

DECIZIA nr. 1122/2016
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub
nr. X/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în municipiul X, str. X, bl. 1, ap. 7, județul X, reprezentată legal prin dl Y.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. X/2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/10.03.2016* emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016 și **are ca obiect suma totală de X lei** compusă din:

- X lei impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată;
- X lei obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei obligații fiscale accesorii aferente TVA.

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, stabilit raportat la data confirmării primirii plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/10.03.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016, respectiv data de **17.03.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, respectiv data de **18.04.2016**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin dl Y asociatul unic al societății care deține și funcția de director al S.C. X S.R.L. și este semnată în original.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin dl Y.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/10.03.2016 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de X lei, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

1) Considerații generale cu privire la constatările inspecției fiscale

Contestatară precizează că diferențele suplimentare de impozit pe profit, precum și accesoriile aferente, au fost stabilite ca urmare a aprecierii ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor efectuate de S.C. X S.R.L. în baza contractelor încheiate cu furnizorii S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L., S.C. V S.R.L.

și S.C. Al S.R.L., având în vedere reconsiderarea tranzacțiilor ca fiind fără conținut economic.

Petenta afirmă că constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt de natură să susțină măsurile dispuse, acestea fiind irelevante și străine de obiectul și scopul inspecției fiscale precum și faptul că organele de control nu prezintă elemente de fapt obiective și dovezi, înducând ideea de fraudă fără însă a identifica încălcarea unor dispoziții legale.

În contestație, se precizează că, niciuna dintre constatările făcute atât în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, cât și în cel al proceselor verbale întocmite în urma controalelor încrucișate, nu privesc pe S.C. X S.R.L., aceste acte referindu-se la tranzacții derulate de furnizorii săi și de furnizorii furnizorilor săi.

Contribuabilul susține faptul că în Raportul de inspecție fiscală se face referire la neconcordanțe din declarația 394 dar că nu este prezentat niciun exemplu în acest sens și că precizările ce privesc declararea furnizorilor ca inactivi și anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA sunt irelevante în condițiile în care tranzacțiile cu acești furnizori s-au derulat în perioade în care aceștia aveau cod valid de TVA.

Petenta consideră că, în condițiile în care a derulat operațiuni taxabile în prețul cărora s-au reflectat și achizițiile de la furnizorii în cauză, nu se poate pune problema existenței unei fraude fiscale și consideră că precizările din Raportul de inspecție nu sunt complete deoarece nu se specifică dacă achizițiile pentru care s-a dedus TVA sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Astfel, menționează că deși a prezentat documentele prevăzute de legislația fiscală în materie pentru justificarea regimului de deductibilitate atât pentru cheltuieli cât și pentru TVA, organele de control susțin că există suspiciuni rezonabile că S.C. X S.R.L. a fraudat legea și că nu poate beneficia de deductibilitate fiscală pentru aceste operațiuni.

2) Cu privire la diferențele stabilite reprezentând impozitul pe profit și TVA.

În ceea ce privește relația cu S.C. C S.R.L.

Petenta susține că sunt nefondate constatările care au condus la stabilirea diferențelor suplimentare privind impozitul pe profit în relația cu S.C. C S.R.L. deoarece:

- cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. C S.R.L. îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 21 alin. 1 din Codul fiscal fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și la art. 21 alin. 4 lit. m coroborat cu pct. 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal;
- modul în care persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA își declară livrările și achizițiile pe teritoriul național în Declarația 394 nu are nicio relevanță în materia impozitului pe profit, nefiind un motiv prevăzut de lege care să atragă nedeductibilitatea cheltuielilor;
- Comportamentul fiscal al furnizorilor nu este relevant asupra S.C. X S.R.L. deoarece societatea nu a încălcat nicio dispoziție legală;
- O relație de afiliere nu are conotațiile fraudei fiscale, mai mult S.C. X S.R.L. nu este afiliată cu furnizorii în cauză.

În materie de TVA petenta precizează că îndeplinește condițiile esențiale prevăzute la art. 145, 134¹ alin. 7 și art. 146 lit. a din Codul fiscal întrucât deține documentele care justifică achiziția de servicii, respectiv contracte, facturi și situații de lucrări, TVA a devenit exigibilă iar achizițiile de bunuri au fost destinate operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește relația cu S.C. A S.R.L.

În plus față de argumentele aduse în relația cu S.C. C S.R.L. și pe care le repetă, petenta precizează că obligația de încheiere a contractelor individuale de muncă și de evidențiere a salariilor revine S.C. A S.R.L. în calitate de angajator și nu S.C. X S.R.L. care avea calitatea de partener contractual și care și-a asumat prin contracte doar obligații privind securitatea și sănătatea în muncă.

În materia TVA petenta face referire la principiul neutralității TVA aplicabil la nivelul tuturor statelor membre ale Uniunii Europene, din interpretarea căruia reiese că S.C. X S.R.L., în calitate sa de beneficiar al serviciilor prestate, nu trebuie să suporte în tot sau în parte sarcina acestei taxe (hotărârile în cauza C-25/07 Alicia Sosnowska, respectiv cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, paragrafele 37 și 38).

În ceea ce privește relația cu S.C. V S.R.L. și S.C. AI S.R.L.

Petenta aduce aceleași argumente și motive de drept ca și în cazul S.C. C S.R.L.

Contestatară susține că reconsiderarea tranzacțiilor efectuate de S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar, cu S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L., S.C. V S.R.L. și S.C. AI S.R.L., în baza art. 11 din Codul fiscal, nu are temei legal întrucât scopul economic al tranzacțiilor trebuia evaluat și din perspectiva livrărilor/prestărilor efectuate, livrări care au fost purtătoare de TVA.

Cu referire la practica recentă a Curții Europene de Justiție (hotărârea în Cauza C-277/14) petenta precizează că situația constatată în relația cu furnizorii săi nu poate constitui un motiv rezonabil pentru justificarea faptului că S.C. X S.R.L. ar face parte dintr-un circuit fraudulos.

Față de cele expuse anterior, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/10.03.2016.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/10.03.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. un **impozit pe profit în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2012 – 30.06.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. Tot prin decizia de impunere F-X/10.03.2016 s-a stabilit **TVA de plată în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2012 – 31.08.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2012-august 2015 S.C. X S.R.L. a înregistrat achiziții de la societățile S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L., S.C. V S.R.L. și S.C. AI S.R.L., pentru care există indicii de tranzacții fictive. Astfel:

- în perioada martie– octombrie 2014 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziția de prestări de servicii construcții în valoare totală de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei, în baza unor facturi care au la furnizor datele S.C. C S.R.L.;
- în perioada octombrie 2014– iunie 2015 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul 628– Alte cheltuieli cu serviciile executate de terță, achiziția de prestări de servicii în construcții în valoare totală de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei, în baza unor facturi care au la furnizor datele S.C. A S.R.L.;

- în luna septembrie 2012 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul 603– Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor inventar, achiziții în valoare totală de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei, în baza unor facturi care au la furnizor datele S.C. V S.R.L.,
- în luna ianuarie 2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziții de prestări servicii conform contract nr. 414/2014 încheiat cu SC AI SRL, în sumă de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei, în baza facturii CJ 01/28.01.2015.

Au fost prezentate contractele pe care S.C. X SRL reprezentată prin administrator Y, în calitate de beneficiar, le-a încheiat cu prestatorul S.C. C S.R.L., reprezentată prin Z, respectiv:

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 388 din 21.10.2013, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de săpături și instalare monotub în orașul X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 66 din 05.02.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de tencuieli interioare drișcuite și de gipscarton pe schelet metalic, termoizolat, folie anticondens la obiectivul Centru Multifuncțional Ds+P+M situat în comuna X, județul X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 83 din 03.03.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții la obiectivul Reabilitare și extindere stație de epurare aglomerarea X, județul X (Antreprenor general SC VI SRL, beneficiar final SC G SA X);
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 97 din 11.03.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de săpături manuale, montare– sudare conducte, tuburi de scurgere și desfacere carosabil format din pavaje, piatra cubică și asfalt la obiectivul Modernizarea str. X, oraș X, jud. X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr.149 din 12.05.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții în mun. X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 162 din 16.05.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de construcții structura locuința situat în X, str. X nr. FN;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 291 din 21.08.2014, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane) la imobil situat în X, str. X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 296 din 29.08.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii în construcții, lucrări de cofrare/decofrare, montaj fier beton la obiectivul Parc Industrial, X, jud X.

De asemenea, au fost prezentate următoarele contracte încheiate între S.C. X SRL în calitate de beneficiar, reprezentată prin administrator Y și prestatorul S.C. A S.R.L., reprezentată prin Z:

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 298 din 02.09.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii în construcții, lucrări de cofrare/decofrare, montaj fier beton la obiectivul Parc Industrial, X, jud X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 319/01.10.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de săpături manuale, montare-sudare conducte, tuburi de scurgere și desfacere carosabil format din pavaje, piatra cubică și asfaltat la obiectivul Modernizarea str. X, oraș X, jud. X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 322 din 06.10.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții. Locul prestației mun. X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 336 din 15.10.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții la obiectivul Reabilitare și

extindere stație de epurare aglomerarea X, județul X (Antreprenor general SC VI SRL, beneficiar final SC G SA X);

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 341 din 21.10.2014, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la imobil situat în X, str. X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 109 din 16.03.2015, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la obiectivul Construire Baza Sportivă com. X, sat X, jud X;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 148 din 08.04.2015, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, confecționare/montare fier beton, preparare/turnare betoane în fundații/elevații/grinzi și stâlpi, săpături manuale, umpluturi/compactari, zidarii, elevații/pereteți, lucrări de dulgherie) la obiectivul Reabilitarea, amenajarea și extinderea imobilului situate în comuna X nr. 13, jud X.

Cu S.C. AI S.R.L. reprezentată prin Z, în calitate de prestator, S.C. X S.R.L. prin administrator Y a încheiat contractul cadru de prestări servicii nr. 414/16.12.2014 având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la imobil situat în X, str. X.

Reprezentantul societății a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, aferent facturilor înregistrate în evidența contabilă ca fiind emise de S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L. și S.C. AI S.R.L., diverse situații de lucrări și evidențe a personalului subcontractor care a fost instruit SSM la lucrările efectuate conform situațiilor de lucrări. Pe situațiile cu personalul pus la dispoziție apar numele anumitor persoane, persoane ce ar fi prestat activitate de construcții la lucrările contractate de societatea S.C. X S.R.L. cu diverși beneficiari.

Din verificarea informațiilor din baza de date FISCNET organele de control au constatat următoarele:

- există neconcordanțe cu privire la achizițiile declarate de S.C. X S.R.L. în declarațiile informative D394 în relația cu furnizorii mai sus menționați;
- S.C. C S.R.L., este inactivă din data de 28.10.2014, dată de la care nu mai este plătitoare de TVA;
- S.C. A S.R.L., a fost inactivă în perioada 28.12.2012- 18.11.2013, fiind reactivată începând cu data de 18.11.2013, iar din data de 30.07.2015 nu mai este plătitoare de TVA;
- SC V SRL, este inactivă din data de 02.07.2014, dată de la care nu mai este plătitoare de TVA;
- S.C. AI S.R.L., este inactivă din data de 26.03.2015, dată de la care nu mai este plătitoare de TVA;
- S.C. C S.R.L. a raportat achiziții însemnate de la S.C. A S.R.L., S.C. AI S.R.L., SC. M-R S.R.L., S.C. F S.R.L. și S.C. BW S.R.L.;
- S.C. A S.R.L. a raportat achiziții însemnate de la S.C. D S.R.L. (în timp ce S.C. D S.R.L. nu a raportat livrări în cursul anului 2014 către SC A SRL) și de la S.C. ED S.R.L.;
- S.C. AI S.R.L. a raportat achiziții însemnate de la S.C. D S.R.L. (în timp ce S.C. D S.R.L. nu a raportat livrări în cursul anului 2014 către S.C. AI S.R.L.) și de la SC ED S.R.L.;

- S.C. V S.R.L. CUI 26667475 a raportat achiziții însemnate de la S.C. PROD S.R.L., S.C. H S.R.L., S.C. HF S.R.L., S.C. A-M S.R.L., S.C. E S.R.L., societăți declarate inative de către organele de inspecție fiscală.

Pentru verificarea realității și legalității tranzacțiilor cu S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L. și S.C. V S.R.L. s-a solicitat efectuarea de controale încrucișate la aceste societăți, motiv pentru care în perioada 04.11.2015- 11.01.2016 inspecția fiscală a fost suspendată.

Din răspunsurile primite referitor la aceste societăți s-a constatat:

- S.C. C S.R.L. este declarat inactiv, nu a desfășurat activitate la sediul social declarat și a avut rolul de o verigă interpusă în lanțul comercial al unor tranzacții fictive, cu scopul de a crea avantaje fiscale beneficiarilor, ca urmare prejudiciul nu se localizează la nivelul S.C. C S.R.L. ci la nivelul beneficiarilor acesteia;
- datorită faptului că la solicitarea echipei de inspecție fiscală nu s-a prezentat nici un reprezentant legal al S.C. A S.R.L., nu a fost posibilă efectuarea controlului încrucișat, urmând ca la finalizarea controlului să comunice un exemplar din procesul verbal care va fi încheiat;
- În urma controlului efectuat la S.C. V S.R.L. organul de inspecție fiscală a constatat că acest contribuabil, nu desfășoară activitate la sediul social declarat, reprezentantul legal al societății este cetățean maghiar care nu s-a prezentat la invitația organului de inspecție fiscală și ca urmare, organul de inspecție a luat măsura includerii acestui contribuabil în lista contribuabililor inactivi.

Organele de control menționează în Raportul de inspecție fiscală F-X/10.03.2016 că, pentru verificarea legalității și veridicității tranzacțiilor cu S.C. A S.R.L. și S.C. C S.R.L., inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X, au efectuat un control la S.C. X S.R.L., în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. 4914/21.08.2015. Conform celor consemnate în Procesul verbal, „operațiunile economice derulate între cei trei agenți economici sunt operațiuni fictive în sensul art. 2 din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale”. Astfel, facturile emise în numele furnizorilor S.C. A S.R.L. și S.C. C S.R.L. nu au calitatea de document justificativ și nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991.

În cuprinsul Procesului verbal nr. 4914/21.08.2015 se mai consemnează faptul că inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X au efectuat verificări cu privire la S.C. ED S.R.L. CUI 33452789, firmă ce figurează ca furnizor de mărfuri și servicii pentru S.C. A S.R.L. și S.C. C S.R.L. În urma verificărilor efectuate la S.C. ED S.R.L. inspectorii antifraudă au concluzionat că activitățile economice, inclusiv de prestare de servicii, declarate de la această societate nu au la bază operațiuni reale iar facturile emise în numele societății sus menționate au fost folosite în circuite frauduloase, care au ca scop sustragerea de la plata impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat al statului. De asemenea în cuprinsul procesului verbal, inspectorii antifraudă arată că, pe lanțul de aprovizionare a furnizorului S.C. C S.R.L. documentele de aprovizionare a mărfurilor comercializate sau a prestărilor de servicii efectuate provin de la firme de tip „fantomă” menționând printre altele S.C. AI S.R.L.

La solicitarea scrisă a organelor de control în data de 29.02.2016 dl Y, directorul societății, a precizat cu privire la modalitatea în care a contactat reprezentanții societăților de mai sus, că societatea a fost contactată de reprezentantul societăților mai sus amintite, dl Z, care a semnat toate documentele

afere (contracte, situații de lucrări, facturi). Contribuabilul mai precizează că pe șantier aspectele de natură tehnică erau discutate cu șefi de echipă în speță dl W și dl Q.

În Raportul de inspecție fiscală F-X/10.03.2016, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se mai face precizarea că S.C. X S.R.L. a avut în anul 2012 în medie 32 salariați, în anul 2013 a avut în medie 27 salariați, în anul 2014 a avut în medie 27 salariați iar în anul 2015 a avut 32 salariați.

Având în vedere aspectele constatate, respectiv faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă, tranzacții asupra cărora există indicii rezonabile că nu sunt reale și nu au avut loc/nu s-au desfășurat în realitate, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacțiile mai sus menționate, în sensul că acestea nu au un scop economic, fiind tranzacții artificiale, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea.

În consecință, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată s-a stabilit un profit impozabil suplimentar total în sumă de X lei. Asupra profitului impozabil astfel determinat s-a aplicat cota de impozitare de 16%, așa cum este prevăzut de art. 17 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de X lei.**

Pentru profitul impozabil suplimentar de plată de X lei, s-au calculat accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități.

De asemenea, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 145, alin. (2) lit. a) și ale art. 146, alin (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că societatea **nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X lei** aferentă achizițiilor de la S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L., S.C. V S.R.L. și S.C. Al S.R.L.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată de X lei, s-au calculat accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile de cheltuieli și deducerea de TVA în baza unor facturi având la furnizor datele S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L., S.C. V S.R.L. și S.C. Al S.R.L., au fost sesizate organele de cercetare penală, în vederea stabilirii dacă aspectele constatate de inspectorii ANAF întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. 1 lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, la TVA în sumă de X lei și la accesoriile aferente acestora în sumă totală de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestată 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, cu privire la aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/10.03.2016 prin sesizarea penală nr. 737/07.03.2016 înregistrată

cu nr. X/P/2016, care a fost trimisă pentru cercetări la I.P.J. X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 22.10.2015- 04.03.2016 o inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L. având ca obiect verificarea impozitului pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2012- 30.06.2015 și a taxei pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01.01.2012- 31.08.2015.

Pentru efectuarea unor controale încrucișate la o parte din furnizorii societății, inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 04.11.2015- 11.01.2016.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, TVA în sumă de X lei și accesoriile aferente acestora în sumă totală de X lei, sume contestate de către S.C. X S.R.L., acestea au la bază constatările organelor de inspecție fiscală care nu au avut certitudinea că facturile având la furnizor datele S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L., S.C. V S.R.L. și S.C. AI S.R.L. în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de X lei, au fost reale și legale.

Astfel, din analiza documentelor prezentate de contribuabil, a informațiilor primite în urma controalelor încrucișate și a verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă, organele de inspecție au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că aceste tranzacții nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, faptă care conform art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 108 din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 737/14.03.2016 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Covasna a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/10.03.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016 întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. X S.R.L.

Prin adresa nr. X/12.05.2016, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. 737/07.03.1016.

În răspunsul transmis în data de 24.05.2016, înregistrat la DGRFP Brașov Serviciul Soluționare Contestații cu nr. X/24.05.2016, se precizează că Sesizarea penală nr. 737/07.03.1016 formulată de AJFP X a fost înregistrată cu nr. X/P/2016 și a fost trimisă pentru cercetări la I.P.J. X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

În drept, potrivit art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 9 alin. (1) "Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;"

Având în vedere aspectele precizate anterior, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă."

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.

În speță, se reține că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/10.03.2016 contestate de S.C. X S.R.L. 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, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/10.03.2016, în perioada ianuarie 2012- august 2015 societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de X lei în baza unor documente care apar ca fiind emise de S.C. C S.R.L., S.C. A S.R.L., S.C. V S.R.L., S.C. Al S.R.L. și care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2012- 2015.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă achizițiile de bunuri/prestările de servicii, menționate în facturile din care provin TVA și cheltuielile deduse de contribuabil și neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală, au fost **reale** și destinate activității economice a contestatarei.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA, drept de deducere care trebuie să aibă la bază tranzacții reale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”

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, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. 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, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație**.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”* menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 737/07.03.2016, înregistrată la aceștia cu nr. 93/P/2016, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, din analiza informațiilor furnizate de bazele de date ANAF referitoare la prelucrarea datelor din Declarațiile privind livrarile/prestarile de servicii și achizițiile efectuate pe teritoriul national (D 394) de către plătitorii de TVA, precum și din informațiile primite de la inspectorii antifraudă și de inspectorii fiscali urmare a solicitărilor de control încrucișat transmise la societățile din lanțul tranzacțional al bunurilor/serviciilor cuprinse în evidențele contabile ale societății verificate, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor, în timpul controlului fiind stabilit un impozit pe

profit suplimentar de plată în sumă de X lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei.

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

"(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 ori nu."

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii".

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației s-a suspendat soluționarea cauzei pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei, urmează **să se suspende soluționarea contestației și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul"**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 și ale art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/10.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- **X lei**, reprezentând impozit pe profit;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente TVA;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.