



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 203 / 2016

privind soluționarea contestației depusă de

.X. SRL din com..X., jud..X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor -

Agencia Națională de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP

1235/28.06.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./X./17.06.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1235/28.06.2016 asupra contestației formulată de .X. SRL cu sediul în sat .X., com..X., str..X., jud..X., înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., prin Cabinet avocat .X., conform împuternicirii avocațiale nr..X./2016, aflată la dosarul cauzei.

.X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./13.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei impozit pe venitul microîntreprinderii.

Totodată, societatea contestă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.F-.X./13.04.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X..

Chiar și în raport de data emiterii actului administrativ fiscal contestat, respectiv 13.04.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de dispozițiile art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la data de 30.05.2016, conform ștampilei oficiului poștal aplicată pe plicul de transmitere a contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.1, art.272 alin.1 și 5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. SRL**.

I. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016 solicitând admiterea acesteia și anularea actelor administrative atacate pentru următoarele motive:

Societatea contestatară arată că în Declarația 394 au fost completate în mod corect achizițiile/livrările de la/către persoane juridice înregistrate în scop de TVA pe teritoriul României, diferența între suma declarată în declarația 300 ca și achiziții și suma declarată în declarația 394 reprezentând importurile efectuate, fără să încalce astfel prevederile legale în vigoare.

Societatea arată că suma reprezentând TVA de rambursat nu a fost solicitată la rambursare deoarece societatea intenționa să facă livrări de marfă pentru care ar fi fost obligată în continuare la plata TVA.

De asemenea, contestatară susține că achizițiile majoritare provin din importuri sau din operațiuni conexe importurilor (servicii vamale, transport internațional) care nu fac obiectul declarării prin Declarația 394.

Astfel, societatea consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de recuperat declarat cu suma de .X. lei pe motiv că această sumă ar reprezenta TVA aferentă unor achiziții fictive. În fapt, suma respectivă reprezintă suma rămasă de recuperat din valoarea totală a TVA achitată în vamă după efectuarea livrărilor către diverși clienți, pentru operațiunile de vânzare colectându-se TVA care a diminuat valoarea TVA de recuperat (provenind din TVA achitată în vamă).

În ceea ce privește modalitatea de estimare a valorii de piață a mărfurilor, societatea contestatară consideră că aceasta este eronată întrucât numai una dintre firmele care a făcut obiectul studiului de piață efectuat de organele de inspecție fiscală, respectiv .X. SRL, a înregistrat profit, astfel încât modalitatea de calcul a coeficientului de multiplicare aplicat de organele fiscale este fundamentată incorect.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016 constatându-se următoarele:

Perioada verificată a fost **01.01.2010-30.09.2015** în ceea ce privește impozitul pe profit, **28.08.2014-31.12.2015** în ceea ce privește TVA și **01.02.2013-30.06.2014** în ceea ce privește impozitul pe veniturile microîntreprinderii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a făcut obiectul unui control din partea Direcției generale antifraudă fiscală-Direcția regională antifraudă fiscală 3 .X. în urma căruia a fost întocmit Procesul verbal nr..X./15.01.2016, anexă la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016.

Din analiza de risc efectuată de inspectorii antifraudă a rezultat că societatea a efectuat în anul 2014 un număr de 36 de importuri din China și Egipt existând suspiciuni temeinice privind valoarea declarată în vamă a bunurilor.

De asemenea, au fost constatate neconcordanțe majore între declarațiile 394 și 300 depuse de societate pentru anul 2014.

Din consultarea bazei de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară a declarat livrări către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL.

În ceea ce privește societatea .X. SRL, în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă, consemnate în procesul verbal nr..X./14.05.2015, a rezultat faptul că societatea are un comportament fiscal inadecvat și nu funcționează la domiciliul fiscal declarat.

Referitor la .X. SRL, s-a constatat faptul că aceasta declară livrări către societăți care nu declară achiziții de la societatea respectivă. De asemenea, și în ceea ce privește societatea .X. SRL s-a constatat că aceasta nu declară achiziții de la .X. SRL, are un comportament fiscal inadecvat, nu funcționează la sediul social declarat iar reprezentanții săi legali nu au putut fi contactați.

Conform aceluiași informații obținute din baza de date ANAF, .X. SRL a declarat în Declarația 394 pe anul 2014 achiziții totale în sumă de .X. lei iar în anul 2015 achiziții totale în sumă de .X. lei și livrări totale de .X. lei legate de activitatea de montaj tâmplărie. Conform deconturilor de TVA depuse în perioada 2014-2015, societatea a declarat în anul 2014 livrări de mărfuri în sumă totală de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei. În același timp, societatea a declarat achiziții de pe piața internă în valoare totală de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei în condițiile în care declarase prin Declarația 394 achiziții totale de numai .X. lei (iar alte societăți nu declară livrări către aceasta), anulând practic TVA deductibilă declarată.

Astfel, conform Declarației 300 depuse în decembrie 2014, societatea avea de recuperat TVA în sumă de .X. lei, iar conform ultimei Declarații 300 depuse în luna noiembrie 2015, avea TVA de recuperat în sumă de .X. lei, sumă nesolicitată la rambursare.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că societatea a importat mărfuri din China și Egipt în valoare totală de .X. lei, a declarat în perioada 2014-2015 vânzări de mărfuri în sumă de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei dar numai către societăți cu comportament fiscal inadecvat. Livrările sunt declarate și în Declarațiile 300 privind TVA, dar TVA de plată este anulată prin declararea unor achiziții fictive de pe piața internă (care nu se regăsesc în Declarațiile 394) astfel încât la finalul perioadei verificate societatea are TVA de recuperat în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că mărfurile importate au fost comercializate integral pe piața internă fără ca obligațiile fiscale aferente să se reflecte în obligații fiscale de plată.

Folosind coeficientul de multiplicare a valorii de piață față de valoarea în vamă stabilit de inspectorii antifraudă urmare studiului de piață efectuat la societăți cu profil de vânzare a produselor cu proveniență China, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea totală de piață a mărfurilor importate comercializate de .X. SRL pentru care societatea s-a sustras de la plata obligațiilor fiscale aferente a fost de .X. lei, TVA aferentă fiind de .X. lei. Având în vedere că societatea a achitat în vamă TVA în sumă totală de .X. lei și a declarat achiziții fictive de pe piața internă, astfel încât la finalul perioadei verificate are de recuperat suma de .X. lei, rezultă că societatea s-a sustras de la declararea și plata unei TVA de plată în sumă de .X. lei. De asemenea, prin nedeclararea veniturilor în sumă de .X. lei ținând cont de cheltuielile cu valoarea declarată în vamă a mărfurilor în sumă de .X. lei și celelalte cheltuieli reprezentând taxe

vamale, comisioane, servicii de transport în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea s-a sustras de la declararea și plata unui impozit pe profit în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2013, conform balanței de verificare, societatea avea înregistrate venituri în sumă totală de .X. lei cărora le corespunde un impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de .X. lei contribuabilul declarând doar .X. lei, diferența de .X. lei reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor calculat suplimentar.

Urmare celor constatate organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr..X./X./12.04.2016, Procesul verbal nr..X./X./12.04.2016 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, contestată, considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.29 alin.1 lit.b și c din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism, prejudiciul produs bugetului de stat fiind de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, valoare care se regăsește integral în Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, contestată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Procesul verbal nr..X./X./12.04.2016, aceleași Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./13.04.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, au fost

transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr..X./X./12.04.2016 pentru a stabili dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- agentul economic a înregistrat în evidența contabilă venituri din vânzarea unor mărfuri importate din China și Egipt pentru care nu poate justifica realitatea operațiunilor.

- .X. SRL, în perioada supusă inspecției fiscale, a efectuat 36 de importuri din China și Egipt existând suspiciuni temeinice privind valoarea declarată în vamă în scopul sustragerii de la plata taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat.

- societatea contestatară a declarat livrări către societăți care au un comportament fiscal inadecvat, nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, nu declară livrări către aceasta sau declară livrări către societăți care nu declară achiziții de la societatea respectivă, reprezentanții legali ai acestora nu pot fi contactați.

- livrările sunt declarate și în Declarațiile 300 privind TVA, dar TVA de plată este anulată prin declararea unor achiziții fictive de pe piața internă (care nu se regăsesc în Declarațiile 394) astfel încât la finalul perioadei verificate societatea are TVA de recuperat. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că mărfurile importate au fost comercializate integral pe piața internă fără ca obligațiile fiscale aferente să se reflecte în obligații fiscale de plată.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru respectivele cheltuieli motiv pentru care au calculat în sarcina acesteia suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr..X./X./12.04.2016, Procesul verbal nr..X./X./12.04.2016 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, contestată, considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.29 alin.1 lit.b și c din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și

sanționarea spălării banilor precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

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

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, 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 urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema înregistrării de cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul creării de avantaje fiscale, constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de **.X. lei**.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL, în perioada supusă inspecției fiscale, a efectuat 36 de importuri din China și Egipt, existând suspiciuni temeinice asupra valorii declarate în vamă, motiv pentru care s-a procedat la efectuarea unui studiu de piață pentru determinarea unui coeficient de multiplicare a valorii de piață a bunurilor importate față de valoarea declarată. Folosind

coeficientul de multiplicare a valorii de piață față de valoarea în vamă stabilit urmare studiului efectuat la societăți cu profil de vânzare a produselor cu proveniență China, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea totală de piață a mărfurilor importate comercializate de .X. SRL pentru care au fost sustrate obligațiile fiscale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că mărfurile importate au fost comercializate integral pe piața internă, societatea declarând livrări către societăți care au un comportament fiscal inadecvat, nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, nu declară livrări către aceasta sau declară livrări către societăți care nu declară achiziții de la societatea respectivă, reprezentanții legali ai acestora nu pot fi contactați, fără ca obligațiile fiscale aferente operațiunilor să se reflecte în operații fiscale de plată.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr..X./X./12.04.2016, Procesul verbal nr..X./X./12.04.2016 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, contestată, considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și

completările ulterioare, și ale art.29 alin.1 lit.b și c din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

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

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *“pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

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

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv. (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C- 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire

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

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că AJFP .X. a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr..X./X./12.04.2016, Procesul verbal nr..X./X./12.04.2016 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./13.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, contestată, considerând că au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.29 alin.1 lit.b și c din Legea nr.656/2012 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

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

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că "există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată 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 "contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.

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

În speță, multe din operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organului fiscal, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA și a deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, chiar dacă formal erau constatate printr-o factură, înregistrată în evidența contabilă, astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru TVA și impozit pe profit.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010

privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.**”

De asemenea, pct.10.2 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, se reține că până la finalizarea cauzei penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.507/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra contestației formulată de .X. SRL în condițiile în care aceasta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor 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-.X./13.04.2016 au fost stabilite în sarcina .X. SRL obligații fiscale în sumă de 160 lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru anul 2013, conform balanței de verificare, societatea avea înregistrate venituri în sumă totală de .X. lei cărora le corespunde un impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de .X. lei contribuabilul declarând doar .X. lei, diferența de .X. lei reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor.

.X. SRL a contestat obligațiile fiscale în sumă totală de **.X. lei** stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, fără a prezenta motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste suma de **.X. lei** și fără a depune niciun document în susținerea cauzei.

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 care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF 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, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] 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 :

„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 ”.

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă obligațiile suplimentare în sumă de **.X. lei** stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-.X./13.04.2016, pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor nu aduce argumente și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 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.

și de art.250 din același act normativ care precizează: „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)*”

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

„(1)*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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Pe cale de consecință, cu privire suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor, având în vedere faptul că .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. *Contestatia poate fi respinsa ca:*

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei”;

3. În ceea ce privește capătul de cerere privind Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./13.04.2016 emisă de AJFP .X., se rețin următoarele:

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./13.04.2016, pe perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2010-30.09.2015, în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit:

- pentru anul 2010 majorarea profitului impozabil datorat de societate cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;

- pentru anul 2011 majorarea profitului impozabil datorat de societate cu suma de .X. lei cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;

- pentru anul 2012 majorarea profitului impozabil datorat de societate cu suma de .X. lei cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;

- pentru perioada 2014-2015, datorită nedeclarării veniturilor în sumă de .X. lei, ținând cont de cheltuielile cu valoarea declarată declarată în vamă a mărfurilor și de cheltuielile reprezentând taxe vamale, comisioane, servicii de transport, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, fapt pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./13.04.2016.

În ceea ce privește Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./13.04.2016 se reține faptul că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile OPANAF nr.3706/2015 întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2011 societatea a declarat prin Declarațiile cod 100 impozit pe profit datorat în sumă de .X. lei. Analizând modul de completare a Declarației cod 101 aferentă anului 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a preluat la rubrica pierdere fiscală din anii precedenți suma de .X. lei, această pierdere nefiind declarată la organul fiscal teritorial prin declarațiile cod 101.

Analizând modul de completare a Declarației cod 101 aferentă anului 2012, s-a constatat că societatea a preluat la rubrica pierdere fiscală din anii precedenți suma de .X. lei, această pierdere nefiind declarată la organul fiscal teritorial prin Declarațiile cod 101, fiind influențată de pierderea preluată în Declarația cod 101 în anul 2011 (.X. lei), nedeclarată în anul 2010. În consecința, pentru suma de .X. lei reprezentând pierdere din anii precedenți și preluată în Declarația cod 101 aferentă anului 2012 nu se acordă drept de recuperare,

recuperându-se astfel pierderea declarată de societate în sumă de .X. lei.

Astfel, din coroborarea constatărilor organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X.13.04.2016 cu prevederile legale incidente în materia soluționării contestațiilor, respectiv cele cuprinse în Titlul VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reiese că, întrucât Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./13.04.2016 nu se referă la diminuarea pierderii fiscale, ci la preluarea eronată a pierderii fiscale din anii precedenți de către societate, competența de soluționare a contestației pentru acest capăt de cerere nu aparține structurilor specializate de soluționare a contestațiilor în conformitate cu prevederile art.272 alin.1 din actul normativ mai sus menționat, ci organului emitent al actului atacat, potrivit dispozițiilor art.272 alin.6 din același act normativ.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere se va transmite dosarul cauzei Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. spre competență soluționare.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 277 alin.(1) lit.a și alin.(3) și art.279 alin.1 și alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.2 și pct.11.1 lit.b din O.P.A.N.A.F 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

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./13.04.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei taxa 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 precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. SRL împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./13.04.2016* pentru suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./13.04.2016 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal emitent.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X în termen de 6 luni de la data comunicării.