat Sesizarea penala nr. A\_DAF X/31.05.2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr.X/15.01.2020, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași să-i comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr.A\_DAF X/31.005.2017, formulată de Direcția Generală Antifraudă Fiscală, înregistrată sub nr. unic de dosar penalX/2017.

Prin adresa nr. X/2017 din data de 20.01.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X/27.01.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași ne transmite că în cauza penală nr.X/2017 se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, cu modificările și completările ulterioare, pentru evidențierea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale sau evidențierea altor operațiuni fictive și că din data de 14.06.2017 acest dosar se află în lucru la organele de cercetare penală din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Organizate.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

#### **Aspecte procedurale**

#### **Referitor la susținerea petentei precum că a fost depășită durata efectuării inspecției fiscale**

Se reține că potrivit prevederilor art.126 și art.127 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale:

**“Art.126-(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:**

**a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;**

**b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;**

**c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.**

**(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor [art. 117](#) alin. (1).**

**“Art.127-Suspendarea inspecției fiscale**

**(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:**



**a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;**

**b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;**

**c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;**

**d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit [art. 63](#);**

**e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;**

**f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;**

**g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;**

**h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit [Codului fiscal](#);**

**i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;**

**j) în alte cazuri temeinic justificate.**

**(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.**

**(...)**

**(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”**

**“Art.130-(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”**

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 90 de zile în cazul contribuabililor mijlocii, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-petenta este contribuabil mijlociu;

-începerea inspecției fiscale a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția 9, din data de 21.09.2017;

-data la care fost programată discuția finală este 16.09.2019;

-perioade de suspendare a inspecției fiscale: de la data de 16.02.2018 la data de 20.08.2018, Decizie de suspendare nr.X/16.02.2018, de la data de 17.11.2017 la data de 15.02.2018, Decizie de suspendare nr.X/17.11.2017, de la data de 21.08.2018 la data de 21.02.2019, Decizie de suspendare nr.X/21.08.2018, de la data de 22.02.2019 la data de

04.09.2019, Decizie de suspendare nr.X/22.02.2019. Astfel, așa cum susține și petenta, rezultă o perioadă totală de suspendare de 657 zile.

Având în vedere faptul că perioada de desfășurare a inspecție fiscale a fost de 726 zile, din acestea se scad numărul de zile în care inspecția fiscală a fost suspendată (657 zile), rezultând 69 de zile de desfășurare a inspecției fiscale.

Se reține că termenul de desfășurare a inspecției fiscale, prevăzut de art.126 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este un termen de recomandare, sancțiunea fiind prevăzută la alin.(2) al acestui articol, și anume încetarea inspecției fiscale, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere, în situația în care inspecția fiscală nu a fost finalizată într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1).

Referitor la susținerea petentei precum că nu se încadrează în categoria contribuabililor mijlocii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală rezultă că societatea este contribuabil mijlociu.

Având în vedere faptul că inspecție fiscală s-a desfășurat pe o perioadă de 69 zile, rezultă că aceasta se încadrează în termenul prevăzut de lege pentru a putea emite decizie de impunere, încadrându-se în termenul de 90 de zile pentru contribuabili mijlocii.

### **Aspecte de fond**

**1.Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de: X Ltd în sumă de S lei, X în sumă de S lei și S.C. X S.R.L. în sumă de S lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă prestărilor de servicii facturate de S.C. X S.R.L., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X, contestată, cu privire la aceste sume, fac obiectul dosarului penal nr.X/2019 aflat în lucru la organele de cercetare penală din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare**

**În fapt**, petenta înregistrează cheltuieli privind comisioanele și onorariile, în sumă de **S lei**, în contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile", aferente facturilor emise de către X Ltd (INVOICE nr.X/15.03.2012, în sumă de euro, INVOICE nr.X/30.06.2012 în sumă de S euro și INVOICE nr.X/28.09.2012 în sumă de S euro), facturi ce reprezintă

contravaloare prestări servicii, înregistrate în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, pentru care petenta nu prezintă documente justificative care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile, așa cum prevede legislația în vigoare.

Între X Ltd Cipru și S.C.XS.R.L. Iași a fost încheiat contractul de prestări servicii nr.X/01.11.2011, având ca obiect *“promovarea și respectarea intereselor beneficiarului în relațiile sale cu terții, cercetarea de piață, identificarea potențialilor clienți, inițierea, negocierea și dezvoltarea unei relații cu aceștia....”*. Conform art.4 din contract : *“beneficiarul se angajează să plătească prestatorului un onorariu pe oră în valoare de 500 de euro, fără TVA....acest onorariu va fi plătit pe baza anexelor atașate, cu numărul de ore facturabile pentru fiecare țară și rapoartele de activitate lunare emise de prestator.”*

Mai mult, prin Notele de fundamentare solicitare de informații de tip SCAC/AF cu număr de înregistrare X/22.01.2018 și X/04.05.2018 s-au solicitat informații cu privire la achizițiile de servicii de la X Ltd, precum și toate documentele pentru operațiunile realizate efectiv între cele două societăți care să ateste certitudinea și legalitatea tranzacțiilor efectuate.

Prin răspunsurile transmise de autoritățile din Cipru, înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași-Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași -Inspecție Fiscală sub nr.X/17.04.2018 și X/10.07.2018, nu au fost confirmate tranzacțiile de mai sus, fiind comunicate următoarele: *“...Nu deținem documente/informații în baza noastră de date.... Nu știm cine sunt asociații și nu avem informații despre plăți. Directorii companiei din Cipru nu au nicio informație.”*

Astfel, în baza prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei (Seuro);

În luna noiembrie 2011, Xemite către petentă factura nr.X/05.11.2011, în valoare totală de S euro.

Societatea înregistrează în contabilitate, în luna noiembrie 2011, în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, doar suma de S lei, urmând ca diferența în sumă de **S lei** să fie înregistrată astfel: S lei în luna ianuarie 2012 și suma de S lei în luna februarie 2012. În fapt, societatea înregistrează în anul 2012 cheltuieli aferente anului 2011 fără a ține cont de prevederile art.19 și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal deoarece sunt aferente altui an fiscal.

În anul 2012, contestatoarea achiziționează prestări servicii de la trei societăți, pe care le înregistrează în evidența contabilă, în baza facturilor primite, în conturile 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” și 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, astfel:

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

În luna ianuarie 2015, petenta înregistrează prin note contabile ștornări de servicii neefectuate de cele trei societăți, pentru perioada 2011-2014, influențând jurnalul de cumpărări al acestei luni, cu ștorno TVA deductibil.

Organele de inspecție fiscală au repus pe trimestre cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentând prestări servicii neefectuate în sumă de S lei și ștornate în luna ianuarie 2015 și cheltuielile cu prestările de servicii neștornate în sumă de **S lei**, aferente S.C. X S.R.L., sume care provin din neacordarea deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii ca urmare a faptului că societatea nu prezintă documente justificative care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile, așa cum prevede art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au repus pe luni nedeductibilitatea TVA dedusă în sumă de S lei, pentru TVA aferentă cheltuielilor reprezentând prestări servicii neefectuate și ștornate în sumă de S lei și pentru diferența de cheltuieli cu prestările de servicii neștornate în luna ianuarie 2015, aferente S.C. X S.R.L., cu TVA suplimentar în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) art. 146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că echipa de inspecție fiscală a avut în vedere, la stabilirea impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de X Ltd Cipru, Xși S.C. X S.R.L. și constatările consemnate în Procesul verbal nr.X14.12.2016 întocmit de inspectorii Direcției Generale Antifrauda Fiscala – Direcția Regională Antifraudă Fiscală 1 Suceava, care, urmare celor constatate, au formulat Sesizarea penala nr. A\_DAF X/31.05.2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1)

lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr.X/15.01.2020, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași să-i comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr.A\_DAF X/31.005.2017, formulată de Direcția Generală Antifraudă Fiscală, înregistrată sub nr. unic de dosar penal X/P/2017.

Prin adresa nr. X/2017 din data de 20.01.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X/26.01.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași ne transmite că în cauza penală nrX/2017 se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, cu modificările și completările ulterioare, pentru evidențierea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale sau evidențierea altor operațiuni fictive și că din data de 14.06.2017 acest dosar se află în lucru la organele de cercetare penală din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Organizate.

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

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

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”**

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză se ridică problema legalității și realității operațiunilor înregistrate de societate, cu consecința sustragerii de la plata impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a detaliat la situația de fapt, că în perioada verificată societatea a înregistrat în

evidența contabilă achiziții de servicii de la furnizorul extern X Ltd din Cipru în sumă de **S lei**, având la bază contractul nr.X/01.11.2011, în baza a trei facturi reprezentând servicii intracomunitare, fără a avea anexate documente detaliate cu serviciile efectiv prestate.

În ceea ce privește prestările de servicii facturate de X în valoare totală de S euro, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează în contabilitate, în luna noiembrie 2011, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", doar suma de S lei, urmând ca diferența în sumă de **S lei** să fie înregistrată astfel: S lei în luna ianuarie 2012 și suma de S lei în luna februarie 2012. Astfel, societatea înregistrează în anul 2012 cheltuieli aferente anului 2011.

Referitor la prestările de servicii facturate de S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile cu prestările de servicii neștornate în sumă de **S lei**, aferente S.C. X S.R.L., sunt nedeductibile fiscal ca urmare a faptului că societatea nu prezintă documente justificative care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile.

În Sesizarea penală nr. A\_DAF X/31.05.2017, înaintată Parchetului de e lângă Tribunalul Iași de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală – Direcția Regională Antifraudă Fiscală 1 Suceava, care a avut la bază Procesul verbal nr.X/14.12.2016, inspectorii antifraudă au stabilit:

Referitor la facturile emise de X Ltd Cipru:

*În perioada 30.12.2011-28.09.2012 societatea XS.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli privind comisioanele și onorariile (ct.622), în baza a 4 (patru) facturi reprezentând servicii intracomunitare, în valoare de S lei, având înscris ca furnizor X LTD (Anexa 6).*

*Facturile mai sus menționate sunt însoțite doar de "Consultancy agreement" și "Resolutions", fără a avea anexate documente și informații detaliate care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, cum s-au derulat și în ce au constat acestea (situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).*

*(...)*

*Facem precizarea că societatea X LTD a prestat servicii doar către societatea X și către societatea X S.R.L., ambele deținute de către domnul X.*

*Deși au fost întreprinse demersurile necesare stabilirii stării de fapt fiscale și a identificării operațiunilor realizate efectiv de către cele două societăți, nu au fost identificate dovezi obiective și incontestabile care să ateste certitudinea și legalitatea tranzacțiilor comerciale declarate organului fiscal de către societatea verificată.*

*Având în vedere aspectele prezentate, s-a conturat suspiciunea rezonabilă că, achizițiile de servicii intracomunitare declarate de la societatea X LTD și înregistrate în evidența contabilă a societății XS.R.L. nu au avut la bază operațiuni reale."*

Referitor la factura nr.X/05.11.2011 emisă de NX :

*“Cu privire la relația dintre X GmbH și XS.R.L. a fost prezentat un contract de publicitate, având ca obiect închirierea de spațiu publicitar în cadrul campionatului de Formula 1 X. Conform contractului <<spațiul publicitar va consta într-un spațiu de 250 mm înălțime și 400 mm lățime pe partea laterală a automobilului>>, iar <<costurile generale pentru serviciul de publicitate sunt :Sumă: S euro; TVA: Seuro; Sumă totală:S de euro.>>*

*(...)*

*Factura nu are anexate documente și informații detaliate care să ateste prestarea efectivă a serviciilor de publicitate (situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).*

*De asemenea, pe site-ul nu apare, în imaginile disponibile, sigla companiei XS.R.L.*

*Având în vedere aspectele prezentate, s-a conturat suspiciunea rezonabilă că, achizițiile de servicii intracomunitare declarate de la X GmbH și înregistrate în evidența contabilă a societății XS.R.L. nu au avut la bază operațiuni reale.”*

Referitor la facturile emise de S.C. X S.R.L.:

*“Cu privire la relațiile dintre X S.R.L., în calitate de <<consultant>> și XS.R.L., în calitate de <<client>>, a fost prezentat contractul de comisionariat nr.1 din 17.05.2012, având ca obiect <<asistență acordată de Consultant Clientului, în vederea maximizării profitului net al acestuia prin creșterea vânzărilor>>*

*(...)*

*În perioada 31.08.2012-28.02.2014, XS.R.L. a declarat și înregistrat în evidența contabilă alte cheltuieli cu serviciile executate de terți (contul 628) în valoare de S lei bază impozabilă și TVA deductibilă (cotă 24%) în valoare de S lei, în baza facturilor având înscris ca furnizor X S.R.L.*

*(...)*

*Facturile au înscris la denumirea produselor sau a serviciilor <<Prestări servicii conform contract>> fiind însoțite doar de un <<Raport servicii>> și nu au anexate documente și informații detaliate care să ateste prestarea efectivă a serviciilor (situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).*

*(...)*

*Conform Registrului jurnal aferent lunii ianuarie 2015, aparținând societății verificate, X S.R.L. a ștorat o parte din serviciile înregistrate (sume aferente înregistrărilor din anul 2013 și anul 2014), în baza facturii nr.X/31.05.2015 având înscris la denumirea bunurilor sau a serviciilor <<Ștoro conform rezoluție>> și a notelor contabile, respectiv bază impozabilă în valoare de S lei și TVA deductibilă în valoare de -S lei, fără a fi identificate documente justificative care au stat la baza înregistrărilor descrise.*

*(...)*

*Deși au fost întreprinse demersurile necesare stabilirii stării de fapt fiscale și a identificării operațiunilor realizate efectiv de către cele două societăți, nu au fost identificate dovezi obiective și incontestabile care să ateste certitudinea și legalitatea tranzacțiilor comerciale declarate organului fiscal de către societatea verificată.*

*Având în vedere aspectele prezentate, s-a conturat suspiciunea rezonabilă că, achizițiile de servicii privind comisionale și onorariile declarate de la X S.R.L. și înregistrate în evidența contabilă a societățiiXS.R.L. nu au avut la bază operațiuni reale.”*

Prin urmare, facturile emise de X Ltd Cipru, X și S.C. X S.R.L., chiar dacă formal îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, nu pot fi considerate documente reale.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere, la stabilirea impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de: X Ltd în sumă de S lei, X în sumă de S lei și S.C. X S.R.L. în sumă de S lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă prestărilor de servicii facturate de S.C. X S.R.L. și constatările consemnate în Procesul verbal nr.X/14.12.2016 întocmit de inspectorii Direcției Generale Antifrauda Fiscala – Direcția Regională Antifraudă Fiscală 1 Suceava, care, urmare celor constatate, au formulat Sesizarea penală nr. A\_DAF X/31.05.2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Iașii, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, aceasta făcând obiectul dosarului penal nr.X/2017 aflat în lucru la organele de cercetare penală din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Organizate, fiind efectuate cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, cu modificările și completările ulterioare, pentru evidențierea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale sau evidențierea altor operațiuni fictive.

Organul de soluționare a contestației reține că, potrivit Sentinței civile nr.X/2010/CA pronunțată de Curtea de Apel Constanța – Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr.X/2010 „*la efectuarea unei cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrăurire hotărâtoare asupra soluției*”.

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 respective 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 aparentei 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.272/28.01.2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.*

Afirmația societății privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu este de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, 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, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitate contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

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.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțate, în condițiile în care constatările privind achizițiile de prestări servicii de la X Ltd, Xși S.C. X S.R.L. din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X, fac obiectul unui act de sesizare penală aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat aceleași aspecte ca și cele constatate de inspectorii antifraudă care au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. X/25.05.2017 pronunțată de Î.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la

definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”*

De asemenea, instanța apreciază că ***“tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”***

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, **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 căroră: ***“(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**, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**, 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.

**2.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă facturii de avans produse farmaceutice nr.X/22.10.2014 emisă de S.C. XS.R.L., în valoare totală de S lei, în condițiile în care la data emiterii facturii de avans petenta deduce taxa pe valoarea adăugată, iar la data emiterii facturii de ștorno avans, prin factura nr.PHS X/31.10.2016, petenta nu procedează la ștornarea TVA deoarece furnizorul nu mai era înregistrat în scopuri de TVA, factura de ștorno fiind fără TVA**

**În fapt,** societatea a achiziționat cu factura nr.X/22.10.2014, de la S.C. XS.R.L., avans produse farmaceutice în valoare totală de S lei, bază impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, înregistrările în evidența contabilă fiind:

4091 "Furnizori-debitori"=401 "Furnizori", cu suma de S lei

4426 "TVA deductibilă"= 401 "Furnizori" cu suma de S lei.

Prin factura seria PHS nr.X/31.10.2016, S.C. XS.R.L. ștornează factura de avans.

Organele de inspecție fiscală au considerat că în luna octombrie 2016, pentru TVA dedus în sumă de **S lei** petenta trebuia să țină seama de prevederile art.304 alin.(1) lit.c) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial.

**În drept,** art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

**"(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:**

(...)

**c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate."**

iar pct 78 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea articolului mai sus citat, prevede că:

**"78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă**

**pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.**

Din prevederile legale de mai sus, rezultă că în situația în care persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate, trebuie să procedeze la ajustarea taxei deductibile, reprezentând anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă.

Având în vedere faptul că la data emiterii facturii de avans, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, iar la data emiterii facturii de ștorno avans furnizorul, nemaifiind înregistrat în scopuri de TVA, a emis factura fără TVA, rezultă că nelegal petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri care nu i-au fost livrate.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adăugată deductibilă prin anularea totală a deducerii inițiale.

Ținând seama de cele de mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de 40.645 lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) 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, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere.

***3.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care pentru această sumă societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.***

***În fapt***, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2015 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.05.2013-31.12.2016.

Deși societatea contestă suma totală la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere

contestată, aceasta aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aceasta neaducând argumente și neinvocând temeuri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

**“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**(...)**

**a) motivele de fapt și de drept;**

**b) dovezile pe care se întemeiază”.**

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) 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, unde se specifică :

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”**,

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

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

**„Art. 276 -Soluționarea contestației**

**(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu 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 prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 249 Sarcina probei:**

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

**Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:**

**Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din**

***proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”***,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

***„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale: Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”***.

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.X/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr.X/2014, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”*.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, societatea contestă impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și aduce motivații în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei**, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) 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, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca

nemotivată contestația formulată de **S.C.XS.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

Referitor la solicitarea petentei privind suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă, având în vedere faptul că X Ltd din Cipru a depus la autoritățile fiscale din Cipru o cerere de revizuire a răspunsului transmis de aceasta autorităților fiscale din România, în sensul confirmării tranzacțiilor între X Ltd din Cipru și S.C. X S.R.L. Iași, organul de soluționare a contestației nu a putut da curs acestei solicitări deoarece, prin prezenta decizie s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de petentă până la soluționarea cauzei penale în ceea ce privește relația contractuală cu X Ltd din Cipru.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

### **DECIDE:**

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C.X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C.XS.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.