



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. 96 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SRL**

**Înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP 378/22.02.2016**

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./15.02.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 378/22.02.2016 asupra contestației formulată de .X. SRL cu sediul în .X., Șos..X., bl..X., ap. .X., sector .X., înregistrată la ONRC sub nr..X., CUI RO .X..

.X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./11.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit

Totodată, societatea contestă Procesul verbal nr..X./11.12.2015, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.12.2015 și solicită suspendarea executării Deciziei de impunere nr.F-.X./11.12.2015.

Față de data comunicării deciziei de impunere, respectiv **07.01.2016** potrivit potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de **05.02.2016** potrivit ștampilei Oficiului poștal aplicată pe plicul de expediere a contestației, aflat în original la dosar.

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

I. Prin contestația formulată, .X. SRL precizează că din cauza volumului mare de documente solicitate de organele de inspecție fiscală (documente de transport, foi de parcurs, avize de însoțire a mărfurilor, facturi, etc), nu a putut să le prezinte în forma și conținutul solicitat.

Față de operațiunile comerciale desfășurate cu furnizorii declarați inactivi, societatea susține că aceștia au fost declarați inactivi ulterior încheierii tranzacțiilor, fapt pentru care societatea consideră că documentele fiscale emise de acestea au produs efecte juridice din punct de vedere fiscal. Referitor la cheltuielile efectuate cu achizițiile de cereale societatea susține că acestea au avut loc efectiv dovadă fiind plățile efectuate prin bancă și numerar, toate achizițiile au fost evidențiate în documente justificative și înregistrate în contabilitate, cerealele achiziționate au fost vândute mai departe întocmindu-se facturile necesare, cerealele vândute au fost recepționate de beneficiari care au achitat cerealele primite. Totodată, contestatoarea susține că a achiziționat mărfurile conform contractelor încheiate.

Societatea precizează că realitatea achizițiilor este demonstrată și de încărcarea efectivă în gestiune cu mărfurile achiziționate precum și de decontarea livrărilor de mărfuri.

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală că persoanele menționate în facturi sau contracte nu sunt reale, contestatoarea susține că acestea sunt reale au semnat și ștampilat documentele, iar simplul fapt că nu poate furniza date de contact valabile la 4 ani distanță după efectuarea tranzacțiilor nu poate fi culpa societății.

.X. SRL susține că documentele justificative prezentate organelor de inspecție fiscală sunt autentice și provin de la respectivii furnizori. Societatea susține că nu avea posibilitatea să cunoască faptul că reprezentanții societăților furnizoare nu aveau mandat valabil.

În legătură cu facturile emise de furnizori, contestatoarea susține că analizând prevederile art.155 alin.(1), alin. (19) și alin.(28), nu este obligatorie semnarea și ștampilarea facturilor, menționarea numelui delegatului, a mijlocului de transport precum și completarea locului de încărcare-descărcare.

Referitor la baza de impozitare stabilită în plus cu echivalentul

cheltuielilor declarate nedeductibile, societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația să aplice prevederile art.20 lit.c din Codul fiscal care prevede că sunt venituri neimpozabile veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducerea. Astfel, nu se putea mări baza de impozitare pentru impozitul pe profit cu venituri născute din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere. Același principiu, susține contestatoarea că se aplică și în pentru TVA. În cazul taxei pe valoarea adăugată, .X. SRL susține că aceasta a fost plătită către furnizori care aveau obligația să colecteze și există posibilitatea ca TVA-ul să fie solicitat atât de plătitorul de TVA cât și de la cel care l-a colectat, ceea ce este inadmisibil.

Totodată, contestatoarea susține că Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu prevede anularea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor și tratarea cheltuielilor drept nedeductibile fiscal pentru neconcordanța declarațiilor 394, a faptului că ulterior emiterii facturii furnizorul a fost declarat inactiv, pentru faptul că societățile furnizoare au sediile într-un oraș, iar asociații trăiesc în alt oraș. În susținere contestatoarea invocă și jurisprudența Curții Europene de Justiție.

II. Organele de inspecție fiscală au verificat operațiunile de achiziție de cereale înregistrate în evidența contabilă de către .X. SRL de la furnizorii .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL. Având în vedere că pe parcursul inspecției fiscale s-a constatat că .X. SRL deține facturi de achiziție și vânzare cereale cu date incomplete în ceea ce privește: număr aviz de însoțire a mărfii, număr de înmatriculare mijloc de transport, numele delegatului, data expedierii mărfurilor, respectiv nu s-a putut identifica din documentele prezentate dacă cerealele au fost transportate cu mijloacele de transport aparținând furnizorului sau cu mijloacele de transport aparținând .X. SRL, nu s-a identificat locul de încărcare și descărcare al cerealelor și întrucât societatea nu deține spații de depozitare, efectuând doar operațiuni de comer- intermediere vânzări de cereale, organele de inspecție fiscală au solicitat societății să justifice realitatea și legalitatea documentelor care au fost înregistrate în contabilitate. Astfel, în vederea verificării realității și trasabilității circulației și filiera mărfurilor în piață, a partenerilor de pe filiera cerealelor, s-a solicitat contestatoarei să se întocmească o situație cu aprovizionările de cereale, furnizorii, facturile de achiziție și avizele aferente, mijloacele de transport, locul de încărcare și descărcare, etc.

Organele de inspecție fiscală precizează că a avut loc o corespondență cu administratorul societății care inițial a transmis prin e-mail o situație a achizițiilor de cereale fără a fi completată cu aviz de însoțire a mărfii, număr de înmatriculare mijloc de transport, numele delegatului, locul încărcării și al descărcării murfurilor, iar ulterior a precizat că documentele de însoțire a mărfii

pentru achiziția de cereale s-au rătăcit în urma controalelor efectuate, dovada achizițiilor rămânând factura.

Totodată, urmare explicațiilor date de administratorul societății, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile referitoare la obligativitatea circulației mărfurilor însoțite de tichete de cântar electronic.

Având în vedere că .X. SRL a avut ca obiect de activitate transport marfă s-a solicitat contestatoarei o situație lunară din care să reiasă numărul de kilometri parcurși, cantitatea de combustibil consumată, valoarea cheltuielilor. Societatea nu a prezentat documentele solicitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că deși administratorul societății a declarat că există contracte încheiate cu toți furnizorii de cereale iar acestea sunt semnate de reprezentanții legali ai societăților, ulterior prin nota explicativă acesta a susținut că nu își mai amintește și nu cunoaște niciun reprezentant legal al societăților furnizoare, deși semnase alături de aceștia în contractele respective. Având în vedere cele precizate de administratorul .X. SRL, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili starea de fapt reală a contractelor și realitatea operațiunilor efectuate în baza acestora.

De asemenea, administratorul societății nu a putut preciza care este locul de încărcare a mărfurilor, neputând da explicații despre proveniența cerealelor. Totodată, s-a constatat că nota explicativă nu a fost însoțită de niciun document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție înregistrate în contabilitatea .X. SRL nu au fost întocmite legal, lipsind informațiile obligatorii care să reflecte realitatea mișcărilor patrimoniale, respectiv pe factură a fost înscrisă achiziția fără a fi menționat avizele de însoțire a mărfii. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nici pentru livrări .X. SRL nu a întocmit avize de însoțire a mărfii.

Totodată, s-a constatat că .X. SRL a înregistrat achiziții de cereale în perioade în care tipul respectiv de cereale se află în afara sezonului de recoltare, fără să prezinte documente de proveniență, certificate de calitate și garanție a mărfurilor. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a întocmit formal Note de intrare-recepție fără a reflecta realitatea operațiunilor de achiziție întrucât administratorul contestatoarei a declarat că societatea nu a depozitat niciodată cereale.

În ceea ce privește transportul cerealelor efectuat de societățile furnizoare, .X. SRL nu a putut justifica și confirma realitatea achizițiilor de cereale cu documente justificative. Potrivit informațiilor din baza de date a Serviciului Regim Permise Auto și Certificate de Înmatriculare-Sistem Național de Evidențe Auto-Dispecer, a reieșit că furnizorii nu au deținut mijloace de transport marfă cu care să efectueze transportul cerealelor către societatea beneficiară, rezultând că nu se poate confirma transportul de cereale către .X. SRL.

Din analiza bazei de date ANAF organele de inspecție fiscală au constatat că o serie de furnizori nu au depus nicio situație financiară anuală, nu au depus declarații anuale privind impozitul pe profit, precum și faptul că există diferențe între sumele înregistrate în evidența contabilă ca achiziții de la cei 13 furnizori și și fișele de furnizori transmise de .X. SRL. Astfel, s-a constatat că facturile nu sunt completate cu avizele de însoțire a mărfii , avizele de însoțire a mărfii nu erau sau erau incomplete, documentele de transport erau lipsă sau incomplete, note de cântar inexistente, documentele nu au fost întocmite, semnate și asumate de administratorii societăților furnizoare. De asemenea s-a constatat că .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care să reiasă efectuarea transportului cerealelor de către diferiți transportatori, neexistând CMR-uri sau anexe la facturile de transport.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de controale încrucișate la cei 13 furnizori. Prin răspunsurile primite de la organele de inspecție fiscală din localitățile unde își aveau sediul societățile furnizoare nu s-a putut verifica și confirma tranzacțiile acestora cu .X. SRL. Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că cele 13 societăți furnizoare au avut un comportament de firme "fantomă", facturile emise având un caracter formal în scopul de a asigura pentru contestatoare deducerea fiscală a costului de achiziție și a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, din verificările efectuate cu privire la inventarierea elementelor patrimoniale, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2014, conform balanței de verificare, societatea nu a prezentat documentele de confirmare a soldurilor conturilor de furnizori. Astfel, s-a constatat că la 31.12.2014 societatea înregistra un sold neachitat către diverși furnizori în sumă de .X. lei sumă care provenea din perioada anterioară anului 2010 și pentru care societatea nu a efectuat inventarierea creanțelor și obligațiilor la data de 31.12.2014, având o vechime mai mare de 3 ani. Astfel, s-a constatat că suma de .X. lei, care a generat un impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei (.X. lei impozit pe profit datorat-.X. lei impozit pe profit declarat și achitat de societate) constituie un venit suplimentar de control din anulări de obligații, organele de inspecție fiscală procedând la stabilirea influenței neînregistrării pe venituri a datoriei față de furnizori pe perioada 2012-2014. Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatele financiare ale perioadei 2012-2014 prin influențarea acestora cu veniturile din datoriile prescrise în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./11.12.2015 împreună cu Procesul verbal nr..X./11.12.2015 întocmit în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./11.12.2015 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impunere, respectiv săvârșirea de fapte ce intră sub incidența art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./11.12.2015 împreună cu Procesul verbal nr..X./11.12.2015 întocmit în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./11.12.2015 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impunere, respectiv săvârșirea de fapte ce intră sub incidența art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, s-a constatat că .X. SRL deține facturi de achiziție și vânzare cereale emise de 13 societăți comerciale cu date incomplete în ceea ce privește: număr aviz de însoțire a mărfii, număr de înmatriculare mijloc de transport, numele delegatului, data expedierii mărfurilor, respectiv nu s-a putut identifica din documentele prezentate dacă cerealele au fost transportate cu mijloacele de transport aparținând furnizorului sau cu mijloacele de transport aparținând .X. SRL, nu s-a identificat locul de încărcare și descărcare al cerealelor și întrucât societatea nu deține spații de depozitare, efectuând doar

operațiuni de comerț- intermediere vânzări de cereale nu s-a putut identifica proveniența acestora.

Având în vedere faptul că atât din notele explicative date de administratorul societății din care a reieșit că nu a putut da explicații despre proveniența cerealelor, cât și din informațiile obținute în urma efectuării de controale încrucișate la cei 13 furnizori nu s-a putut verifica și confirma tranzacțiile acestora cu .X. SRL, organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceștia au avut un comportament de firme “fantomă”, facturile emise având un caracter formal în scopul de a asigura pentru contestatoarele deducerea fiscală a costului de achiziție și a taxei pe valoarea adăugată.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, TVA fără drept de deducere în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei. Întrucât societatea înregistra în balanța de verificare la data de 31.12.2014 un sold al taxei pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de .X. lei, rezultă că TVA stabilită suplimentar de control care rămâne restantă la bugetul de stat la 31.12.2014, este în sumă de .X. lei (.X. lei -.X. lei).

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 constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./11.12.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./11.12.2015 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 urma verificărilor efectuate, se ridică problema realității operațiunilor efectuate de societate 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 de stat. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că cerealele au avut ca sursă de proveniență un număr de 13 societăți comerciale “tip fantomă” care nu au declarat informativ și nici fiscal vânzările de cereale către .X. SRL. Facturile de achiziție cereale înregistrate de .X. SRL, în care au fost înscrși ca furnizori cele 13 societăți, au avut un caracter și un conținut formal, fără să conțină informații exacte și reale privind persoanele delegate, mijloacele de transport, avizele de însoțire a mărfii, note de cântar, neîndeplinind în felul acesta condițiile de documente justificative.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele [Deciziei nr. 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 înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./11.12.2015 împreună cu Procesul verbal nr..X./11.12.2015 întocmit în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./11.12.2015 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impunere, respectiv săvârșirea de fapte ce intră sub incidența art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele:” *atunci când o*

persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”

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

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

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

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva

actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]"

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București Sesizarea penală nr..X./11.12.2015 împreună cu Procesul verbal nr..X./11.12.2015 întocmit în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./11.12.2015 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico-financiare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impunere.

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

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.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind 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.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]**”

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

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...].”

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

2. În ceea ce privește sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond în condițiile în care .X. SRL nu

prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la 31.12.2014 societatea înregistra un sold neachitat către diverși furnizori în sumă de .X. lei sumă care provenea din perioada anterioară anului 2010 și pentru care societatea nu a efectuat inventarierea creanțelor și obligațiilor având o vechime mai mare de 3 ani. Astfel, s-a constatat că suma de .X. lei, care a generat un impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei (.X. lei impozit pe profit datorat-.X. lei impozit pe profit declarat și achitat de societate) constituie un venit suplimentar din anulări de obligații, organele de inspecție fiscală procedând la stabilirea influenței neînregistrării pe venituri a datoriei față de furnizori pe perioada 2012-2014. Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatele financiare ale perioadei 2012-2014 prin influențarea acestora cu veniturile din datoriile prescrise în sumă de .X. lei rezultând un impozit pe profit în sumă de .X. lei care a generat accesorii în sumă de .X. lei.

.X. SRL a contestat în totalitate obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./11.12.2015, fără a prezenta motivele de fapt și de drept, fără a aduce argumente din punct de vedere fiscal din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

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 :

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

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 potrivit căroră :

“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 căroră :

“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:

“(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 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.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul 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.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de*

zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei 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, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul 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.b). OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la solicitarea .X. SRL de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./11.12.2015 contestată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu acest capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./11.12.2015 .X. SRL solicită suspendarea actului administrativ fiscal până la soluționarea pe cale administrativă a contestației.

În drept, suspendarea actului administrativ fiscal este reglementată de prevederile art.278 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 278

Suspendarea executării actului administrativ fiscal

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune(...)”

Potrivit acestor prevederi legale, executarea actului administrativ fiscal nu se suspendă prin introducerea contestației pe calea administrativă de atac, contribuabilul având dreptul de a cere suspendarea executării în conformitate

cu Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, competența revenind instanței judecătorești.

Astfel, dispozițiile art.14 alin.(1) și alin.(2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

“Art.14

(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Prin urmare, din coroborarea dispozițiilor anterior menționate, se reține că solicitarea .X. SRL de suspendare pe cale administrativă a actului administrativ fiscal intră sub incidența prevederilor Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența revenind instanțelor judecătorești, conform legii.

4. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.12.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la măsura efectuării punctajelor cu clienții respectiv furnizorii societății, stabilirea omisiunilor dintre datele înregistrate în evidența contabilă și cele declarate și reglarea evidenței fiscale prin depunerea de declarații rectificative la declarația 394, pentru perioada în care s-au constatat diferențe de declarare.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.12.2015 s-a dispus măsura efectuării punctajelor cu clienții respectiv furnizorii societății, stabilirea omisiunilor dintre datele înregistrate în evidența contabilă și cele declarate și reglarea evidenței fiscale prin depunerea de declarații rectificative la declarația 394, pentru perioada în care s-au constatat diferențe de declarare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.”

coroborat cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, art.272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- c) decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;*
- d) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*
- e) deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum.”*

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.12.2015, nu se referă la

stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, ci la măsura efectuării punctajelor cu clienții respectiv furnizorii societății, stabilirea omisiunilor dintre datele înregistrate în evidența contabilă și cele declarate și reglarea evidenței fiscale prin depunerea de declarații rectificative la declarația 394, pentru perioada în care s-au constatat diferențe de declarare, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a contestației având ca obiect dispoziția de măsuri, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede că:

“ 5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere contestația va fi transmisă spre competență soluționare organului fiscal emitent, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

5. În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Procesului verbal nr..X./11.12.2015 încheiat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.108 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au

obligația de a întocmi proces verbal în acest sens. Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art. 277 alin.(1) lit.a), alin.(3), art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.10.2 și 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, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./11.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2015 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./11.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2015 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor de a soluționa cererea .X. SRL de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./11.12.2015, aceasta aparținând instanțelor judecătorești, conform legii.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind contestația formulată de .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.12.2015, soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal emitent.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**