



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE**

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 231/21.07.2015

privind soluționarea contestației formulate

de **S.C. .X. S.A.**,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1271/17.06.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./15.06.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1271/17.06.2015, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.A.**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediu procesual ales în .X., prin avocat .X. conform Împuternicirii avocațiale seria .X. .X., aflată în original la dosar.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./04.05.2015* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015* de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** accesorii aferente TVA.

Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv 05.05.2015, așa cum rezultă din comunicarea prin remitere sub semnătură nr..X. AIF/05.05.2015, anexată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind transmisă prin CN Poșta Română la data de 05.06.2015, conform ștampilei aplicate pe plicul de corespondență anexat în original la dosarul cauzei și înregistrată sub nr..X./08.06.2015 la Direcția

Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, conform ștampilei registraturii acesteia, aplicată pe contestația aflată în original la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 **S.C. .X. S.A.**

I. Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.A.** contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./04.05.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015* și solicită desființarea acesteia și considerarea debitului în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând TVA și accesorii aferente, ca nedatorat, pentru următoarele motive:

Societatea arată că art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, asigură, ca principiu fundamental, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, atunci când acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile. Or, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, ulterior achizițiilor sale, au fost efectuate livrări pentru care societatea a colectat, declarat și plătit TVA.

Contestatară susține că raportul de inspecție fiscală nu conține niciun aspect referitor la livrările pe care societatea le-a efectuat către SC .X. SRL, ulterior achizițiilor de la SC .X. SRL și SC .X. SRL. Practic, prin aceasta, organele de inspecție fiscală au susținut realitatea și validitatea livrării către SC .X. SRL și implicit obligația societății de a colecta TVA aferentă acestei livrări, deși dreptul de deducere a fost refuzat societății. Astfel, SC .X. SA consideră că prin refuzul de a acorda dreptul de deducere pentru achiziții în scopul unor operațiuni taxabile, este încălcat un principiu fundamental al mecanismului TVA, principiul neutralității, invocat cu consecvență de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Societatea specifică faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că achizițiile efectuate de societate de la furnizorii săi nu au substanță economică și nu sunt reale, *“bazându-se strict pe argumente speculative”*, iar concluziile expuse în raportul de inspecție fiscală *“nu fac referire la niciun argument obiectiv”*, analizând doar fapte izolate.

În ceea ce privește refuzul acordării dreptului de deducere în cazul achizițiilor de la **SC .X. SRL și SC .X. SRL**, contestatară consideră că sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv există facturi fiscale emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal. De asemenea, faptul că cele două societăți au avut calitatea de intermediari, nu contravine prevederilor legale, deoarece legea fiscală nu interzice achiziționarea de servicii prin intermediar.

Totodată, afirmația că societatea ar fi beneficiat de un avantaj fiscal prin deducerea și restituirea TVA aferentă, este irelevant, deoarece societatea deduce TVA pentru aceste achiziții, însă pe de altă parte și colectează TVA odată cu livrarea celor două aplicații către SC .X. SRL (deci realizează și operațiuni impozabile ca urmare a acestor achiziții).

Contestatară consideră, nu în ultimul rând, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la prețul tranzacțiilor, că acestea sunt irelevante din punct de vedere al TVA, singura situație în care legislația în materia TVA conține prevederi referitoare la prețul tranzacțiilor fiind aceea în care furnizorul/prestatorul și beneficiarul sunt părți afiliate și una dintre aceste părți nu are drept complet de deducere al taxei.

Referitor la refuzul acordării dreptului de deducere în cazul achizițiilor de la **SC .X. SRL și SC .X. SRL**, motivat prin faptul că în cazul unor facturi nu este precizată o descriere a serviciilor și/sau nu se face o referire la situațiile de lucrări, rapoarte de lucrări și alte documente, ci numai referiri la contractul încheiat între părți, contestatară opinează că scopul respectivelor informații obligatorii este de a prezenta în mod succint și precis natura serviciilor prestate. Astfel, prin înscrierea unei referințe la contract, societatea consideră că este îndeplinită acea condiție de formă prevăzută de art.155 alin.h) din Codul fiscal, întrucât identificarea serviciului este ușor și precis realizabilă pentru toate părțile implicate/interesate: furnizorul, beneficiarul, dar și organul fiscal, părți pentru care accesul la contract și la descrierea serviciului este oricum o necesitate.

Referitor la refuzul acordării dreptului de deducere în cazul achizițiilor de la **SC .X. SRL**, contestatară precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toată documentația disponibilă, care, în opinia sa, era suficientă cantitativ și calitativ pentru acordarea dreptului de deducere și că și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale cu privire la achizițiile efectuate (la momentul la care achiziția a avut loc, a verificat dacă furnizorul său era activ, dacă era înregistrat în scopuri de TVA, a contabilizat achiziția, a declarat-o în decontul de TVA și în declarația 394).

În sprijinul contestației sale, societatea invocă și aprecierile internaționale cu privire la fraudă de TVA, în interpretarea CJUE dată în diferite cauze, precum și interpretarea CEDO în cazuri similare.

În ceea ce privește calculul accesoriilor aferente TVA, contestatară atrage atenția asupra faptului că organele de inspecție fiscală au cuantificat eronat dobânzile de întârziere cu .X. lei, întrucât acestea nu au luat în considerare faptul că începând cu data de 01.03.2014 rata dobânzilor de întârziere a fost de 0,03% și nu de 0,04%, cât a fost luat în calcul.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015 în baza căruia a fost emisă

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015, constatându-se următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare Fiscală au desfășurat la SC .X. SA o reverificare privind modul de stabilire, declarare și virare a TVA pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, potrivit Decizilor de reverificare nr..X./26.02.2014 și nr..X./08.12.2014, ca urmare a descoperirii de informații suplimentare necunoscute organelor fiscale la data efectuării inspecției fiscale parțiale.

Constatările organelor de inspecție fiscală au ridicat suspiciuni cu privire la **realitatea și legalitatea unor tranzacții**, astfel:

1. Achiziții de software și servicii aferente de la SC .X. SRL și SC .X. SRL.

SC .X. SA a încheiat în anul 2009, în calitate de furnizor, cu SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, Contractul de furnizare aplicații IT și prestare servicii aferente acestora nr..X./24.07.2009, respectiv servicii de analiză, dezvoltare, implementare, instruire și suport tehnic în scopul realizării aplicațiilor *Project Management System* și *FacilityManagement System*.

SC .X. SA a subcontractat realizarea aplicației *Project Management System* și a serviciilor aferente, potrivit Contractului nr..X./24.07.2009, către SC .X. SRL, care la rândul său a subcontractat realizarea aplicației și a serviciilor aferente către SC .X. SRL.

Pentru realizarea aplicației *Facility Management System* și a serviciilor aferente, SC .X. SA a subcontractat lucrarea către SC .X. SRL, potrivit Contractului nr..X./24.07.2009, care la rândul său a subcontractat realizarea aplicației și a serviciilor aferente către SC .X. SRL.

SC .X. SA a decis subcontractarea realizării de servicii în domeniul IT către SC .X. SRL și SC .X. SRL, deși acestea au avut ca obiect de activitate "*comerț cu ridicata al îmbrăcăminte și încălțăminte*", respectiv "*intermedieri în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane*". Cele două societăți nu au înregistrat un istoric al rezultatelor financiare la nivelul sumelor contractate cu SC .X. SA, SC .X. SRL fiind înființată chiar în anul 2009.

Astfel, cei doi furnizori mai sus amintiți au subcontractat serviciile către o a treia societate, SC .X. SRL, prestatoarea efectivă a aplicațiilor IT. S-a constatat că aceasta avea sediul în aceeași clădire cu SC .X. SA, cu care avea în derulare tranzacții de servicii de pază și securitate.

Analizând resursele umane și materiale alocate în realizarea aplicațiilor *Project Management System* și *FacilityManagement System*, organele de inspecție fiscală apreciază că, potrivit documentelor de atestare profesională, salariații SC .X. SRL nu puteau să aibă capacitatea/pregătirea profesională pentru realizarea activităților contractate, iar aplicațiile s-ar fi putut realiza în cadrul SC .X. SA, având în vedere că aceasta avea capacitatea materială și umană pentru a realiza aplicații IT.

În urma verificărilor efectuate la SC .X. SRL, în calitate de beneficiar final, s-a constatat că administratorul acesteia din perioada 2008 – 2013 a deținut și deține și calitatea de asociat la SC .X. SA. Totodată, se precizează și faptul că toate societățile implicate în lanțul tranzacțional s-au cunoscut prin persoane care au avut atribuții decizionale (administratori sau asociați) sau influență în cadrul acestora.

Referitor la serviciile accesorii aplicațiilor, în urma verificărilor efectuate, la nivelul niciunei societăți din lanț nu s-au identificat procese verbale sau alte documente similare pentru implementarea aplicațiilor, documente care să identifice serviciile de instruire. Mai mult, având în vedere că serviciile aferente implementării aplicației au fost realizate într-un *mediu de test*, care nu reprezintă o punere în funcțiune efectivă a aplicației, se apreciază aceste servicii nu au fost realizate conform prevederilor contractuale.

În ceea ce privește decontările între partenerii din lanțul tranzacțiilor, având în vedere operațiunile financiare derulate, atât în calitate de client, cât și în calitate de furnizor, traseul aparent circular al tranzacțiilor între societățile din lanțul identificat, organele de inspecție fiscală consideră că există suspiciuni ca aceste operațiuni financiare să poată face și obiectul prevederilor Legii nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor. În plus, organele de inspecție fiscală consideră că există suspiciuni rezonabile ca prin derularea de tranzacții posibil nereale, respectivele societăți să fii beneficiat de avantaje fiscale și comerciale necuvenite, prin mărirea artificială a cifrelor de afaceri utilizate în cadrul activităților comerciale desfășurate pe piața liberă.

În concluzie, potrivit constatărilor fiscale realizate pentru întreg lanțul tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au considerat că indiferent dacă sunt îndeplinite condițiile de formă pentru exercitarea dreptului de deducerea a TVA (respectiv existența facturilor), societatea nu are drept de deducere a TVA înscrisă în respectivele facturi, întrucât operațiunile facturate de SC .X. SRL și SC .X. SRL **nu au avut un scop economic, având ca efect crearea unui avantaj fiscal pentru SC .X. SA, respectiv deducerea și restituirea TVA aferentă facturilor emise de cele două societăți.**

2. Achiziții de servicii de la SC .X. SRL.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a realizat o prestare de servicii (revizie, verificare și reparații mijloace fixe) către SC .X. SA, pentru care nu s-au prezentat procese verbale sau documente similare privind recepția lucrărilor. Se menționează că SC .X. SRL a fost administrată de aceiași persoană care a administrat și SC .X. SRL, societate cu care SC .X. SA a derulat tranzacția analizată la pct.1.

SC .X. SRL nu funcționa la sediul social declarat, iar reprezentantul legal al acesteia nu a putut fi contactat, această societate fiind declarată contribuabil inactiv din data de 13.06.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Potrivit declarațiilor cod 394, SC .X. SRL a realizat tranzacții în anul 2009 cu SC .X. SRL, SC .X. SRL (parteneri comuni cu SC .X. SA) și SC .X. SRL.

Pentru faptele constatate în cadrul verificării efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au transmis organelor de cercetare penală Sesizarea penală nr..X./08.04.2015.

Se menționează faptul că beneficiarul serviciilor prestate de către SC .X. SRL, respectiv SC .X. SA, a beneficiat de restituiri de TVA de la bugetul de stat în care este inclusă și TVA dedusă pentru achiziția de la SC .X. SRL.

3. Achiziții de servicii de la SC .X. SRL și de la SC .X. SRL.

Întrucât s-a constatat că SC .X. SA a derulat tranzacții cu parteneri la care asociați ai SC .X. SA au avut calitatea de administrator/ asociat, s-au analizat și alte eventuale tranzacții derulate în anul 2009 cu societăți pentru care s-a identificat această situație.

Astfel, s-a constatat că în anul 2009, SC .X. SA a realizat achiziții de la SC .X. SRL, prin Contractul nr..X./01.06.2006 (servicii de asigurarea securității), respectiv de la SC .X. SRL, prin Contractul nr..X./25.02.2005 (servicii în legătură cu activitatea de producție).

În urma constatărilor realizate pe baza documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au apreciat că tranzacțiile nu au avut substanță economică și că în urma acestora SC .X. SA a beneficiat de un avantaj fiscal prin deducerea și restituirea TVA aferentă.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA aferentă **facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL**, fiind stabilită suplimentar TVA în sumă de **.X. lei**, pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **.X. lei**, conform prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele constatate pe timpul inspecției fiscale desfășurate la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au considerat că există posibilitatea întrunirii elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni de natură economico-financiară, drept pentru care au încheiat Procesul-verbal nr..X./03.04.2015 și au înaintat Sesizarea penală nr..X./05.05.2015 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., în vederea identificării și tragerii la răspundere penală a persoanelor care se fac vinovate.

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 totală de .X. lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, contestate, 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 Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./05.05.2015 transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., solicitând să se analizeze dacă sunt întrunite elementele constitutive ale vreunei infracțiuni de natură economico-financiară.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit că **societatea nu poate justifica realitatea operațiunilor înregistrate,** consemnând în evidențele contabile tranzacții care nu au avut substanță economică, fapte care au generat diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilită suplimentar suma de .X. lei reprezentând TVA și accesorii aferente.

În anul 2009, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă facturi emise către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în baza unor contracte ce au avut ca obiect furnizarea de aplicații IT și prestarea de servicii aferente acestora, revizie și reparație mijloace fixe, servicii cu asigurarea securității și servicii în legătură cu activitatea de producție.

Referitor la serviciile facturate, în urma verificărilor efectuate, la nivelul niciunei societăți din lanț nu s-au identificat procese verbale sau alte documente care să identifice natura activităților desfășurate.

De asemenea, în cazul SC .X. SRL și SC .X. SRL, s-a constatat faptul că acestea aveau un cu totul alt obiect de activitate decât cel al aplicațiilor IT, respectiv *”comerț cu ridicata al îmbrăcăminte și încălțămintei”* și *”intermedieri în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane”*.

Totodată, analizând resursele umane și materiale alocate în realizarea aplicațiilor IT, organele de inspecție fiscală au apreciat că, potrivit documentelor de atestare profesională, salariații subcontractorului nu aveau capacitatea/pregătirea profesională pentru realizarea activităților contractate, iar aplicațiile s-ar fi putut realiza în cadrul SC .X. SA, având în vedere că aceasta avea capacitatea materială și umană pentru a realiza aplicații IT.

Având în vedere cele constatate cu privire la modul de stabilire a relațiilor comerciale între societăți, de întocmire a prevederilor contractuale, cumulului de calități deținute în cadrul fiecărei societăți participante de persoanele care au stabilit și gestionat relațiile comerciale, de decontările efectuate, organele de inspecție fiscală

au apreciat că toate societățile participante, cu bună știință, au creat cadrul prin care derulând **tranzacții apreciate ca nereale**, să obțină avantaje fiscale și comerciale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile nu au avut substanță economică și că în urma acestora SC .X. SA a beneficiat de un avantaj fiscal prin deducerea și restituirea TVA aferentă, fapt pentru care au respins dreptul de deducere a TVA pentru facturile emise de cele cinci societăți furnizoare.

Pentru faptele constatate pe parcursul inspecției fiscale efectuate la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./05.05.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./03.04.2015, solicitând să se analizeze dacă sunt întrunite elementele constitutive ale vreunei infracțiuni de natură economico-financiară.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, 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 a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță **se pune problema realității operațiunilor înregistrate**, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat. Organele de inspecție fiscală au considerat că nu se probează realitatea tranzacțiilor înregistrate de societate, consemnându-se operațiuni care nu au avut substanță economică, cu consecința diminuării TVA de plată.

Urmare inspecției fiscale efectuate, principala deficiență constatată la modul de determinare al TVA este legată de înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi de

achiziție servicii emise de cinci furnizori, în baza unor contracte ce au avut ca obiect furnizarea de aplicații IT și prestarea de servicii aferente acestora, revizie și reparație mijloace fixe, servicii cu asigurarea securității și servicii în legătură cu activitatea de producție, care, în opinia organelor de inspecție fiscală, **nu sunt reale**.

Astfel, referitor la contractele de furnizare aplicații IT și servicii aferente acestora, facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, analizând resursele umane și materiale alocate în realizarea aplicațiilor, organele de inspecție fiscală au apreciat că, potrivit documentelor de atestare profesională, salariații subcontractorului nu puteau să aibă capacitatea/pregătirea profesională pentru realizarea activităților contractate, iar aplicațiile s-ar fi putut realiza în cadrul SC .X. SA, având în vedere că aceasta avea capacitatea materială și umană pentru a realiza aplicații IT.

Pentru serviciile de revizie, verificare și reparații mijloace fixe, facturate de SC .X. SRL, nu s-au prezentat procese verbale sau documente similare privind recepția lucrărilor și nu s-au identificat mijloacele fixe ce au făcut obiectul contractului. În urma verificărilor efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au transmis organelor de cercetare penală Sesizarea penală nr..X./08.04.2015.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de securitate și cele în legătură cu activitatea de producție a SC .X. SA, facturate de SC .X. SRL și SC .X. SRL, în urma constatărilor realizate pe baza documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au apreciat că tranzacțiile nu au avut substanță economică și că în urma acestora SC .X. SA a beneficiat de un avantaj fiscal prin deducerea și restituirea TVA aferentă.

Mai mult, având în vedere cele constatate cu privire la modul de stabilire a relațiilor comerciale între societăți, de întocmire a prevederilor contractuale, cumulului de calități deținute în cadrul fiecărei societăți participante de persoanele care au stabilit și gestionat relațiile comerciale, de decontările efectuate, organele de inspecție fiscală au apreciat că toate societățile participante, cu bună știință, au creat cadrul prin care derulând **tranzacții apreciate ca nereale**, să obțină avantaje fiscale și comerciale.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că există posibilitatea întrunirii elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni de natură economico-financiară, drept pentru care împreună cu Procesul-verbal nr..X./03.04.2015 au înaintat Sesizarea penală nr..X./05.05.2015 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., **în vederea verificării realității tranzacțiilor declarate de societate**, reținând, aferent acestor relații, un prejudiciu adus în dauna bugetului de stat în sumă de **.X. lei** reprezentând TVA și care face atât obiectul Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015, cât și **al contestației formulate împotriva acesteia de SC .X. SRL**.

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.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care **se ridică problema realității operațiunilor înregistrate**, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Totodată, 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 documente 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 documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. .X. din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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 .X.**).

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt 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 de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestata reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr. .X./28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura 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. .X./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 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./05.05.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./03.04.2015, ce cuprinde constatările efectuate la SC .X. SA, unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat reprezentând TVA, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o 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 OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, 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.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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 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.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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. 213](#), alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. 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 TVA**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește calculul accesoriilor aferente TVA, se reține că față de susținerea societății referitoare la aplicarea eronată a cotei de 0,04%, organele de inspecție fiscală au confirmat prin adresa nr..X./15.06.2015 eroarea semnalată de societate.

Urmare acestui fapt, au recalculat accesoriile precizând că suma de **.X. lei**, reprezentând dobânzi de întârziere aferente TVA, **nu este datorată de societate**.

Luând act de precizările organelor de inspecție fiscală din adresa nr..X./15.06.2015, organul de soluționare va suspenda contestația și pentru accesoriile în suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, în virtutea principiului de drept „*accessorium sequitur principalem*”, iar pentru suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi de întârziere, contestația va fi admisă cu consecința anulării în parte a actului administrativ fiscal atacat, pentru această sumă rezultată prin aplicarea eronată a cotei de 0,04%.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(1), (2) și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.A., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** accesorii aferente TVA.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul 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 prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Admiterea în parte a contestației formulată de S.C .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.05.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA, cu consecința anulării în mod corespunzător a deciziei de impunere contestată, pentru această sumă.

Pct.1 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.