



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Soluționare Contestatii



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7

Brasov

Tel: 0268.308.485

Fax: 0268.547.730

e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA nr.1382/2014

privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures,
prin administratorul judiciar ... IPURL Zalau,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /15.01.2014

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures prin adresa nr.... /08.01.2014, inregistrata sub nr.... /15.01.2014, asupra contestației formulate de *S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures, prin administratorul judiciar ... IPURL Zalau,* împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../ 20.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 20.11.2013, comunicate petentei la data de 29.11.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures sub nr.... /27.12.2013, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Administratia Judeteana a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /27.12.2013, respectiv la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /15.01.2014, petenta solicita anularea partiala a Deciziei de impunere nr.F-MS .../ 20.11.2013 si a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 20.11.2013, inclusiv a Procesului verbal nr....

/20.11.2013, invocând următoarele:

La Cap.III lit.a) din Raportul de inspectie fiscala nr.../ 20.11.2013 organele de control au retinut ca prin cererea de rambursare aferenta perioadei februarie 2011 – iunie 2012 inregistrate prin internet sub nr.... -2012/25.07.2012, societatea a solicitat rambursarea TVA in suma de ... lei aferenta achizitionarii ”unor utilaje si echipamente pentru producerea energiei termice achizitionate cu factura nr.... /15.12.2011 de la ... SA Zalau (entitate afiliata cu societatea verificata).

Urmare constatarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au “conchis” ca: “tranzactionarea bunurilor nominalizate nu a avut un scop economic, astfel ca, in cauza, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal”, stabilind ca ”societatea nu poate beneficia de prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu s-a accesptat deducerea de catre societatea supusa verificarii (SC ... SA) ...a taxei pe valoarea adaugata (la un nivel total de ... lei) inregistrata in factura nr.... /15.12.2011 emisa de ... SA. Drept urmare, TVA solicitata la rambursare se diminueaza cu suma de ... lei”.

Petenta considera ca stabilirea acestor obligatii de plata este nelegala si netemeinica, retinerile organului de control fiind eronate din următoarele motive:

In fapt, societatea reda cronologia evenimentelor economice astfel:

1. In data de **16.11.2010** se incheie un contract de cesiune de creante intre ... Romania, ... Ungaria si ... Tg.Mures prin care ... Ungaria preia in vederea achitarii datoria ... fata de ... Romania compusa din valoarea consumului de gaz aferent lunii Octombrie 2010, datorie in valoare de ... RON. Aceasta preluare de datoriei a avut loc cu scopul de a asigura continuitatea serviciului de furnizare a energiei termice de catre ... pana in momentul preluarii acestuia de catre ... , in cazul intreruperii furnizarii energiei termice de catre ... existand riscul debransarilor masive de la sistem. (Anexa nr.1 la contestatie).

2. In data de **17.12.2010** s-a incheiat contractul de vanzare-cumparare nr.... /17.12.2010 prin care ... Nyrt. Ungaria cumpara de la ... echipamente si utilaje care sunt necesare in operarea sistemelor de termoficare, factura s-a emis catre ... Nyrt. Budapest - Sediul permanent fiscal din Romania (prescurtata ... SP) si este in valoare de ... RON + ... RON TVA. (Anexa nr.4 din RIF).

3. In data de **30.12.2010** se incheie o conventie intre ... Ungaria si ... Tg. Mures prin care aceasta din urma se angajeaza sa efectueze toate demersurile legale necesare, in numele si pe seama ... Nyrt, inclusiv de a prelua bunurile si de a face declaratii legate de preluarea bunurilor, obiect al contractului ... /17.12.2010, ca urmare a faptului ca ... nu avea conducere proprie pentru sediul permanent. (Anexa nr.2 la contestatie).

4. Tot in data de **30.12.2010** se incheie protocolul nr.... intre ... Tg.Mures si ... privind depozitarea de catre ... a bunurilor detinute de catre ... , bunuri depozitate la data semnarii protocolului in spatiile ... , si care se compun atat din bunurile primite de la Municipiul Tg Mures pe baza contractului de delegare a gestiunii cat si din bunurile pe care ... le-a achizitionat de la ... (descrie la pct.3). Acest protocol de depozitare s-a incheiat pe o perioada de 15 zile de la

data semnarii, datorita faptului ca transportarea bunurilor necesita un timp mai indelungat. (Anexa nr.3 la contestatie).

5. In data de **31.12.2010** intre ... Ungaria prin Sediul sau permanent din Tg. Mures si ... Kft (prescurata ...) Ungaria se incheie un contract de vanzare-cumparare prin care ... cumpara pentru suma neta de ... HUF (echivalent a ... RON) + TVA (... RON) bunurile cuprinse in Anexa 1 a contractului de vanzare cumparare incheiat intre ... si Tranzactia s-a consemnat in factura fiscala nr.... din 14.01.2011 emisa de ... Sediul Permanent. (Anexa nr.4 la contestatie).

6. ... achita contravaloarea facturii emise de catre ... SP in doua transe:

a. In data de 11.01.2011 suma de ... RON;

b. In data de 09.01.2013 suma de ... RON. (Anexa nr.5 la contestatie).

7. ... SP declara in decontul de TVA aferent lunii Decembrie 2010 TVA de plata in valoare de ... RON, care include si valoarea facturii emisa catre ... , pentru care in data de 25.02.2011 cere compensarea sumei de ... RON cu TVA solicitat la rambursare de ... si achita in data de 22.02.2011 TVA in valoare de ... RON, suma in care este cuprinsa si TVA aferenta tranzactiilor sus mentionate. (Anexa nr.6 la contestatie).

8. ... SP achita in data de 24.03.2011 impozit pe profit in valoare de ... RON, calculat conform Declaratiei 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2010, suma in care este cuprins si impozitul aferent tranzactiilor sus mentionate. (Anexa nr.7 la contestatie).

9. In data de **31.12.2010** intre ... Ungaria si ... Zalau se incheie un contract de vanzare-cumparare prin care ... , vinde bunurile achizitionate de la ... Ungaria catre ... SA Zalau la pretul net de ... HUF. ... SA Zalau a achizitionat aceste bunuri in vederea montarii lor in cadrul centralei termice pe care planuia sa o construiasca in Zalau. (Anexa nr.8 la contestatie).

10. ... a efectuat lucrarile de verificari si reparatii la locatia din Tg Mures str.... , nr...., pusa la dispozitie de catre ... in data de **02.01.2011**, data la care s-a incheiat procesul verbal seria ... preluare a spatiului si inventarul bunurilor. Bunurile au fost transportate de la sediul ... , unde se aflau depozitate conform protocolului de depozitare incheiat in data de 30.12.2013, la locatia respectiva in perioada 03 - 04.01.2011 pentru ca sa se poata efectua lucrarile. Toate celelalte bunuri depozitate de ... si detinute de ... au fost transportate ulterior fiindca nu era necesar transportul lor de urgenta si in alta locatie.

11. In data de **07.01.2011** odata cu finalizarea lucrarilor, ... preda bunurile catre ... Zalau la locatia din Tg Mures unde se aflau depozitate, ocazie cu care se incheie un certificat de indeplinire a obligatiilor contractuale. (Anexa nr.9 la contestatie).

12. In data de **31.12.2010** intre ... Zalau, ... Ungaria si ... Ungaria se incheie un acord de preluare a datoriilor prin care ... Ungaria preia spre achitare datoria de ... HUF avuta de ... fata de (Anexa nr.10 la contestatie).

13. In data de **03.01.2011** se incheie un contract de depozitare intre ... Tg. Mures si ... Zalau prin care ... incredinteaza spre depozitare catre ... bunurile cumparate de la ... , contra sumei lunare de ... RON + TVA. (Anexa nr.11 la contestatie).

14. In data de **02.05.2011** ... emite factura ... in valoare de ... HUF prin care vinde bunurile achizitionate de la ... Ungaria catre ... SA Zalau. Factura nu contine TVA, persoana obligata la plata TVA este ... Zalau prin aplicarea masurilor de taxare inversa. (Anexa nr.12 la contestatie).

15. In **cursul anului 2011** sunt incheiate noi contracte de furnizare de energie termica in Tg. Mures mentionate mai jos, avand in vedere ca la proiectul din Zalau se contura un alt plan de investitii care se baza pe tehnologii diferite decat cele existente in proprietatea societatii, iar la proiectul din Tg Mures se purtau discutii legate de modificarea planului de investitii prin realizarea unor centrale termice mai mici montate mai aproape de consumatori, s-a considerat oportuna achizitionarea acestora de catre ... (fosta ...).

16. In data de **22.04.2011** ... incheie un contract de comodat pe o perioada de 3 luni (01.05.2011 - 31.07.2011) cu ... prin care ia in chirie mai multe centrale termice aflate in proprietatea ... in vederea testarii gradului de eficienta a acestora. (Anexa nr.13 la contestatie).

17. Dupa mai multe prelungiri ale perioadei de inchiriere din cele 3 centrale testate, una a ramas in exploatare si anume "Aleea Carpati II" pentru care perioada de inchiriere s-a prelungit in 30.11.2011 cu 5 luni pana in 30.04.2012 si in data de 30.04.2012 cu alte 3 luni pana in data de 31.07.2012. (Anexa nr.14 la contestatie).

18. Decizia de a mentine aceasta centrala in exploatare s-a realizat in urma raportului ... din 18.10.2011 realizat de catre departamentul tehnic, raport care analizeaza posibilitatea de eficientizare a acestei centrale termice, eficientizare care era posibila doar prin folosirea unor bunuri aflate in proprietatea ... , lucru care a dus la incheierea contractului de vanzare-cumparare intre cele doua societati. (Anexa nr.15 la contestatie).

19. In data de **14.12.2011** se incheie contractul de vanzare-cumparare ill.... intre ... (fosta ...) si ... contract prin care aceasta din urma achizitioneaza bunurile detinute de catre ... care se aflau depozitate la Tg. Mures contra sumei de ... RON + TVA. (Anexa nr.3 din RIF).

20. In data de **15.12.2011** bunurile sunt predate catre ... si se emite factura nr.... . (Anexa nr.2 din RIF).

21. In data de **28.02.2012** se incheie acordul de preluare a datoriilor prin care ... Nyrt Ungaria (fosta ... Nyrt) preia in vederea achitarii datoriei ... catre (Anexa nr.16 la contestatie).

22. Prin **decontul de TVA aferent lunii Decembrie 2011** ... achita TVA-ul aferent facturii prin compensarea sumei cu soldul sumei negative a TVA din luna Noiembrie 2011 pentru care nu s-a solicitat rambursare. In urma unui control de fond efectuat la ... in RIF-ul intocmit de catre DGFP Salaj sub nr.F-SJ ... /13.04.2012 nu s-a constatat vreo neregula in legatura cu tranzactiile legate de bunuri in care este implicata (Anexa nr.17 la contestatie).

23. Odata cu preluarea bunurilor, o parte din acestea au fost montate la Aleea Carpati II pentru a automatiza procesul de productie, urmand a se optimiza si partea de productie. In Anexa nr.18 la contestatie petenta prezinta fotografii ale acestei centrale la momentul modernizarii.

24. Odata cu rezilierea contractului de delegare a gestiunii din data de **08.06.2013**, s-a trecut la demolarea utilajelor de la centrala termica Aleea Carpati II si repunerea acestora in stoc, iar incepand cu data de 24.06.2012 s-a reziliat contractul de inchiriere incheiat cu ... , iar in data de 26.06.2012 s-a predat centrala termica catre proprietarul acesteia. (Anexa nr.19 la contestatie).

25. In data de **12.03.2012** s-a incheiat un contract de imprumut intre ... Centrul de Dezvoltare Regionala Gheorgheni si ... , contract in cadrul caruia ... garanteaza imprumutul cu o parte din utilajele cumparate de la ... Zalau. (Anexa nr.20 contestatie).

26. In data de **20.06.2013** bunurile date in garantie sunt transportate la Gheorgheni si se incheie un contract de custodie intre cele doua societati. O parte din bunurile transportate la Gheorgheni sunt cele care au fost demontate de la centrala termica Aleea Carpati II in urma sistarii furnizarii de gaz si a lucrarilor de repunere in starea initiala pentru predare a centralei mentionate anterior. (Anexa nr.21 la contestatie).

27. Ca dovada a faptului ca o parte dintre bunurile achizitionate de la ... au fost montate la centrala termica Aleea Carpati II, sta adresa nr. ... /19.10.2012 trimisa de SC ... SA catre ... prin care solicita o oferta de pret pentru echipamentele folosite si montate la centrala sus amintita, adresa in care se regaseste o lista care contine si bunuri achizitionate de la (Anexa nr.22 la contestatie).

28. In data de 22.05.2012 Administratia Finantelor Publice a Municipiului Tg. Mures emite **Titlul executoriu nr. ...** catre ... SA pentru suma de ... Ron reprezentand obligatii fiscale datorate in solidar cu S.C. ... Nyrt Budapest - Sediul permanent. (Anexa nr.23 la contestatie).

29. In data de 02.07.2012 pe baza titlului executoriu nr.... /22.05.2012 prezentat la punctul anterior Administratia Finantelor Publice a Municipiului Tg. Mures emite **Adresa de infiintare a popririi asupra disponibilitatilor banesti nr....** prin care blocheaza conturile bancare ale ... SA deschise la Banca ... SA, Trezoreria ... , ... Bank SA si ... SA, punand astfel societatea ... SA in situatia de a nu-si mai putea continua activitatea. (Anexa nr.24 la contestatie).

Petenta concluzioneaza ca toate tranzactiile s-au desfasurat cu scop economic, avand atat forma juridica cat si fond economic: toate tranzactiile au fost consemnate in contracte incheiate intre parti, toate au fost inregistrate in evidentele contabile si fiscale a entitatilor implicate si toate au fost platite fie prin iesire de disponibil, fie prin instrumente nemonetare (contracte de cesiune) intocmite in conformitate cu prevederile legale si finalizate prin plata efectiva intre cesionar si debitorul cedat.

Societatea prezinta constatările organelor de inspectie fiscala, acestea fiind si **motivele de forma** contestate, astfel:

1) Constatarea organelor de control potrivit careia "*In baza Contractului de vanzare-cumparare nr.... din data de 17.12.2010 (anexa nr. 4) SC ... SA Tg. Mures vinde catre ... Nyrt. - Sediul permanent (actual a ... Nyrt Budapest - Sediul permanent) bunurile cuprinse in anexa nr.1 la acel contract*", este eronata deoarece, in fapt, Societatea ... SA vinde bunurile catre ... Ungaria si

nu Sediului Permanent al acestuia, asa cum in mod gresit au afirmat organele de inspectie fiscala, avand in vedere faptul ca sediul permanent nu are personalitate juridica care sa incheie acte si fapte de comert, el fiind doar o forma de organizare fiscala pentru declararea impozitului pe profit si/sau pentru inregistrarea bazei fixe din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

2) Societatea sustine ca prin constatarea potrivit careia *"Bunurile achizitionate de Nyrt - Sediul permanent de la ... SA au fost preluate in fapt de catre SA (actuala ... SA) in baza unei conventii din data de 30.12.2010"*, organele de inspectie fiscala fac, din nou, confuzie cand se refera la proprietarul bunurilor achizitionate, acesta fiind in fapt ... Ungaria, si nu ... SP.

3) Referitor la constatarea organelor de control privind depozitarea si transportul bunurilor in cauza si declaratia reprezentantului legal al Nyrt Budapesta - Sediul permanent, dl. ... (aceeasi persoana este si reprezentantul ... SA) care *"a sustinut, in nota explicativa data, ca bunurile, conform procesului verbal din data de 30.12.2010 au fost depozitate de catre firma conform conventiei din data de 30.12.2010"* societatea sustine ca in fapt, bunurile achizitionate de ... Ungaria au ramas la sediul ... SA, in custodie, in baza protocolului nr.... incheiat intre ... Tg.Mures si , ca urmare a conventiei incheiate in 30.12.2010 intre ... Ungaria si Tg.Mures prin care aceasta din urma se angajeaza sa efectueze toate demersurile legale necesare, in numele si pe seama ... Nyrt, inclusiv de a prelua bunurile si de a face declaratii legate de preluarea bunurilor, obiect al contractului ... /17.12.2010.

Drept urmare, petenta arata ca din punct de vedere formal (juridic) la data de 30.12.2010 bunurile in cauza sunt proprietatea ... Ungaria, reprezentata de catre Tg.Mures si pastrate in custodie la ... SA Tg.Mures.

Societatea considera ca imputarea organelor de inspectie fiscala ca acestea au fost *"depozitate de catre firma conform conventiei din data de 30.12.2010"* este neadevarata deoarece prin conventia incheiata intre ... Ungaria si Tg.Mures s-a incheiat doar drepturi si obligatii de mandatare.

Petenta concluzioneaza ca organele de inspectie fiscala nu fac distinctie intre drepturile si obligatiile contractuale, conform carora proprietarul este ... Ungaria, mandatarul este Tg.Mures si depozitarul este ... SA Tg.Mures.

4) Societatea considera gresita constatarea organelor de control potrivit careia bunurile au fost predate in 02.01.2012 catre ... Kft conform procesului verbal seria ... , iar *"potrivit avizelor de insotire a marfii anexate, ... transportul bunurilor s-a efectuat in zilele de 03 si 04 ianuarie 2011 (stare de lucruri confirmata si de Procesul verbal de predare primire echipamente conform contractului nr. ... /17.12.2010 la data de 04.01.2011 - anexa nr. 8 din RIF); rezulta, asadar, ca la data de 02.01.2011 nu avea ce sa predea catre ... Kft."*, deoarece nu accepta ca, formal, se poate incheia un act juridic la o anumita data dar care se deruleaza ulterior intelegerii facute, adica sa produca efecte incepand cu data intelegerii si pana la ducerea la indeplinire a obiectului intelegerii.

In fapt, societatea sustine ca la data de 02.01.2011 a pus la dispozitia ... un spatiu pentru efectuarea lucrarilor de revizie si reparatii in

Tg.Mures si sa preia inventarul bunurilor. Bunurile au fost transportate de la sediul ... , unde se aflau depozitate conform protocolului de depozitare incheiat in data de 30.12.2013, la locatia respectiva in perioada 03-04.01.2011 pentru ca sa se poata efectua lucrarile.

Prin explicatiile date societatea a afirmat ca in data de 02.01.2011 au fost predate bunurile catre ... , dar ca preluarea efectiva a acestora a durat de la data de 02.01.2011 si pana in data de 04.01.2011, cand s-a incheiat ultimul transport, concluzia ca atat predarea cat si preluarea efectiva a bunurilor a avut loc la data de 02.01.20 fiind o constatare personala a organelor de inspectie fiscala.

Societatea sustine ca "in data de 07.01.2011, odata cu finalizarea lucrarilor ... preda bunurile catre ... Zalau la locatia din Tg Mures unde se aflau depozitate, ocazie cu care se incheie un certificat de indeplinire a obligatiilor contractuale, caz in care atat predarea cat si preluarea bunurilor au loc la locatia in care erau depozitate la aceasta data".

5) Referitor la constatarea organelor de control potrivit careia *"din verificarea efectuata asupra documentelor financiar-contabile ale ... Nyrt. Budapest - Sediul permanent a rezultat ca nu sunt inregistrate cheltuieli privind modificarea echipamentelor in cauza, stare de lucruri confirmata si de reprezentantul legal al acesteia in nota explicativa data."*, societatea sustine ca aceasta este gresita deoarece "... Nyrt. Budapest - Sediul permanent nu avea de ce sa efectueze cheltuieli proprii pentru "modificarea echipamentelor in cauza" avand in vedere faptul ca incepand cu data de 31.12.2010 proprietarul bunurilor era ... , care a demarat actiunea de preluare a lor cu data de 02.01.2011.

Societatea reitereaza faptul ca persoana juridica care a avut in proprietate bunurile, in perioada 17.12.2010 - 30.10.2010, a fost ... Ungaria si nu ... Nyrt. Budapest - Sediul permanent, asa cum in mod eronat au retinut organele de inspectie fiscala.

In data de 31.12.2010 ... Ungaria vinde bunurile catre ... Kft Ungaria, doar factura s-a emis de catre ... SP, fiind operatiune care avea locul livrarii in Romania, fiind supusa cotei de 24% TVA.

6) Referitor la contractul de cesiune de creanta nr.../16.11.2010 prin care firma ... Nyrt. Ungaria preia datoria de ... lei pe care SC ... SA o avea fata de ... Romania SA.", petenta sustine ca cesiunea de creanta *"a dus la efectuarea de catre ... Ungaria a achizitiei de bunuri de la ... SA, operatiune economica necesara urmare faptului ca s-a platit datoriile ... SA catre ... Romania SA."*

Urmare cesiunii ... Ungaria avea o creanta eligibila fata de ... SA, iar avand in vedere situatia financiara a acesteia din urma, cea mai oportuna metoda de stingere a creantei era sa achizitioneze bunuri necesare desfasurarii activitatii de productie si furnizare a energiei termice".

Petenta considera ca *"operatiunea este absolut legala si este o practica comerciala uzuala, pentru a fluidiza stingerea creantelor si datoriilor dintr-un circuit economic"*.

7) In raportul de inspectie fiscala organele de control au retinut urmatoarele: *"Bunurile achizitionate de la ... SA si cuprinse in anexa nr.1 la contractul de achizitie au fost vandute de catre ... Nyrt. - Sediul permanent, in*

baza contractului de vanzare-cumparare din data de 23.12.2010 ... catre firma ... Kft Ungaria, in acest sens fiind emisa factura nr.../14.01.2011 ... in valoare de ... lei cu TVA aferenta de ... lei. Urmare analizarii contractului mai sus mentionat au fost constatate neconcordante in ceea ce priveste unele date inscrise in acesta; intr-un in scris datat cu 23.12.2010 se face vorbire la timpul trecut despre actiuni localizate la o data viitoare (31.12.2010)."

Petenta considera ca afirmatiile organelor de inspectie fiscala sunt incorecte deoarece atat data semnarii cat si data incheierii contractului in cauza, este data de 31.12.2010, fapt dovedit cu contractul intocmit in limba maghiara, care este si document original, in varianta contractului in limba romana strecurandu-se o eroare de redactare, eroare care are caracter de eroare materiala, dovedita cu varianta contractului in limba maghiara, in anexa nr.4 la contestatie societatea prezentand traducerea contractului original semnat in limba maghiara.

8. Societatea contestatara sustine ca sunt corecte afirmatiile organelor de inspectie fiscala cu privire la incasarea contravalorii facturii de catre firma mama ... Nyrt Ungaria de la ... Kft Ungaria, pentru care ... Nyrt - Sediul permanent a prezentat doua extrase de cont de la ... Bank Budapesta din data de 11.04.2011 (suma de ... lei), respectiv 09.01.2013 (suma de ... lei), firma mama fiind beneficiara tranzactiei, avand in vedere faptul ca Sediul Permanent este doar o structura organizatorica din punct de vedere fiscal, pentru declararea si plata impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata, neavand patrimoniu propriu si/sau conducere proprie, adica nu are personalitate juridica distincta de ... Alternativ Nyrt.

9) Referitor la constatarea organelor de control conform careia "... bunurile respective, potrivit prevederilor contractuale, sunt vandute de catre ... Kft Ungaria catre ... SA Zalau inainte ca firmei din Ungaria sa-i fie transferat dreptul de proprietate de catre veriga din amonte (care asa dupa cum se prevede in contract ar fi trebuit sa aiba loc la achitarea integrala a contravalorii - data de 09.01.2013)" petenta considera ca aceasta este gresita deoarece "intr-adevar prin contract s-a prevazut aceasta conditionare a dreptului de proprietate, dar conform derularii operatiunilor rezulta ca ... Nyrt, in calitate de proprietar, a acceptat expres (prin semnarea contractului de cesiune de creanta tripartita din data de 31.12.2010) tranzactia intre ... Krt Ungaria cu ... SA Zalau fiind singura parte prejudiciata care putea cere rezilierea contractului".

Societatea contestatara invoca concluziile autoritatilor fiscale din Ungaria urmare solicitarii unui control international de catre autoritatile romane, si concluzioneaza ca "avand in vedere faptul ca contractul de vanzare-cumparare incheiat intre ... si ... Kft Ungaria nu este reziliat, iar valoarea lui a fost achitata integral, prin aplicarea principiului fiscal de prevalenta a economicului asupra juridicului, tranzactia de vanzare-cumparare dintre ... Kft Ungaria cu ... SA Zalau este reala si produce economice in forma care s-a derulat".

10) Potrivit petentei, constatarea organelor de control potrivit careia pentru utilajele preluate de catre ... SA in data de 07.01.2011 de la ... Kft si incredintate in baza Contractului nr.../ 03.01.2011 (anexa nr.11 din RIF), societatii ... SA (actuala ... SA) in vederea depozitarii "urmare verificarilor efectuate, nu

a fost identificata, in perioada supusa inspectiei, vreo factura emisa de ... SA catre ... SA pentru astfel de servicii.", este gresita deoarece exista factura fiscala RFV-M nr.... din data de 23.11.2012 in valoare de ... RON + TVA in suma de ... RON, aferente perioadei ianuarie -decembrie 2011. (Anexa nr.25 la contestatie reprezinta o copie a acestei facturi).

In concluzie, societatea contestatara solicita admiterea contestatiei "pe motiv ca toate constatarile organelor de inspectie fiscala sunt nefundamentate, fie din motive ca nu au luat in considerare toate documentele justificative existente, fie din motive ca organele de inspectie fiscala au efectuat doar o selectie personala a acestora, incalcand prevederile prevazute de Normele metodologice date in aplicarea art.105 din Codul de Procedura fiscala".

Fata de situatia de fapt prezentata, societatea contestatara prezinta si **motivele de fond** contestate:

I. Referitor la valoarea tranzactiilor in legatura cu care organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca in circuitul economic exista trei firme afiliate si ca valoarea bunurilor a fost majorata de aproximativ de 2,5 ori, fapte pentru care considera ca petenta nu poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata, in baza art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, societatea considera ca retinerile organelor de control sunt eronate si nefundamentate din urmatoarele argumente:

In primul rand, referitor la relatiile de afiliere existente in "circuitul tranzactional" petenta mentioneaza ca "cresterea pretului s-a efectuat la data de 31.12.2010 intre ... Ungaria si ... Kft Ungaria, respectiv de la valoarea de ... RON la ... RON, care nu sunt firme afiliate, astfel ca tranzactiile sunt efectuate intre firme independente, pentru care nu se poate pune la indoiala scopul economic al acestei tranzactii avand in vedere faptul ca tranzactiile s-au efectuat cu plata efectiva, de disponibil prin banca.

Drept urmare, tranzactiile in cauza efectuate intre persoanele independente, respectiv intre ... Ungaria si ... Kft Ungaria, sunt efectuate cu scop economic si sunt justificate cu contracte incheiate intre parti si sunt efectuate cu plata. Cresterea pretului de la ... RON la ... RON este legala atata timp cat ea este platita de catre cumparator, fapt pentru care valoarea de tranzactie efectuata intre ... Kft Ungaria si ... SA Zalau in suma de ... HUF (echivalent a ... RON) este corecta si implicit valoarea tranzactiei efectuata intre ... SA Zalau si ... SA Tg.Mures in suma de ... RON este corecta".

In al doilea rand, referitor la valoarea pretului, societatea considera ca, din punct de vedere al reglementarilor legale in materie de taxa pe valoarea adaugata, reprezinta valoarea bazei impozabile, la care se aplica cota de taxa pe valoarea adaugata. Potrivit petentei, prin constatările lor, organele de inspectie fiscala au considerat ca valoarea tranzactiei, deci baza impozabila, este prea mare astfel ca, pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata este prea mare.

Petenta considera ca ii sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, deoarece tranzactia are stabilita contrapartida, adica este o tranzactie cu titlu oneros, asa cum de fapt si organele de inspectie fiscala recunosc, valoarea contractului fiind de ... RON + TVA, fiind contrapartida obtinuta de ... SA Zalau de la SC ... SA.

In acest sens societatea invoca Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-285/2010 "Campsa Estaciones de Servicio SA v. Administracion del Estado" descarcata de pe site-ul "m.finante.ro" sectiunea "domenii de activitate" subsectiunea "impozite si taxe" – TVA-Jurisprudenta UE - Tabel de corespondenta intre articolele din Codul Fiscal, articolele din Directiva 77/388/CE, articolele din Directiva 2006/112/CE si hotararile Curtii Europene de Justitie in domeniul TVA, din care citeaza pct.25, pct.27, pct.28 si pct.30.

Societatea considera ca aceasta Decizie este aplicabila cazului in speta deoarece ea are ca obiect tratarea preturilor chiar si dintre parti afiliate, iar incepand cu data aderarii la Uniunea Europeana, exista posibilitatea de a folosi deciziile CEJ, daca acestea sunt favorabile, comparativ cu legislatia nationala, acest drept fiind reglementat de art.288 (ex-articolul 249 TCE) din Tratatul Comunitatii Europene care prevede ca: "Decizia este obligatorie in toate elementele sale. In cazul in care se indica destinatarii, decizia este obligatorie numai pentru acestia".

De asemenea, societatea invoca si prevederile art.148 alin.(2) din Constitutia Romaniei care prevede: "Ca urmare a aderarii, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum si celelalte reglementari comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate fata de dispozitiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare".

In concluzie, societatea considera ca organele de inspectie fiscala sunt obligate sa asigure aplicarea deplina a dreptului comunitar, astfel ca, in cazul in speta, nu au dreptul sa desconsidere si sa reconsidere baza de impozitare a unor tranzactii cu titlu oneros, "din moment ce a fost convenita si a fost platita in mod real persoanei impozabile o contrapartida in schimbul direct al bunului pe care l-a livrat sau al serviciului pe care l-a furnizat, aceasta tranzactie trebuie sa fie calificata drept o tranzactie cu titlu oneros" (pct.27 din Decizia CEJ C-285/2010).

Avand in vedere faptul ca societatea detine o factura fiscala intocmita corect, prin care achizitioneaza bunuri in valoare de ... RON + TVA in suma de ... RON, valoare stabilita in baza contractului de vanzare-cumparare nr.... /2011, si care a fost cu plata catre furnizorul ... SA Zalau, petenta considera ca, in baza art.145 alin.(2) lit.a) coroborat cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, este indreptatita sa beneficieze de dreptul de deducere platit furnizorului din amonte, respectiv pentru suma integrala de ... RON.

In al treilea rand, societatea sustine ca in toate tranzactiile efectuate s-au respectat reglementarile fiscale nationale si comunitare din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, respectiv principiul neutralitatii taxei pe valoarea adaugata. Sistemul comun al TVA-ului garanteaza neutralitatea perfecta a impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu conditia ca activitatile mentionate sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA-ului.

Petenta considera ca problema achitarii TVA-ului datorat pentru operatiuni de vanzare anterioare sau posterioare privind bunurile in cauza, nu influenteaza dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat in amonte. Astfel, TVA-ul se aplica asupra fiecarei operatiuni de productie sau de distributie,

cu deducerea taxei care a grevat in mod direct costul diverselor elemente constitutive ale pretului.

In cazul in speta, contestatara considera ca achizitia de utilaje si echipamente pentru producerea energiei termice de catre ... SA Tg. Mures a fost destinata activitatii de productie si distributie energie termica in municipiul Tg. Mures, activitate realizata in baza contractelor de furnizare a energiei termice incheiate, respectiv realizarii de operatiuni taxabile, supuse cotei de 24% TVA, fapt sustinut si de natura bunurilor care au fost folosite initial de catre Energamur SA, care era producatorul si distribuitorul de energie termica inainte de a fi fost preluat de petenta.

Societatea contestatara invedereaza ca in perioada ianuarie 2011 - iunie 2012 a realizat operatiuni taxabile, din distributie energie termica catre consumatorii finali, operatiuni reflectate si in deconturile de TVA aferente perioadei respective.

In concluzie, petenta arata ca organele de inspectie fiscala nu au dreptul sa desconsidere dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata deoarece sistemul comun al TVA-ului garanteaza neutralitatea perfecta a impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu conditia ca activitatile mentionate sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA-ului.

II. Referitor la scopul economic al tranzactiilor societatea reda constatarile organelor de inspectie fiscala si concluzia acestora ca tranzactionarea bunurilor in cauza nu a urmarit un scop economic "*vizand utilizarea acestora in desfasurarea, de catre firmele implicate in lantul tranzactional - ... -, a unor activitati economice producatoare de venituri si de profituri*", fapt pentru care tranzactia nu a fost luata in considerare, in baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal si, pe cale de consecinta, societatea nu poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata, in baza art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Societatea contestatara considera retinerile organelor de inspectie fiscala ca fiind eronate si nefundamentate din urmatoarele argumente:

In primul rand, din punct de vedere a reglementarilor legale aplicate de organele de inspectie fiscala, societatea citeaza prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, in vigoare la data 31.12.2011 (cand s-a derulat tranzactia in cauza), precum si cele valabile la data de 01.01.2013, si sustine ca:

"... reconsiderarea unor tranzactii de catre organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa se efectueze doar atunci cand tranzactiile artificiale aveau ca scop esential fie evitarea impozitarii, fie obtinerea de avantaje fiscale, dar cazul in speta nu se conformeaza acestor scopuri fiscale, fapt pentru care in continuare vom demonstra ca subscrisa societate nu a avut niciunul din cele doua scopuri, astfel:

1) ... Ungaria prin Sediul Permanent:

In luna decembrie 2010 efectueaza urmatoarele operatiuni:

Prima tranzactie:

- vanzator: SC ... SA Tg. Mures:

- cumparator: ... Ungaria;

- contract: ... /17.12.2010;
- factura:/ 29.12.2010;
- pret: ... lei;
- decontare: Contractul de cesiune de creanta nr.../16.11.2010 prin care ... Nyrt. preia o datorie a SC ... SA catre ... Romania SA;

A doua tranzactie:

- vanzator: ... prin Sediul permanent (In Romania);
- cumparator: ... Kft Ungaria;
- contract: FN/30.12.2010;
- factura: .. /14.01.2011;
- pret: ... lei;
- decontare: virament bancar - conform extraselor apartinand ... Nyrt. Ungaria (fosta ... Nyrt.), aceasta a incasat de la ... Kft suma de ... lei in data de 11.04.2011 si suma de ... lei in data de 09.01.2013;

*Urmare acestor operatiuni, ... Ungaria prin Sediul Permanent declara pentru luna decembrie 2010 taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... RON (... lei - ... lei) si impozit pe profit datorat in suma de ... RON ((... lei - ... lei)*16%).*

2) ... SA Zalau:

In luna mai 2011 efectueaza urmatoarele operatiuni:

- vanzator: ... Kft Ungaria;
- cumparator: ... SA Zalau;
- contract: FN/31 .12.2010;
- factura: ... /02.05.2011;
- pret: ... lei;
- decontare: ... Nyrt. Ungaria (fosta ... Nyrt.) achita, in data de 11.03.2011, datoria ... SA catre ... Kft de ... lei (... HUF);

Urmare acestor operatiuni, ... SA declara pentru luna mai 2011 taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de 0 RON urmare faptului ca s-au aplicat masurile de taxare inversa si impozit pe profit datorat in suma de 0 RON avand in vedere mentinerea bunurilor in stoc.

In luna decembrie 2011 efectueaza urmatoarele operatiuni:

- vanzator: ... SA Zalau;
- cumparator: ... SA Tg. Mures;
- contract: ... /14.12.2011 ;
- factura: ... /15.12.2011;
- pret: ... lei;
- decontare: ... Nyrt. Ungaria (fosta ... Nyrt.) achita, in data de 28.02.2012, datoria ... SA catre ... SA de ... lei;

*Urmare acestor operatiuni, ... SA Zalau declara pentru luna decembrie 2011 taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... RON (... lei - 0 lei) si impozit pe profit datorat in suma de 0 RON ((... lei - ... lei) * 16%).*

3) ... SA Tg.Mures:

In luna decembrie 2011 efectueaza urmatoarele operatiuni:

- vanzator: ... SA Zalau;

- cumparator: ... SA Tg. Mures;
- contract: ... /14.12.20 II;
- factura: ... /15.12.2011;
- pret: ... lei;
- decontare: E-Star Nyrt. Ungaria (fosta ... Nyrt.) achita, in data de 28.02.2012, datoria ... SA catre ... SA de ... lei;

Urmare acestor operatiuni, ... SA Tg.Mures declara pentru luna decembrie 2011 taxa pe valoarea adaugata de rambursat in suma de ... RON si impozit pe profit datorat in suma de 0 RON.

In concluzie, urmare acestor tranzactii au fost declarate bugetului de stat roman urmatoarele obligatii fiscale:

- taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... RON (... SP ... RON + RON);

- taxa pe valoarea adaugata de rambursat in suma de ... RON (... ...);

- impozit pe profit in suma de ... RON (... SP).

Mentionam ca toate tranzactiile efectuate in amonte au fost supuse unor alte inspectii fiscale, astfel:

- la ... Sediul Permanent prin RIF nr.F-MS ... din 25/06/2013 a fost verificata perioada 20.09.2010 - 31.03.2013 si din constatarile efectuate de organele de inspectie fiscala a rezultat ca tranzactiile in cauza au fost considerate corect evidentiata si declarate, respectiv TVA de plata in suma de ... RON.

- la ... SA prin RIF nr.F-SJ ... din 1.../ 04/2012 a fost verificata perioada 30.08.2010 - 31.12.2011 si din constatarile efectuate de organele de inspectie fiscala a rezultat ca tranzactiile in cauza au fost considerate corect evidentiata si declarate, respectiv TVA de plata in suma de ... RON si impozit pe profit in suma de 0 RON”.

In concluzie, petenta considera ca organele de inspectie fiscala au considerat eronat ca prin solicitarea la rambursare a realizat vreun avantaj fiscal de la bugetul de stat, din evitarea impozitarii vreunei tranzactii sau vreun avantaj fiscal, “deoarece organele fiscale nu au inteles ca prin cererea de rambursare subscrisa societate a solicitat un TVA platit in amonte, astfel ca prin plata taxei pe valoarea adaugata catre furnizor, in suma de ... RON, a avut loc o iesire de numerar cu titlu de TVA care este normal a fi recuperat de la organele fiscale avand in vedere ca a fost destinat realizarii de operatiuni taxabile”.

In al doilea rand, din punct de vedere a rationamentului aplicat de organele de inspectie fiscala cu privire la necesitatea achizitionarii bunurilor in cauza, societatea reda aspectele de detaliu care au condus organele de inspectie fiscala la concluzia ca tranzactiile nu au avut scop economic, aratand ca aceste concluzii se repeta, fiind descrise detaliat in prima parte a raportului de inspectie fiscala, contestate de societate la punctele anterioare.

Referitor la concluziile noi mentionate de organele de inspectie fiscala, privind necesitatea achizitionarii echipamentelor in cauza, si faptul ca nu au fost puse in functiune, fiind depozitate si la data efectuarii inspectiei, societatea citeaza prevederile art.145 – 147 din Codul fiscal, si concluzioneaza ca analizarea

dreptului de deducere se face verificand daca sunt indeplinite urmatoarele conditii:

“1. daca furnizorul este persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata?

2. daca achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere (art.145 din Codul fiscal)?

3. daca detine o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal (art.146 din Codul fiscal)?

4. daca si-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de taxa (art. 147¹ din Codul fiscal)?”

In fapt, referitor la prima conditie pentru deducerea TVA, societatea sustine ca in speta, partile vizate de livrarile de bunuri in cauza, respectiv ... SA Tg. Mures si furnizorii sai, sunt persoane impozabile in sensul Directivei CE 2006/112, inregistrate in scopuri de TVA.

In ceea ce priveste a doua conditie principala, societatea arata ca *“potrivit prevederilor legale dreptul de deducere "ia nastere la momentul exigibilitatii taxei” (art.145 alin.(1) din Codul fiscal), data la care persoana impozabila trebuie sa demonstreze ca intentioneaza sa desfasoare o activitate economica cu operatiuni taxabile pentru care sunt necesare achizitiile respective.*

Jurisprudenta EU in materie de TVA contine multe situatii in care dreptul de deducere este judecat in functie de intentia persoanei de a desfasura operatiuni taxabile, precum si in functie de circumstantele activitatilor economice respective, si nu in functie de criteriile stricte in care dreptul de deducere se poate exercita. Astfel, din perspectiva TVA, dreptul de deducere trebuie exercitat atunci cand achizitiile respective sunt facute in scopul activitatilor economice taxabile, iar deducerea este efectiva la momentul intentiei desfasurarii unor astfel de activitati, si nu trebuie ajustat in cazul in care, independent de vointa companiei respective, investitia angajata initial nu s-a mai concretizat”.

In speta, societatea invoca faptul ca bunurile achizitionate, de natura utilajelor si echipamentelor necesare pentru producerea energiei termice, au fost initial achizitionate de la SC ... SA Tg.Mures, adica de la fostul distribuitor de energie termica al orasului Tg.Mures, cu care petenta incheiase contracte de furnizare si se angajase sa distribuie energia termica, astfel ca bunurile in cauza au avut ca scop economic asigurarea bunei functionari a echipamentelor de productie si distributie energie termica, avand si rolul unui stoc tampon de piese de schimb necesare inlocuirii sau reparatiei instalatiei de distributie energie termica.

Referitor la afirmatia organelor de control ca aceste utilaje erau *“depozitate si la data efectuarii inspectiei intr-un spatiu inchiriat de catre societate”*, societatea argumenteaza ca acestea erau in stoc, datorita faptului ca in urma denuntarii contractului nr.../ 26.10.2010 in iunie 2013 s-au reziliat toate contractele de furnizare a energiei termice, fapt care a atras demontarea echipamentelor deja folosite deoarece acestea au fost montate in centrale detinute de ... , aflata in faliment.

Concluzionand, societatea considera ca este indreptatita sa beneficieze de dreptul de deducere pentru bunurile in cauza, deoarece achizitiile s-au efectuat cu intentia de a extinde activitatea de productie si distributie energie

termica, precum si pentru mentinerea unui stoc tampon de piese pentru situatiile de avarie din perioada de desfasurare a activitatii curente.

Referitor la afirmatia organelor de inspectie fiscala conform careia "*... SC ... SA ... se afla in relatii comerciale cu SC ... SA, ... bunurile respective, ce apartineau SC ... SA, puteau fi achizitionate direct de la aceasta*", petenta considera ca aceste afirmatii sunt prezumtii, organele de inspectie fiscala trebuind sa-si fundamenteze constatarile pe baza de documente.

In al treilea rand, din punct de vedere a rationamentului aplicat de organele de inspectie fiscala cu privire la datarea documentelor in cauza, societatea considera ca afirmatiile organelor de inspectie fiscala sunt nefondate, astfel:

"• Referitor la data de 02.01.2011 aceasta reprezinta data la care ... SA pune la dispozitia ... Kft spatiul pentru a prelua utilajele spre evaluare si reparare si se preia inventarul bunurilor. In data de 03 si 04.01.2011 au fost transportate bunurile la spatiul pus la dispozitie in data de 02.01.2011.

• Referitor la data de 23.12.2010 aceasta reprezinta o eroare materiala de redactare si care, in realitate, este data de 31.12.2010, fapt dovedit cu traducerea contractului original (Anexa nr.4 la contestatie).

• Referitor la data transmiterii dreptului de proprietate, de 31.12.2011 conform contractului incheiat intre ... Kft Ungaria si ... SA, si data de 09.01.2013 conform contractului incheiat intre parti ... Kft. Ungaria si ... Ungaria, mentionam ca data corecta este cea din 31.12.2011, deoarece ... Ungaria nu s-a constituit parte vatamata din derularea contractului dintre ... Kft. Ungaria si ... SA".

In concluzie, societatea sustine ca constatarile organelor de inspectie fiscala potrivit carora operatiunea de achizitie a bunurilor in cauza este de natura unei tranzactii fictive, efectuata cu intentia de a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata, este neintemeiata, organele de control facand "*abstractie de aspectele principale care atesta realitatea tranzactiilor, si anume: plata efectiva a bunurilor de la prima veriga a "circuitului tranzactional" pana la ultima, si de sinceritatea si conformitatea declararii tuturor obligatiilor fiscale aferente acestor tranzactii*".

Fata de aspectele mentionate mai sus, societatea contestatara sustine ca este indreptatita sa beneficieze de rambursarea TVA in suma de ... RON, aferenta achizitiilor efectuate in baza facturii nr.... /15.12.2011 emisa de ... SA., astfel ca se impune admiterea contestatiei.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finanelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures** – avand ca obiectiv solutionarea Decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii iunie 2012, inregistrat la AFP Tg.Mures sub nr. INTERNT-... -2012 din data de 25.07.2012 (Anexa nr. 1), in care a fost solicitata la rambursare TVA in suma de ... lei aferenta perioadei februarie 2011 – iunie 2012 -, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ../ 20.11.2013 si Decizia de impunere nr.F-MS ../ 20.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală, contestate partial.

Astfel, la Cap III "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) din raportul de inspecție fiscală au fost constatate următoarele:

În luna decembrie 2011 SC ... SA a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă unor utilaje și echipamente pentru producerea energiei termice achiziționate cu factura nr.... /15.12.2011 (anexa nr.2) de la ... SA Zalău (entitate afiliată cu societatea verificată); unitatea a înregistrat contravaloarea bunurilor în cauză (... lei) în contul 231.900 „Imobilizări corporale în curs”.

Potrivit specificațiilor înscrise în factura menționată tranzacția bunurilor respective s-a făcut în baza contractului nr.... /14.12.2011 (anexa nr.3) încheiat între cele două societăți și viza o serie de utilaje și echipamente pentru producerea energiei termice prezentate în anexa nr.1 la contractul respectiv.

Stingerea datoriei dintre cele două societăți s-a făcut pe baza unui acord prin care o a treia societate, ... Nyrt. (firma afiliată cu ambele societăți) din Ungaria, achită datoria beneficiarului față de furnizor prin efectuarea unei trageri în sumă de ... lei, dintr-o linie de credit pe care SC ... SA o are la ... Nyrt.

Organele de control s-au deplasat împreună cu un reprezentant al societății la un depozit închiriat de către societate, situat în Tg. Mureș str.... nr.... (Depozit ...), acolo unde se aflau depozitate o parte dintre bunurile achiziționate de la ... SA, în vederea identificării acestora. La control s-a reținut ca o parte din utilaje (redate în anexa nr.1 la contractul ... /14.12.2011) au fost predate în custodia SC ... SRL Gheorgheni, în baza Convenției de custodie din data de 20.06.2012.

Având în vedere dimensiunile și greutatea utilajelor achiziționate (de un nivel ridicat) organele de inspecție au solicitat informații de la managerul financiar al societății referitoare la transportul bunurilor achiziționate, acesta susținând că, în fapt, nu a existat nici un transport întrucât aceste bunuri s-au aflat în permanență depozitate în localitatea Tg. Mureș.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca bunurile în cauză ar fi făcut obiectul mai multor tranzacții succesive între firme din țară și din străinătate, parte dintre ele afiliate cu societatea verificată, precum și că pe lanțul tranzacțional, format din SC ... SA Tg.Mureș, ... Nyrt. Budapest (având și un sediu permanent în România), ... Kft Ungaria, SC ... SA Zalău și SC ... SA Tg. Mureș, valoarea respectivelor bunuri ar fi fost majorată semnificativ.

Totodată, organele de control au constatat ca deși contravaloarea utilajelor în cauză a fost înregistrată în contul 231.900 „Imobilizări corporale în curs”, până la data inspecției fiscale (opt luni de la achiziție) acestea nu au fost încorporate în vreo lucrare fiind depozitate, potrivit celor redată sus, fie într-un spațiu închiriat, fie date în custodie firmei din Gheorgheni, excepție fac doar două utilaje, în valoare totală de ... lei (pompa circulație agent secundar încălzire tip IPL 80/145-5,5/2 în valoare de ... lei și pompa circulație agent primar tip IPL 50/115-0,75/2 în valoare de ... lei) care au figurat într-un proces verbal de recepție ca fiind încorporate în lucrări de investiții efectuate la bunurile concesionate de la Municipiul Tg. Mureș (recepționate în luna decembrie 2011) - ulterior însă, în contabilitatea societății verificate au fost efectuate înregistrări din care rezultă

faptul că cele două utilaje au fost „recuperate” (exprimarea din documentele firmei) din investițiile efectuate, valoarea acestora fiind evidențiată din nou în contul 231.900.

Starea de lucruri constatată de organele de inspecție fiscală a determinat suspiciuni cu privire la motivația desfășurării operațiunilor respective de maniera prezentată. În vederea clarificării realității și legalității tranzacției în cauză și pentru a se verifica autenticitatea informațiilor obținute (referitoare la circuitul tranzacțional) organele de inspecție au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la societăți din lanțul tranzacțional, făcând totodată și demersuri în vederea obținerii unor informații de la autoritățile fiscale din Ungaria (referitoare la firme din acest stat implicate în circuitul respectiv).

Din controalele încrucișate efectuate la societățile care au tranzacționat bunurile cauză, precum și din informațiile transmise de autoritățile fiscale din Ungaria, organele de control au reținut următoarele:

- În baza Contractului de vânzare – cumpărare nr. ... din data de 17.12.2010 (anexa nr. 4) SC ... SA Tg. Mureș vinde către ... Nyrt. – Sediul permanent (actuala ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent) bunurile cuprinse în anexa nr.1 la acel contract (aceleași care în final au fost achiziționate de ... SA) în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Obiectul contractului mai cuprinde și bunurile cuprinse în anexa nr.2 la acesta, în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Contravaloarea bunurilor înscrise în anexele nr.1 și 2 la Contractul nr.... /17.12.2010 a fost facturată de către ... SA cu factura nr.../ 29.12.2010 (anexa nr. 5) la valoarea totală de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

Bunurile achiziționate de ... Nyrt. – Sediul permanent de la ... SA au fost preluate în fapt de către ... SA (actuala ... SA) în baza unei convenții din data de 30.12.2010 (anexa nr. 6) încheiată între aceasta și Sediul Permanent al firmei din Ungaria, în care, la pct... .1. se prevede că ”Părțile convin ca, pe parcursul derulării preluării bunurilor cumpărate de ... de la SC ... SA pe baza contractului nr. ... /17.12.2010, în valoare totală de ... lei + TVA în valoare de ... lei, ... Mureș va efectua toate demersurile legale necesare, în numele și pe seama ... Nyrt, inclusiv de a prelua bunurile și de a face declarații legate de preluarea bunurilor, în condițiile contractului de vânzare cumpărare sus-menționat.”

La pct.2.1. din aceeași convenție se prevede că: „... Mureș va asigura transportul și depozitarea bunurilor menționate în alineatul precedent, pe propria cheltuială. Părțile vor reglementa decontarea acestora în cadrul unei alte convenții.”

Organele de control au reținut, referitor la mișcarea bunurilor în cauză (transportul și depozitarea), că deși reprezentantul legal al ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent, dl. ... (aceeași persoană este și reprezentantul ... SA) a susținut, în nota explicativă dată că ”Bunurile, conform procesului verbal din data de 30.12.2010 au fost depozitate de către firma ... conform convenției din data de 30.12.2010. Au fost predate în 02.01.2012 către ... Kft conform procesului verbal seria ... ” – data procesului verbal invocat în nota explicativă fiind în fapt

02.01.2011 (și nu 02.01.2012) –, potrivit avizelor de însoțire a mărfii anexate, sub nr.7 la raportul de inspectie fiscala, transportul bunurilor s-a efectuat în zilele de 03 și 04 ianuarie 2011 (stare de lucruri confirmată și de Procesul verbal de predare primire echipamente conform contractului nr. ... /17.12.2010 la data de 04.01.2011 – anexa nr.8), rezultand că la data de 02.01.2011 nu avea ce să predea către ... Kft.

Organele de inspectie fiscala au consemnat ca din verificarea efectuată asupra documentelor financiar-contabile ale Nyrt. Budapest – Sediul permanent a rezultat că nu sunt înregistrate cheltuieli privind modificarea echipamentelor în cauză, stare de lucruri confirmată și de reprezentantul legal al acesteia în nota explicativă dată.

Referitor la plata facturii primite de la SC ... SA organele de inspectie fiscala menționează că ... Nyrt – Sediul permanent a prezentat contractul de cesiune de creanță nr.../ 16.11.2010 prin care firma Nyrt. Ungaria preia datoria de ... lei pe care SC ... SA o avea față de ... Romania SA.

- Bunurile achiziționate de la ... SA și cuprinse în anexa nr.1 la contractul de achiziție nr. ... din data de 17.12.2010 au fost vândute de către Nyrt. – Sediul permanent, în baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 23.12.2010 (anexa nr. 9) către firma ... Kft Ungaria, în acest sens fiind emisă factura nr.../ 14.01.2011 (anexa nr. 10) în valoare de ... lei cu TVA aferentă de ... lei.

În contractul sus menționat organele de control au constatat neconcordanțe în ceea ce privește unele date înscrise în acesta; astfel, în preambulul contractului ce figurează ca fiind încheiat la data de 23.12.2010 în localitatea Miercurea Ciuc se fac mențiuni de genul: „Părțile consemnează că în data de 31.12.2010 între ele a intervenit un contract de vânzare – cumpărare având ca obiect vânzarea – cumpărarea instalațiilor legate de furnizarea energiei termice în sistem centralizat.” sau „...Părțile convin să rezilieze contractul de vânzare cumpărare intervenit între ei în data de 31.12.2010...”; organele de control reținand ca într-un înscris datat cu 23.12.2010 se face vorbire la timpul trecut despre acțiuni localizate la o dată viitoare (31.12.2010).

Cu privire la încasarea contravalorii facturii nr.../ 14.01.2011 sus mentionata, ... Nyrt –Sediul permanent a prezentat organelor de control două extrase de cont de la ... Bank Budapesta din data de 11.04.2011 (suma de ... lei), respectiv 09.01.2013 (suma de ...), din care rezultă că firma mamă ... Nyrt Ungaria a încasat de la ... Kft Ungaria suma totală de ... lei.

La control s-a reținut ca la pct. 5 ”TRANSFERUL DREPTULUI DE PROPRIETATE ASUPRA UTILAJELOR” din contractul la care s-a făcut referire mai sus, se prevede că „Prin semnarea prezentului contract, Vânzătorul declară că dreptul de proprietate negrevat de sarcini, solicitări, limitări legale sau naturale de orice fel ... se vor transfera asupra Cumpărătorului în ziua plății integrale a prețului de achiziție”.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, bunurile respective, conform prevederilor contractuale, sunt vândute de către ... Kft Ungaria către SA Zalău înainte ca firmei din Ungaria să-i fie transferat dreptul de

proprietate de către veriga din amonte (care așa după cum se prevede în contract ar fi trebuit să aibă loc la achitarea integrală a contravalorii – data de 09.01.2013) .

● Din răspunsurile transmise de către autoritățile fiscale din Ungaria care au efectuat verificări atât la ... Kft cât și la Nyrt. organele de control au reținut următoarele:

- utilajele care au făcut obiectul vânzării – cumpărării au fost întotdeauna localizate fizic în Tg. Mureș în timpul fiecărei tranzacții;

- în perioada 02 – 07.01.2011 șase angajați ai ... Kft s-au deplasat în Tg. Mureș în vederea verificării și eventual reparării utilajelor respective;

- după ce au fost verificate și unele dintre ele reparate, mașinile și echipamentele în cauză au fost preluate de către cumpărătorul SA Zalău (actuala ... SA) în localitatea Tg. Mureș, în baza contractului de vânzare cumpărare încheiat între cele două societăți în data de 31.12.2010; prețul prevăzut în contract pentru bunurile respective a fost de ... HUF; factura aferentă a fost emisă în data de 02.05.2011 întrucât, potrivit reprezentantului firmei ... Kft, cumpărătorul român nu era înregistrat ca operator intracomunitar, acesta dobândind codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare abia din 29.04.2011;

- urmare controlului efectuat, autoritățile fiscale din Ungaria au apreciat că activitățile pe care le-a prestat firma maghiară ... Kft reprezintă în fapt prestări de servicii (referitoare la verificarea calității echipamentelor în discuție) către ... Nyrt;

- suma de ... HUF a fost primită de către ... Kft în data de 11.03.2011 de la ... Nyrt. (această firmă a preluat obligația de a plăti datoria firmei române SA în baza contractului din data de 31.12.2010).

● În data de 07.01.2011 între ... Kft și SA a avut loc predarea - primirea bunurilor în cauză, operațiune ce a avut loc în Tg. Mureș, ocazie cu care s-a semnat de către cele două societăți un Certificat de îndeplinire a obligațiilor contractuale. Utilajele astfel preluate de către SA au fost încredințate, în baza Contractului nr.../ 03.01.2011 (anexa nr. 11), societății SA (actuala SA) în vederea depozitării.

În contractul în cauză se prevede că durata depozitării este de 12 luni, iar prețul depozitării este de ... lei + TVA/lună, plata urmând a se face la data încetării contractului, pentru toate lunile de depozitare; se precizează că, urmare verificărilor efectuate, nu a fost identificată, în perioada supusa inspecției, vreo factură emisă de SA către ... SA pentru astfel de servicii.

Având în vedere constatările anterioare, organele de inspecție fiscală au prezentat **situația sintetică a tranzacțiilor succesive** care au avut ca obiect utilajele și echipamentele pentru producerea energiei termice redată în anexa nr.2, **prin următorul circuit:**

I. - vânzător: SC ... SA Tg. Mureș;

- cumpărător: ... – Sediul permanent (în România);

- contract: ... /17.12.2010;

- factura: .../ 29.12.2010;

- preț: ... lei;

- decontare: Contractul de cesiune de creanță nr.../16.11.2010 prin care ... Nyrt. preia o datorie a SC ... SA către ... România SA;

II. - vânzător: ... – Sediul permanent (în România);

- cumpărător: ... Kft Ungaria;

- contract: FN/23.12.2010;

- factura: .../ 04.01.2011;

- preț: ... lei;

- decontare: virament bancar - conform extraselor aparținând ... Nyrt. Ungaria (fostă ... Nyrt.), aceasta a încasat de la ... Kft suma de ... lei în data de 11.04.2011 și suma de ... lei în data de 09.01.2013;

III. - vânzător: ... Kft Ungaria;

- cumpărător: ... SA Zalău;

- contract: FN/31.12.2010;

- factura: ... /02.05.2011;

- preț: ... lei;

- decontare: ... Nyrt. Ungaria (fostă ... Nyrt.) achită, în data de 11.03.2011, datoria ... SA către ... Kft de ... lei (... HUF);

IV. - vânzător: ... SA Zalău;

- cumpărător: ... SA Tg. Mureș;

- contract: ... /14.12.2011;

- factura: ... /15.12.2011;

- preț: ... lei;

- decontare: ... Nyrt. Ungaria (fostă ... Nyrt.) achită, în data de 28.02.2012, datoria ... SA către ... SA de ... lei.

Având în vedere situația schematică prezentată mai sus, organele de control au constatat ca prețul utilajelor și echipamentelor în cauză, tranzacționate între trei firme (... Nyrt., ... SA și ... SA) între care au existat relații de afiliere, a crescut într-o perioadă foarte scurtă (treisprezece zile: din 17.12.2010 până în 31.12.2010) de la suma de ... lei la suma de ... lei (valori prevăzute ca atare în contractele încheiate între parteneri).

Raportat la acest aspect, organele de inspecție fiscală consemnează că singurul element de natură să justifice economic o oarecare creștere a valorii bunurilor respective se regăsește în informația obținută de la organele fiscale din Ungaria referitoare la efectuarea în perioada 02.- 07.01.2011 a unor verificări și eventual reparări ale utilajelor respective – în speță însă raționamentul nu are vreo relevanță întrucât momentul în care se localizează, în informația Fiscului ungar, realizarea respectivelor servicii, se poziționează în schema de mai sus în a treia etapă de comercializare, în care nu a mai avut loc vreo creștere a prețului. Așadar, majorarea pe circuit a valorii bunurilor de aproximativ 2,5 de la ... lei la ... lei nu are ca suport nici o justificare de ordin economic.

Aspectele constatate la control și redate în detaliu anterior sunt sintetizate astfel:

- lanțul tranzacțional cuprinde mai multe firme afiliate (atât din România cât și din Ungaria);

- utilajele care au făcut obiectul tranzacțiilor s-au aflat în permanență într-un spațiu situat în Tg. Mureș în timpul fiecărei tranzacții, responsabilitatea depozitării acestora căzând în sarcina ... SA;

- bunurile în cauză au făcut obiectul unor tranzacții succesive, într-o perioadă foarte scurtă de timp, pe lanțul tranzacțional valoarea acestora fiind majorată de aproximativ 2,5 ori față de valoarea inițială fără vreo argumentație economică;

- decontarea contravalorii bunurilor între toate firmele din lanțul tranzacțional s-a făcut prin intermediul ... Nyrt (acesta având calitatea atât de beneficiar cât și de plătitor al sumelor în cauză);

- necesitatea achiziționării de către ... SA a echipamentelor în cauză nu se justifică, de vreme ce acestea, deși tratate ca investiții în curs, nu au fost puse în funcțiune (de sine stătător sau încorporate în vreo lucrare), fiind depozitate și la data efectuării inspecției într-un spațiu închiriat de către societate; în context, organele de control retin ca în situația în care achiziționarea bunurilor respective viza o utilitate economică reală, efectivă, atunci operațiunea se putea realiza într-o etapă inițială, fără parcurgerea circuitului redat mai sus (și fără majorarea de valoare), De asemenea, la control s-a retinut că SC ... SA, încă din etapele de început ale activității se afla în relații comerciale cu SC ... SA, fiind continuatoare în gestionarea serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș – astfel ca, bunurile respective, ce aparțineau SC ... SA, puteau fi achiziționate direct de la aceasta.

Pe langa cele constatate mai sus, organele de inspecție fiscală menționează ca materialul documentar formal (contracte, avize de însoțire a mărfii, procese verbale de predare) ce reflectă circuitul tranzacțional în cauză prezintă o serie de neconcordanțe - care nu dau posibilitatea acceptării ca fiind reale, efective, tranzacțiile respective, spre exemplificare, fiind sintetizate câteva din aceste aspecte:

- cu ocazia controlului încrucișat efectuat la ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent, reprezentantul acesteia a susținut într-o notă explicativă că bunurile în cauză au fost predate firmei ... Kft Ungaria în data de 02.01.2011, în condițiile în care utilajele în cauză au fost primite, conform avizelor de însoțire a mărfii și Procesului verbal de predare primire echipamente conform contractului nr. ... /17.12.2010 la data de 04.01.2011, de către ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent (prin intermediul ... SA) de la SC ... SA doar în zilele de 03 și 04.01.2011;

- într-un înscris datat cu 23.12.2010 (Contractul încheiat între ... Sediul permanent și ... Kft) se face vorbire la timpul trecut despre acțiuni localizate la o dată viitoare (31.12.2010).

- ... Kft Ungaria a vândut în data de 31.12.2010 (data contractului de vânzare cumpărare) bunurile respective către ... SA, deși, potrivit contractului încheiat anterior cu ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent (23.12.2010) dobândirea dreptului de proprietate asupra bunurilor intervenea doar la momentul în care achita integral contravaloarea acestora, aceasta operațiune fiind îndeplinită abia în 09.01.2013.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzactionarea bunurilor în cauză nu a urmărit un scop economic vizând utilizarea acestora în desfășurarea, de către firmele implicate în lanțul tranzacțional – implicit de către ... SA, aceasta reprezentând veriga finală în lanțul de tranzacționări -, a unor activități economice producătoare de venituri și de profituri, reținându-se majorările semnificative, fără vreo justificare economică, a valorii bunurilor respective, prin tranzacționări între diferite verigi, localizate într-o perioadă foarte scurtă de timp.

În temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu poate beneficia de prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din acelasi act normativ, astfel ca nu s-a acceptat deducerea de către SC ... SA a **taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei** înscrisă în factura nr. ... /15.12.2011 emisă de ... SA, cu suma respectiva fiind diminuată taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare de societatea verificata prin decontul de TVA aferent lunii iunie 2012.

Întrucât faptele redată la Cap.III "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a) din raportul de inspectie fiscală ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevazute la art.8 alin.(3) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin **adresa nr.... /26.11.2013** organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Mures - Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând efectuarea cercetarilor în vederea constatarii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevazute de textul articolului anterior menționat, în acest sens fiind întocmit **Procesul verbal inregistrat la unitate sub nr.../ 20.11.2013, respectiv la AJFP Mures – Inspectie Fiscala sub nr.... /20.11.2013**, reprezentand anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere sustinerile societății contestatoare și constatările organelor de inspectie fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru constatarile în baza carora au fost stabilite suplimentar aceste obligatii fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr. F-MS .../ 20.11.2013 și Decizia de impunere nr. F-MS .../ 06.09.2013, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârșirii unor infractiuni, fiind inregistrat dosarul penal nr.../ P/2013 care se afla la IPJ Mures – Serviciul de Investigare a Fraudelor, în vederea efectuării cercetarilor

In fapt, inspectia fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscală la **S.C. ... S.A. din Tg.Mures** a avut ca obiectiv solutionarea Decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii iunie 2012, inregistrat la AFP Tg.Mures sub nr. INTERNT-... -2012 din data de 25.07.2012, in care a fost solicitata la rambursare TVA in suma de ... lei aferenta perioadei februarie 2011 –

iunie 2012.

În urma verificării au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 20.11.2013 și Decizia de impunere nr.F-MS .../ 20.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate parțial.

Astfel, la Cap III "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) din raportul de inspecție fiscală au fost constatate următoarele:

În luna decembrie 2011 SC ... SA a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă unor utilaje și echipamente pentru producerea energiei termice achiziționate cu **factura nr.... /15.12.2011** (anexa nr.2) de la ... SA Zalău (entitate afiliată cu societatea verificată), unitatea înregistrând contravaloarea bunurilor în cauză (... lei) în contul 231.900 „Imobilizări corporale în curs”.

Potrivit specificațiilor înscrise în factura menționată, tranzacția bunurilor respective s-a făcut în baza **contractului nr.... /14.12.2011** (anexa nr.3) încheiat între cele două societăți și viza o serie de utilaje și echipamente pentru producerea energiei termice prezentate în anexa nr.1 la contractul respectiv.

Stingerea datoriei dintre cele două societăți s-a făcut pe baza unui acord prin care o a treia societate, ... Nyrt. din Ungaria (firma afiliată cu ambele societăți), achită datoria beneficiarului față de furnizor prin efectuarea unei trageri în sumă de ... lei, dintr-o linie de credit pe care SC ... SA o are la ... Nyrt.

La deplasarea efectuată de organele de control împreună cu un reprezentant al societății verificate la un depozit închiriat de către aceasta, situat în Tg. Mureș str.... nr.... (Depozit ...), acolo unde se aflau depozitate o parte dintre bunurile achiziționate de la ... SA, în vederea identificării acestora, - la control reținându-se că o parte din utilaje (redate în anexa nr.1 la contractul ... /14.12.2011) au fost predate în custodia SC ... SRL Gheorgheni, în baza Convenției de custodie din data de 20.06.2012) – și având în vedere dimensiunile și greutatea utilajelor în cauză (de un nivel ridicat), organele de inspecție au solicitat informații de la managerul financiar al societății referitoare la transportul bunurilor achiziționate, acesta susținând că, în fapt, nu a existat nici un transport întrucât aceste bunuri s-au aflat în permanență depozitate în localitatea Tg. Mureș.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile în cauză ar fi făcut obiectul mai multor tranzacții succesive între firme din țară și din străinătate, parte dintre ele afiliate cu societatea verificată, precum și că pe lanțul tranzacțional, format din SC ... SA Tg.Mureș, ... Nyrt. Budapest (având și un sediu permanent în România), ... Kft Ungaria, SC ... SA Zalău și SC ... SA Tg. Mureș, valoarea respectivelor bunuri ar fi fost majorată semnificativ.

Totodată, organele de control au reținut că deși contravaloarea utilajelor în cauză a fost înregistrată în contul 231.900 „Imobilizări corporale în curs”, până la data inspecției fiscale (opt luni de la achiziție) acestea nu au fost încorporate în vreo lucrare, fiind depozitate, potrivit celor redată sus, fie într-un spațiu închiriat, fie date în custodie firmei din Gheorgheni, cu excepția a două utilaje, în valoare totală de ... lei (pompa circulație agent secundar încălzire tip IPL 80/145-5,5/2 în valoare de ... lei și pompa circulație agent primar tip IPL 50/115-0,75/2 în valoare de ... lei) care au figurat într-un proces verbal de recepție ca fiind

încorporate în lucrări de investiții efectuate la bunurile concesionate de la Municipiul Tg. Mureș (recepționate în luna decembrie 2011) - ulterior însă, în contabilitatea societății verificate au fost efectuate înregistrări din care rezultă faptul că cele două utilaje au fost „recuperate” (exprimarea din documentele firmei) din investițiile efectuate, valoarea acestora fiind evidențiată din nou în contul 231.900.

În vederea clarificării realității și legalității tranzacției în cauză și pentru a se verifica autenticitatea informațiilor obținute (referitoare la circuitului tranzacțional) organele de inspecție au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la societățile din lanțul tranzacțional, efectuând inclusiv demersuri în vederea obținerii unor informații de la autoritățile fiscale din Ungaria (referitoare la firme din acest stat implicate în circuitul respectiv), din răspunsurile primite organele de control reținând următoarele:

● În baza **Contractului de vânzare – cumpărare nr. ... /17.12.2010** (anexa nr. 4) SC ... SA Tg. Mureș vinde către ... Nyrt. – Sediul permanent (actuala ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent) bunurile cuprinse în anexa nr.1 la acel contract (aceleași care în final au fost achiziționate de ... SA) în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Obiectul contractului mai cuprinde și bunurile cuprinse în anexa nr.2 la acesta, în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Contravaloarea bunurilor înscrise în anexele nr.1 și 2 la Contractul nr.... /17.12.2010 a fost facturată de către ... SA **cu factura nr.../ 29.12.2010** (anexa nr. 5) la **valoarea totală de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei.**

Bunurile achiziționate de ... Nyrt. – Sediul permanent de la ... SA au fost preluate în fapt de către ... SA (actuala ... SA) în baza unei **convenții din data de 30.12.2010** (anexa nr. 6) încheiată între aceasta și Sediul Permanent al firmei din Ungaria, în care, la pct... .1. se prevede că :

”Părțile convin ca, pe parcursul derulării preluării bunurilor cumpărate de ... de la SC ... SA pe baza contractului nr. ... /17.12.2010, în valoare totală de ... lei + TVA în valoare de ... lei, ... Mureș va efectua toate demersurile legale necesare, în numele și pe seama ... Nyrt, inclusiv de a prelua bunurile și de a face declarații legate de preluarea bunurilor, în condițiile contractului de vânzare cumpărare sus-menționat.”

iar la pct.2.1. din aceeași convenție se prevede că:

”... Mureș va asigura transportul și depozitarea bunurilor menționate în alineatul precedent, pe propria cheltuială. Părțile vor reglementa decontarea acestora în cadrul unei alte convenții.”

Referitor la mișcarea bunurilor în cauză (transportul și depozitarea), organele de control au reținut ca, deși reprezentantul legal al ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent, dl. ... (aceeași persoană este și reprezentantul ... SA) a susținut, în nota explicativă dată că *”Bunurile, conform procesului verbal din data de 30.12.2010 au fost depozitate de către firma ... conform convenției din data de 30.12.2010. Au fost predate în 02.01.2012 către ... Kft conform procesului verbal seria ... ”* – data procesului verbal invocat în nota explicativă fiind în fapt 02.01.2011 (și nu 02.01.2012) –, potrivit avizelor de însoțire a mărfii anexate, sub

nr.7 la raportul de inspectie fiscala, transportul bunurilor s-a efectuat în zilele de 03 și 04 ianuarie 2011 (stare de lucruri confirmată și de Procesul verbal de predare primire echipamente conform contractului nr. ... /17.12.2010 la data de 04.01.2011 – anexa nr.8); rezultand că la data de 02.01.2011 nu avea ce să predea către ... Kft.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca in documentele financiar-contabile ale Nyrt. Budapest – Sediul permanent nu sunt înregistrate cheltuieli privind modificarea echipamentelor în cauză, stare de lucruri confirmată și de reprezentantul legal al acesteia în nota explicativă dată.

Referitor la plata facturii primite de la SC ... SA, organele de inspectie fiscala menționează că ... Nyrt – Sediul permanent a prezentat **contractul de cesiune de creanță nr.../ 16.11.2010** prin care firma Nyrt. Ungaria preia datoria de ... lei pe care SC ... SA o avea față de ... Romania SA.

● Bunurile achiziționate de la ... SA și cuprinse în anexa nr.1 la contractul de achiziție nr... /17.12.2010 au fost vândute de către Nyrt. – Sediul permanent, în baza **contractului de vânzare-cumpărare din data de 23.12.2010** (anexa nr. 9) către firma ... Kft Ungaria, în acest sens fiind emisă **factura nr.../ 14.01.2011** (anexa nr. 10) **în valoare de ... lei cu TVA aferentă de ... lei.**

În contractul sus menționat organele de control au constatat neconcordanțe în ceea ce privește unele date înscrise în acesta; astfel, în preambulul contractului ce figurează ca fiind încheiat la data de 23.12.2010 în localitatea Miercurea Ciuc se fac mențiuni de genul: „*Părțile consemnează că în data de 31.12.2010 între ele a intervenit un contract de vânzare – cumpărare având ca obiect vânzarea – cumpărarea instalațiilor legate de furnizarea energiei termice în sistem centralizat.*” sau „*...Părțile convin să rezilieze contractul de vânzare cumpărare intervenit între ei în data de 31.12.2010...*”; organele de control reținand ca într-un înscris datat cu 23.12.2010 se face vorbire la timpul trecut despre acțiuni localizate la o dată viitoare (31.12.2010).

Cu privire la încasarea contravalorii facturii nr.../ 14.01.2011 sus mentionata, ... Nyrt –Sediul permanent a prezentat organelor de control două extrase de cont de la ... Bank Budapesta din data de **11.04.2011** (suma de ... lei), respectiv **09.01.2013** (suma de ...), din care rezultă că firma mamă ... Nyrt Ungaria a încasat de la ... Kft Ungaria suma totală de ... lei.

La pct. 5 ”TRANSFERUL DREPTULUI DE PROPRIETATE ASUPRA UTILAJELOR” din contractul sus mentionat, se prevede că „*Prin semnarea prezentului contract, Vânzătorul declară că dreptul de proprietate negrevat de sarcini, solicitări, limitări legale sau naturale de orice fel ... se vor transfera asupra Cumpărătorului în ziua plății integrale a prețului de achiziție*”.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, bunurile respective, conform prevederilor contractuale, au fost vândute de către ... Kft Ungaria către SA Zalău înainte ca firmei din Ungaria să-i fie transferat dreptul de proprietate de către veriga din amonte (care așa după cum se prevede în contract ar fi trebuit să aibă loc la achitarea integrală a contravalorii – data de **09.01.2013**) .

● Din răspunsurile transmise de către autoritățile fiscale din Ungaria care au efectuat verificări atât la ... Kft cât și la Nyrt. organele de control au retinut următoarele:

- utilajele care au făcut obiectul vânzării – cumpărării au fost întotdeauna localizate fizic în Tg. Mureș în timpul fiecărei tranzacții;

- în perioada 02 – 07.01.2011 șase angajați ai ... Kft s-au deplasat în Tg. Mureș în vederea verificării și eventual reparării utilajelor respective;

- după ce au fost verificate și unele dintre ele reparate, mașinile și echipamentele în cauză au fost preluate de către cumpărătorul SA Zalău (actuala ... SA) în localitatea Tg. Mureș, în baza contractului de vânzare cumpărare încheiat între cele două societăți în data de 31.12.2010; prețul prevăzut în contract pentru bunurile respective a fost de ... HUF; factura aferentă a fost emisă în data de 02.05.2011 întrucât, potrivit reprezentantului firmei ... Kft, cumpărătorul român nu era înregistrat ca operator intracomunitar, acesta dobândind codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare abia din 29.04.2011;

- urmare controlului efectuat, autoritățile fiscale din Ungaria au apreciat că activitățile pe care le-a prestat firma maghiară ... Kft reprezintă în fapt prestări de servicii (referitoare la verificarea calității echipamentelor în discuție) către ... Nyrt;

- suma de ... HUF a fost primită de către ... Kft în data de 11.03.2011 de la ... Nyrt. (această firmă a preluat obligația de a plăti datoria firmei române SA în baza contractului din data de 31.12.2010).

● În data de **07.01.2011** între ... Kft și SA a avut loc predarea - primirea bunurilor în cauză, operațiune ce a avut loc în Tg. Mureș, ocazie cu care s-a semnat de către cele două societăți un Certificat de îndeplinire a obligațiilor contractuale. Utilajele astfel preluate de către SA au fost încredințate, în baza **Contractului nr.../ 03.01.2011** (anexa nr. 11), societății SA (actuala SA) în vederea depozitării.

Organele de control precizează ca desi in contractul în cauză se prevede că durata depozitării este de 12 luni, iar prețul depozitării este de ... lei + TVA/lună, plata urmând a se face la data încetării contractului, pentru toate lunile de depozitare, urmare verificărilor efectuate, nu a fost identificată, in perioada supusa inspectiei, vreo factură emisă de SA către ... SA pentru astfel de servicii.

In Raportul de inspectie fiscala nr.F-MS .../ 20.11.2013 organele de inspectie fiscala au prezentat **circuitul tranzacțiilor succesive** care au avut ca obiect utilajele și echipamentele pentru producerea energiei termice in cauza, astfel:

I. - vânzător: SC ... SA Tg. Mureș;

- cumpărător: ... – Sediul permanent (în România);

- contract: ... /17.12.2010;

- factura: .../ 29.12.2010;

- preț: ... lei;

- decontare: Contractul de cesiune de creanță nr... /16.11.2010 prin care ... Nyrt. preia o datorie a SC ... SA către ... România SA;

II. - vânzător: ... – Sediul permanent (în România);

- cumpărător: ... Kft Ungaria;

- contract: FN/23.12.2010;

- factura: .../ 04.01.2011;

- preț: ... lei;

- decontare: virament bancar - conform extraselor aparținând ... Nyrt.

Ungaria (fostă ... Nyrt.), aceasta a încasat de la ... Kft suma de ... lei în data de 11.04.2011 și suma de ... lei în data de 09.01.2013;

III. - vânzător: ... Kft Ungaria;

- cumpărător: ... SA Zalău;

- contract: FN/31.12.2010;

- factura: ... /02.05.2011;

- preț: ... lei;

- decontare: ... Nyrt. Ungaria (fostă ... Nyrt.) achită, în data de 11.03.2011, datoria ... SA către ... Kft de ... lei (... HUF);

IV. - vânzător: ... SA Zalău;

- cumpărător: ... SA Tg. Mureș;

- contract: ... /14.12.2011;

- factura: ... /15.12.2011;

- preț: ... lei;

- decontare: ... Nyrt. Ungaria (fostă ... Nyrt.) achită, în data de 28.02.2012, datoria ... SA către ... SA de ... lei.

Pe baza situației schematice prezentată mai sus, organele de control au consemnat ca prețul utilajelor și echipamentelor în cauză, tranzactionate între trei firme (... Nyrt., ... SA și ... SA) între care au existat relații de afiliere, a crescut într-o perioadă foarte scurtă (treisprezece zile: din 17.12.2010 până în 31.12.2010) de la suma de ... lei la suma de ... lei (valori prevăzute ca atare în contractele încheiate între parteneri).

În Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 20.11.2013 constatările organelor de control sunt sintetizate astfel:

- lanțul tranzacțional cuprinde mai multe firme afiliate (atât din România cât și din Ungaria);

- utilajele care au făcut obiectul tranzacțiilor s-au aflat în permanență într-un spațiu situat în Tg. Mureș în timpul fiecărei tranzacții, responsabilitatea depozitării acestora căzând în sarcina ... SA;

- bunurile în cauză au făcut obiectul unor tranzacții succesive, într-o perioadă foarte scurtă de timp, pe lanțul tranzacțional valoarea acestora fiind majorată de aproximativ 2,5 ori față de valoarea inițială fără vreo argumentație economică;

- decontarea contravalorii bunurilor între toate firmele din lanțul tranzacțional s-a făcut prin intermediul ... Nyrt (acesta având calitatea atât de beneficiar cât și de plătitor al sumelor în cauză);

- necesitatea achiziționării de către ... SA a echipamentelor în cauză nu se justifică, de vreme ce acestea, deși tratate ca investiții în curs, nu au fost puse în funcțiune (de sine stătător sau încorporate în vreo lucrare), fiind

depozitate și la data efectuării inspecției într-un spațiu închiriat de către societate; în context, organele de control retin ca în situația în care achiziționarea bunurilor respective viza o utilitate economică reală, efectivă, atunci operațiunea se putea realiza într-o etapă inițială, fără parcurgerea circuitului redat mai sus (și fără majorarea de valoare), De asemenea, la control s-a retinut că SC ... SA, încă din etapele de început ale activității se afla în relații comerciale cu SC ... SA, fiind continuatoare în gestionarea serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș – astfel ca, bunurile respective, ce aparțineau SC ... SA, puteau fi achiziționate direct de la aceasta.

Pe langa aspectele consemnate mai sus, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca materialul documentar formal (contracte, avize de însoțire a mărfii, procese verbale de predare) ce reflectă circuitul tranzacțional în cauză prezintă o serie de neconcordanțe - care nu dau posibilitatea acceptării ca fiind reale, efective, tranzacțiile respective, astfel:

- cu ocazia controlului încrucișat efectuat la ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent, reprezentantul acesteia a susținut într-o notă explicativă că bunurile în cauză au fost predate firmei ... Kft Ungaria în data de 02.01.2011, în condițiile în care utilajele în cauză au fost primite, conform avizelor de însoțire a mărfii și Procesului verbal de predare primire echipamente conform contractului nr.... /17.12.2010 la data de 04.01.2011, de către ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent (prin intermediul ... SA) de la SC ... SA doar în zilele de 03 și 04.01.2011;

- într-un înscris datat cu 23.12.2010 (Contractul încheiat între ... Sediul permanent și ... Kft) se face vorbire la timpul trecut despre acțiuni localizate la o dată viitoare (31.12.2010).

- ... Kft Ungaria a vândut în data de 31.12.2010 (data contractului de vânzare cumpărare) bunurile respective către ... SA, deși, potrivit contractului încheiat anterior cu ... Nyrt. Budapest – Sediul permanent (23.12.2010) dobândirea dreptului de proprietate asupra bunurilor intervenea doar la momentul în care achita integral contravaloarea acestora, aceasta operațiune fiind îndeplinită abia în 09.01.2013.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzacționarea bunurilor în cauză nu a urmărit un scop economic vizând utilizarea acestora în desfășurarea, de către firmele implicate în lanțul tranzacțional – implicit de către ... SA -, a unor activități economice producătoare de venituri și de profituri, reținându-se majorările semnificative, fără vreo justificare economică, a valorii bunurilor respective, prin tranzacționări între diferite verigi, localizate într-o perioadă foarte scurtă de timp.

În temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu poate beneficia de prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, astfel ca nu s-a acceptat deducerea de către SC ... SA a **taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei** înscrisă în factura nr.... /15.12.2011 emisă de ... SA, cu suma respectiva fiind diminuată taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de societatea verificată prin decontul de TVA aferent lunii iunie 2012.

Întrucât faptele redade mai sus, consemnate la Cap.III "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a) din raportul de inspecție fiscală ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevazute la art.8 alin.(3) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, a fost întocmit **Procesul verbal inregistrat la unitate sub nr.../ 20.11.2013, respectiv la AJFP Mures – Inspecție Fiscala sub nr.... /20.11.2013**, care constituie anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala, prin **adresa nr.... /26.11.2013** organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Mures - Inspecție Fiscala **sesizând Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș** în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor anterior menționate.

La art.8 Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 8

(1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

(2) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 5 ani la 15 ani și interzicerea unor drepturi asocierea în vederea săvârșirii faptei prevăzute la alin. (1).

(3) Tentativa faptelor prevăzute la alin. (1) și (2) se pedepsește”.

Potrivit **Adresei din data de 07.04.2014 a Parchetului de pe langa Tribunalul Mures**, inregistrata la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /11.04.2014, **dosarul penal nr.../ P/2013 se afla la IPJ Mures – Serviciul de Investigare a Fraudelor, în vederea efectuării cercetarilor.**

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare în suma de ... lei, mai sus mentionata, în speta sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit căror:

“(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârșirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotarâtoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data în procedura administrativa;

[...]

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”.

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-MS .../ 20.11.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MS .../ 20.11.2013 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 potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS .../ 20.11.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MS .../ 20.11.2013, în luna decembrie 2011 SC ... SA a dedus TVA în sumă de ... lei înscrisa în factura nr... /15.12.2011 (anexa nr.2) emisă de ... SA Zalău (entitate afiliată cu societatea verificată) în baza contractului nr... /14.12.2011, reprezentând achiziții de utilaje și echipamente pentru producerea energiei termice, în condițiile în care la control s-a constatat că bunurile în cauză ar fi făcut obiectul mai multor tranzacții succesive între firme din țară și din străinătate (SC ... SA Tg.Mureș, ... Nyrt. Budapest - având și un sediu permanent în România, ... Kft Ungaria, SC ... SA Zalău), parte dintre ele afiliate cu societatea verificată, din controalele încrucișate efectuate la societățile respective, precum și din informațiile transmise de autoritățile din Ungaria, organele de inspecție fiscală concluzionând că tranzacționarea bunurilor în cauză nu a urmărit un scop economic vizând utilizarea acestora în desfășurarea, de către firmele implicate în lanțul tranzacțional – implicit de către ... SA -, a unor activități economice producătoare de venituri și de profituri, reținându-se majorările semnificative, fără vreo justificare economică, a valorii bunurilor respective, prin tranzacționări între diferite verigi, localizate într-o perioadă foarte scurtă de timp, influența fiscală a acestor constatări constând în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a obligației de plată la bugetul de stat constând în taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei de referință.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mureș au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr... /26.11.2013 împreună cu Procesul verbal înregistrat la SC ... SRL sub nr.../ 20.11.2013, respectiv la A.J.F.P. Mureș – Inspectie Fiscala sub nr... /20.11.2013, prin care se solicită efectuarea cercetărilor ce se impun în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.8 alin.(3) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în timpul controlului fiind stabilită o **taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în suma de ... lei – aceasta obligație suplimentară constituind obiectul atât a Deciziei de impunere nr.F-MS .../ 20.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și a contestației formulate împotriva acesteia de către SC ... SRL din loc.Tg.Mures, jud.Mures.**

După cum s-a menționat mai sus, din adresa Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș din data de 07.04.2014, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov sub nr... /11.04.2014, rezultă că **dosarul penal nr.../ P/2013 se afla la IPJ Mureș – Serviciul de Investigare a**

Fraudelor, în vederea efectuării cercetărilor.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*” precum și faptul că în speță operațiunile efectuate (tranzacții succesive cu utilaje și echipamente pentru producerea energiei termice, într-o perioadă foarte scurtă de timp și cu creșteri semnificative de valoare) au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității și legalității.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

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*”.

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 înrăurirea 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 Mureș a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.... /26.11.2013 pentru a se face aplicațiunea la art.8 alin.(3) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, având în vedere că în urma inspecției fiscale efectuate la SC ... SA s-a constatat o stare de lucruri - redată pe larg în Procesul verbal înregistrat la unitate sub nr.../ 20.11.2013, respectiv la AJFP Mureș – Inspectie Fiscala sub nr.... /20.11.2013 - care a impus, potrivit reglementărilor în materie, soluția fiscală de respingere la rambursare a TVA în suma de ... lei, reprezentând parte din soldul

sume negative a taxei pe valoarea adaugata in scris in decontul intocmit pentru luna iunie 2012 si solicitat la rambursare.

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 înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține că, 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.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contatându-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.**

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, iar aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției cu urmează a fi dată în procedura administrativă.

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. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații 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 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 sau nu.”

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, statuează că:

"Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura

administrativa, în condițiile art... 13 alin. (1) din Codul de procedura 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. 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 pct... .2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni".

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, *se va suspenda soluționarea contestației* pentru *taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în suma de ... lei*, 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.

II. În ceea ce privește Procesul-verbal nr... /20.11.2013, reprezentând anexa nr.15 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 20.11.2013, menționăm că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora organele de inspecție fiscală au obligația întocmirii unui proces-verbal atunci când sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală.

Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, nefiind susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Suspendarea soluționării contestației formulate de *S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures, prin administratorul judiciar ... IPURL Zalau*, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.F-MS .../ 20.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR GENERAL,