



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații**

ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București
Tel: 021 4089450
Fax: 021 4089301
e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 59/2016
privind soluționarea contestației formulate de
SC XXX SA,
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații din cadrul
Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. **SSC X/2016**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.A.M.C. prin adresa nr. 105.474/01.06.2016 înregistrata sub nr. SSC 1097/02.06.2016, asupra contestației formulate de XXX S.A. cu sediul in Bucuresti, Sector 2, ..., si cu sediul procesual ales la Biris Goran SPARL din Bucuresti, sector 1, Bd. Aviatorilor, nr. 47, CP 011853, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul X și având cod unic de înregistrare fiscală RO X, prin avocatii Biris Goran SPARL, precizati in imputernicirea avocatiala seria B nr. X, aflata in original la dosarul cauzei.

XXX S.A. contestă Decizia de impunere nr. F-MC X/2016, emisa de AIF-DGAMC, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC X/2016 prin care s-a stabilit TVA suplimentara in suma de X lei cu accesorii aferente in suma de X lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că Decizia de impunere nr. F-MC X/2016 a fost comunicata societății în data de **25.04.2016**, potrivit semnaturii si stampilei societatii aplicate pe adresa nr. 852AIF/25.04.2016 aflata în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr. 40248/**24.05.2016**, conform ștampilei serviciului de registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 si art. 272 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației, societatea regăsindu-se la poziția 874 din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de XXX S.A.

I. Societatea XXX SA solicita desființarea Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, formuland, **in esenta**, următoarele motive:

1. Chestiuni prealabile

Inspectia fiscala a fost efectuata in baza Deciziei nr. 4934 AIF/27.11.2015, emisa de AIF-DGAMC, prin care s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2010 - 31.12.2011, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In urma verificarilor nu s-a admis deducerea TVA aferenta achizitiilor efectuate de la societatile XX Consulting Services S.R.L. si XXY Consulting Service S.R.L., pentru urmatoarele motive:

a) In ceea ce priveste achizitiile de la XX Consulting Services S.R.L. (TVA in suma de XXY lei aferenta unei baze de X lei):

- facturile emise nu cuprind descrierea serviciilor prestate, nu fac referire la documente care sa justifice prestarea serviciilor ci numai la contractul incheiat intre parti. Astfel nu s-au putut identifica natura serviciilor facturate, daca sunt in beneficiul societatii, in folosul operatiunilor sale impozabile;

- facturile nu sunt insotite de documente justificative;

- societatea a prezentat rapoarte lunare de activitate pentru perioadele 2009, 2012-2013 dar nu si pentru facturile aferente perioadei 2010-2011;

- serviciile facturate - si anume servicii de asigurare a securitatii, se suprapun cu atributiile Departamentului de asigurare a securitatii din cadrul societatii;

- administratorul XX Consulting Services S.R.L. a fost doamna XAD, care are/a avut si calitatea de asociat, salariat la XXX SA. Sediul XX Consulting Services S.R.L. era la domiciliul administratorului.

b) In ceea ce priveste achizitiile de la XXY Consulting Service S.R.L. (TVA in suma de X lei aferenta unei baze de X lei), constand in servicii legate de activitatea de productie a societatii:

- facturile emise nu cuprind descrierea serviciilor prestate, nu fac referire la documente care sa justifice prestarea serviciilor ci numai la contractul incheiat intre parti. Astfel nu s-au putut identifica natura serviciilor

facturate, daca sunt in beneficiul societatii, in folosul operatiunilor sale impozabile;

- procesele verbale de receptie care insotesc facturile sunt semnate si stampilate de prestator si beneficiar, fara a se inscrie in clar numele, prenumele si functia semnatarilor. Din aceste documente nu rezulta ce servicii au fost efectiv prestate;

- societatea avea implementat un program de management al calitatii in domeniul productiei anterior incheierii contractului cu XXY Consulting Service S.R.L. In aceeasi perioada au fost achizitionate servicii similare si de la X Solutions SA;

- administratorul XXY Consulting Service S.R.L. are/a avut si calitatea de asociat, salariat la XXX SA;

- avand in vedere suprapunerile de atributii si functii existente cu serviciile prestate de XXY Consulting Service S.R.L. organele fiscale au apreciat ca activitatile prezentate in cadrul rapoartelor de activitate nu ar avea continut/substanta economica, nu ar fi fost necesare societatii.

Astfel nu s-a admis la deducere TVA in suma de X lei pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2011, stabilindu-se si accesorii aferente in suma totala de 98.865 lei.

2. Motive contestatoare

Invocand unele prevederi ale Codului fiscal precum si jurisprudenta comunitara societatea arata ca indeplineste conditia de forma pentru deducerea TVA respectiv detinerea de facturi corect intocmite.

Se sustine ca nu exista prevederi legale care sa prevada gradul de detaliere a denumirii serviciilor inscrise in factura, nu se prevede obligativitatea inscrierii in facturi a unor referiri la documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor. Mentionarea in facturi a contractului ce sta la baza prestarii serviciilor este o practica des intalnita.

Se exemplifica ca in dosarul nr. 7658/2/2012 - Nidera Romania instantele au stabilit prevalenta fondului in fata formei, in cazul dreptului fiscal, dreptul de deducere al TVA putand fi exercitat si in cazul in care facturile nu indeplinesc toate conditiile de forma.

Art. 134¹ alin.(7) din Codul fiscal, invocat de organele de inspectie fiscala, prin care se stabileste exigibilitatea taxei la data prestarii serviciilor, nu este aplicabil in cauza deoarece la alin.(2) al aceluasi articol se prevede exceptia intervenirii exigibilitatii la data emiterii unei facturi, inainte de data intervenirii faptului generator al prestarii serviciilor.

In privinta documentatiei justificative solicitate de organele de inspectie fiscala pentru demonstrarea prestarii serviciilor, a naturii acestora, contestatara precizeaza ca legislatia in vigoare nu prevede reguli privind

continutul unor astfel de documente sau o lista de documente care sa fie considerata completa si suficienta pentru ca TVA aferenta serviciilor sa fie considerata deductibila.

Astfel, solicitarile organelor fiscale in ceea ce priveste documentatia justificativa pot deveni nerezonabile, iar aprecierile subiective, precum in cazul de fata.

Societatea a pus la dispozitie documentatia justificativa sub forma unor **extrase de corespondenta** din perioada respectiva, care confirma prestarea serviciilor.

În ceea ce privește reținerile organelor de inspecție fiscală cu privire la serviciile achiziționate, legate de suprapunerea serviciilor cu atribuțiile unor funcții din cadrul societății și în ceea ce privește necesitatea serviciilor sau posibilitatea de a desfășura activitățile respective intern, contestatoarea reiterează faptul că suprapunerea unor atribuții sau activități nu înseamnă automat că achiziționarea acelor servicii nu este necesară unei societăți, dând ca exemplu situația unei societăți care deține un departament juridic intern și care achiziționează servicii juridice.

De asemenea, faptul ca administratorii societatilor prestatoare detin diverse calitati in cadrul societatii beneficiare nu implica in mod automat lipsa obiectivitatii in cadrul relatiilor comerciale stabilite si nici nu poate conduce la concluzia neindeplinirii conditiilor privind dreptul de deducere a TVA.

În ceea ce privește aprecierea organelor de inspecție fiscală cu privire la neconformitatea documentelor justificative, S.C. XXX S.A. precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative aferente facturilor primite de la cei doi prestatori și având în vedere că forma acestor documente nu este reglementată în niciun act normativ, consideră că acestea puteau avea orice formă.

Mai mult, S.C. XXX S.A. susține că Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar- contabile, invocat de către organele de inspecție fiscală nu prezintă relevanță întrucât acest ordin reglementează documentele financiar-contabile și nu pe cele fiscale sau de altă natură. În acest sens, contestatoarea precizează că rapoartele de activități și situațiile de lucrări sau orice alt document de acest tip, ar trebui reglementate de legislația fiscală sau de legislația specifică domeniului de activitate a operatorilor economici care le folosesc.

Așadar, contestatoarea consideră că, cel puțin din punct de vedere formal, organele de inspecție fiscală nu aveau niciun motiv obiectiv și clar în baza căruia să respingă societății dreptul de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor achiziționate.

Drept urmare, contestatara consideră că îndeplinește condițiile prevăzute de art. 146 din Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC X/2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC X/2016, constatându-se următoarele:

1. In ceea ce priveste achizitiile de la XX Consulting Services S.R.L.
(TVA in suma de XXY lei aferenta unei baze impozabile de X lei):

- pentru justificarea acestor relatii comerciale s-a prezentat contractul nr.166/01.06.2006 avand ca obiect prestarea de servicii cu asigurarea securitatii pentru XXX SA, serviciile de aceasta natura fiind detaliate in anexa nr.1 la contract. Pretul initial al contractului a fost de X euro/luna;

- facturile emise de furnizor nu cuprind descrierea serviciilor prestate, nu fac nici o referire la documente care sa justifice prestarea serviciilor ci numai la contractul incheiat intre parti, precizand doar c/v servicii cf. contract nr.166/01.06.2006. Astfel nu s-au putut identifica natura serviciilor facturate, daca sunt in beneficiul societatii, in folosul operatiunilor sale impozabile;

- facturile nu sunt insotite de documente justificative care sa confirme ca s-au prestat si receptionat anumite servicii;

- societatea a prezentat rapoarte lunare de activitate pentru perioadele 2009, 2012-2013 dar nu si pentru facturile aferente perioadei 2010-2011;

- serviciile facturate - si anume servicii de asigurare a securitatii, se suprapun cu atributiile Departamentului de asigurare a securitatii din cadrul societatii. Potrivit Deciziei interne nr. 78/15.04.2005 a directorului general al SC XXX SA, incepand cu 15.04.2005 a fost infiintat Departamentul de asigurare a securitatii, cu atributii similare celor prevazute in anexa nr. 1 la contractul nr.166/01.06.2006 incheiat cu XX Consulting Services S.R.L. Nu s-au identificat documente prin care Decizia interna nr. 78/15.04.2005 a directorului general al SC XXX SA sa fi fost anulata. Echipa de inspectie fiscala a apreciat ca in aceste conditii nu se demonstreaza necesitatea contractarii serviciilor cu XX Consulting Services S.R.L.;

- administratorul societatii XX Consulting Services S.R.L. a fost doamna XAD, care are/a avut si calitatea de Director financiar la XXX SA. Sediul XX Consulting Services S.R.L. era la domiciliul administratorului. De asemenea din inscrurile prezentate de societate (anexa 18 la RIF) a rezultat ca domnul X a fost atat reprezentant al XX Consulting Services S.R.L. cat si manager al Departamentului de asigurare a securitatii din cadrul XXX SA

- potrivit Deciziei interne nr. 78/15.04.2005 a directorului general al SC XXX SA, incepand cu 15.04.2005 a fost infiintat Departamentul de asigurare a securitatii;

- nu s-au identificat documente prin care Decizia interna nr. 78/15.04.2005 a directorului general al SC XXX SA a fost anulata iar prin raspunsul din Nota explicativa nr.35304/16.03.2016 reprezentantul societatii a raspuns: "*Departamentul Asigurarii Securitatii a functionat in perioada de referință... In perioada de referinta XXX SA a achizitionat servicii de paza si de intretinere a sistemului de securitate de la furnizorul SC X SRL, in baza contractului de prestari servicii nr.2006/07/160/31.07.2006, fara ca aceste servicii asa cum sunt descrise in contractul de mai sus sa se regaseasca si in cadrul contractului nr.166/01.06.2006*".

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat ca facturile emise de catre SC XX CONSULTING SERVICES SRL nu fac trimitere si nu respecta conditiile faptului generator (rapoartele /situatiile de lucrari/procesele verbale lunare) prevazut la art. 134¹ alin. (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal: „*prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari*”. Practic, in aprecierea organelor de inspectie fiscală, faptul generator nu a intervenit nici anterior datei emiterii facturilor si nici ulterior acestora.

De asemenea, asa cum s-a aratat anterior, organele de inspectie fiscală au constatat ca facturile aferente acestor tranzactii nu respecta conditiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, avand in vedere suprapunerile de atributii si functii (potrivit atributiilor Departamentului de asigurare a securitatii si a functiilor indeplinite de SC X SRL conform obiectului contractului) de care SC XXX SA a dispus in domeniul securitatii informatiei cu serviciile prestate de SC XX CONSULTING SERVICES SRL, obiectivitatea modului de stabilire a relatiilor comerciale prin d-na. XAD, lipsa elementelor obligatorii in cadrul facturilor emise si lipsa acceptarii de catre SC XXX SA a rapoartelor de activitate ale prestatorului, organele de inspectie fiscală au apreciat ca activitatile prezentate in cadrul rapoartelor de activitate nu au substanta economica, repectiv nu indeplinesc conditiile de forma si de fond in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere.

Astfel, in aprecierea organelor de inspectie fiscală tranzactiile cu SC XX CONSULTING SERVICES SRL nu au avut scop economic si nu au fost necesare societatii.

Prin urmare, pentru neindeplinirea conditiilor de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii de la SC XX CONSULTING SERVICES SRL, TVA dedusa in perioada 2010-2011 in suma de **XXY lei** a fost respinsa la deducere.

Pentru suma respinsa la deducere, organele de inspectie fiscala au calculat si obligatii fiscale accesorii potrivit art. 120 si 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Referitor la relatia cu partenerul SC XXY CONSULTING SERVICES SRL (TVA in suma de X lei aferenta unei baze impozabile de X lei),

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata SC XXX SA a derulat tranzactii cu SC XXY CONSULTING SERVICES SRL (CUI 17209363) potrivit contractului nr. 1810/25.02.2005. Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca tranzactiile cu SC XXY CONSULTING SERVICES SRL au fost analizate si in cadrul inspectiei fiscale partiale pentru anul 2009 (reverificare, incheiata cu Raportul de inspectie fiscala nr F-MC 112 /04.05.2015), desfasurate de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili fiind respins dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora.

Astfel, s-a constatat ca SC XXX SA a derulat tranzactii si in cadrul perioadei verificate, cu SC XXY CONSULTING SERVICES administrata de catre dna. X cu domiciliul in Str. X, Nr. X, Bl. X, Sc. 3, Ap. 57, Bucuresti, Sector 3, care are calitatea de asociat atat al SC XXX SA, cat si la SC XXY CONSULTING SERVICES SRL.

In acest sens, organele de inspectie fiscala au considerat relevanta vointa legiuitorului prevazuta la art. 138² alin. 2) lit. e) din Legea 31/1990 referitoare la desemnarea administratorului: „sa nu aiba sau sa fi avut in ultimul an relatii de afaceri cu societatea ori cu o societate controlata de aceasta, fie personal, fie ca asociat, actionar, administrator, director sau salariat al unei societati care are astfel de relatii cu societatea, daca, prin caracterul lor substantzial, acestea sunt de natura a-i afecta obiectivitatea”.

Din verificarea bazelor de date privind raportarile financiare anuale ale SC XXY CONSULTING SERVICES SRL organele de inspectie fiscala au constatat ca cifra de afaceri raportata cuprinde (pentru anii fiscali completi de tranzactii cu XXX SA, 2009-2011) in proportie de 100 % veniturile obtinute de la SC XXX SA, iar dupa incetarea contractului cu SC XXX SA, SC XXY CONSULTING SERVICES SRL a raportat cifra de afaceri 0.

Referitor la dovada prestarii serviciilor de catre SC XXY CONSULTING SERVICES SRL, societatea a prezentat rapoarte lunare de activitate ale prestatorului, iar urmare analizei acestor documente in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC 112/04.05.2015 organele de inspectie fiscala au apreciat urmatoarele:

- serviciile prestate lunar de catre SC XXY CONSULTING SERVICES SRL, potrivit rapoarte lunare de activitate prezinta activitati similare de la o luna la alta;

- societatea avea implementat un sistem de management al calitatii in domeniul productie anterior incheierii in anul 2005 a contractului cu SC XXY CONSULTING SERVICES SRL, si că
- exista suprapuneri de atributii si functii (potrivit fiselor de post ale personalului propriu si a functiilor indeplinite de X SOLUTIONS SA conform obiectului contractului) de care SC XXX SA a dispus in domeniul managementului productiei cu activitatile contractate cu SC XXY CONSULTING SERVICES SRL.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat ca facturile emise de prestatorul SC XXY CONSULTING SERVICES SRL nu prezinta descrierea serviciilor prestate, nu fac nicio referinta la rapoartele /situatiile de lucrari/procesele verbale lunare in baza carora au fost emise ci numai la contractul incheiat intre parti care cuprinde angajamente de servicii pentru toata perioada contractuala. Astfel nu s-au putut identifica cu exactitate serviciile prestate facturate in fiecare luna din perioada analizata. In plus, facturile astfel emise nu indeplinesc conditiile de forma potrivit art. 155, alin. (5), lit. h) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prin urmare nu reprezinta document justificativ.

Rapoartele de activitate prezentate de societate nu sunt acceptate de beneficiarul – SC XXX SA, in sensul ca acestea nu prezinta avizul de acceptanta al societatii (cu semnatura si stampila). Astfel acestea nu reprezinta documente justificative valide potrivit reglementarilor OMFP nr. 3512 / 2008 privind documentele financiar-contabile.

S-a avut in vedere si faptul ca in RIF-ul nr. F-MC 302/28.10.2015 echipa de inspectie fiscala a apreciat ca tranzactiile cu SC XXY CONSULTING SERVICES SRL din perioada iulie 2008 - aprilie 2011 nu au fost luate in considerare si nu au fost admise ca si cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, in consecinta prin aplicarea prevederilor art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, tranzactiile respective, pentru perioada ianuarie 2010 - aprilie 2011 nu indeplinesc conditiile de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In concluzie, avand in vedere suprapunerile de atributii si functii (potrivit fiselor de post ale personalului propriu si a functiilor indeplinite X SOLUTIONS SA conform obiectului contractului) de care SC XXX SA a dispus in domeniul managementului productiei cu serviciile prestate de SC XXY CONSULTING SERVICES SRL, organele de inspectie fiscală au apreciat ca activitatile prezentate in cadrul rapoartelor de activitate nu au substanta economica, nu au fost necesare societatii, acestea putand fi realizate prin mijloace proprii – materiale si umane și considera ca societatea nu a indeplinit conditiile prevazute la art. 145 alin.(2) si art.146 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere si prevederile art. 11 alin.(1) din OG nr. 92/2003 care da dreptul

organului fiscal ca la stabilirea unei taxe sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic.

Avandu-se in vedere ca elementele constatate in cadrul reverificarii SC XXX SA au fost aceleasi cu cele consemnate in cuprinsul Procesului verbal nr. 92.897/03.04.2015 inaintat organelor de cercetare penala din cadrul Parchetului de pe langa Tribunalul Bucuresti impreuna cu Sesizarea penala nr. 1549/05.05.2015, **prin adresa nr. 940AIF / 05.05.2016**, organele de inspectie fiscala au inaintat catre Parchetul de pe langa Curtea de Apel Bucuresti (dosar nr. 760/P/2015), in completarea Sesizarii Penale nr. 1549/05.05.2015, Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/2016 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC X/2016, contestata.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspectie fiscala și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este daca Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației in condițiile in care organele de inspectie fiscala au inaintat catre Parchetul de pe langa Curtea de Apel Bucuresti (dosar nr. 760/P/2015), in completarea Sesizarii Penale nr. 1549/05.05.2015, Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/2016 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC X/2016, contestata, in vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni.

În fapt, in baza Deciziei de reverificare nr. 4934 AIF/27.11.2015 emisa de conducatorul Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul DGAMC, in perioada 21.12.2015 - 14.04.2016, organele de inspectie fiscala din cadrul AIF - DGAMC au efectuat o inspectie fiscala partiala la contestatara, avand ca obiect taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.01.2010 - 31.12.2011, fiind intocmita Decizia de impunere nr. F-MC X/2016, emisa de AIF-DGAMC, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC 90 /21.04.2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de X lei cu accesorii aferente in suma de X lei. TVA suplimentara de plata s-a stabilit prin neadmiterea deducerii TVA in suma de X lei aferenta facturilor din anii 2010-2011 pentru achizitii de servicii de la emitentii XX Consulting Services SRL si XXY Consulting Services SRL. Neadmiterea deducerii TVA a avut in vedere, in principal faptul ca din constatările efectuate si documentele prezentate de societate nu a rezultat ca serviciile in cauza ar fi

fost necesare societatii si nici nu a rezultat in ce ar fi constat aceste servicii în concret sau daca au fost prestate efectiv. De asemenea s-au identificat unele elemente de natura a pune la indoiala realitatea prestarii serviciilor facturate de cele doua societati, respectiv faptul ca administratorii societatilor furnizoare au avut si diverse calitati/interese in cadrul societatii contestatare (asociat/angajat/prestator de servicii contabile), faptul ca societatea dispunea de resursele necesare de a-si presta singura serviciile in cauza precum si existenta altor controale efectuate la contestatara sau la cei doi furnizori, prin care s-a stabilit imposibilitatea prestarii serviciilor in cauza datorata lipsei de resurse a prestatorilor, controale in urma carora s-au intocmit sesizare penala/adrese catre organele penale, existand prezumtii ca operatiunile consemnate in facturile primite de la furnizori pot fi fictive si pot fi intocmite in scopul obtinerii unor avantaje fiscale necuvenite.

Contestatară, fără a insista pe aspectul privind indeplinirea conditiei de fond pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata, respectiv ca a beneficiat de servicii destinate activitatii sale economice, sustine ca indeplineste conditiile de forma pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, detinand facturi de achizitie corect intocmite si ca totodata anumite vicii de forma ale documentelor nu trebuiau sa conducă la înlăturarea dreptului de deducere a taxei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) si alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

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

[...](3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.“

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține:

Prin Decizia de reverificare se menționează că elementele noi avute în vedere la dispunerea reverificării sunt legate de operațiunile desfășurate cu furnizorii XX Consulting Services SRL și XXY Consulting Services SRL.

În privința TVA pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2011 societatea a fost inițial verificată conform RIF nr.F-MC 222/**06.09.2012**, care a avut ca obiectiv verificarea cu control ulterior a restituirilor de TVA pentru perioada iulie 2008 - decembrie 2011.

Ulterior a avut loc o nouă inspecție fiscală, fiind reverificată taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2009 în urma căreia s-a întocmit RIF-ul nr.F-MC 112/04.05.2015 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr.F-MC 1894/**04.05.2015**. În cadrul acestei inspecții organele fiscale au stabilit că achizițiile de servicii de la XX Consulting Services SRL și XXY Consulting Services SRL nu îndeplinesc condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea a avut loc o inspecție fiscală generală care a cuprins perioada iulie 2008 - decembrie 2013 pentru impozitul pe profit și 2012 - 2013 pentru taxa pe valoarea adăugată, prin Decizia de impunere nr.F-MC 2283/**28.10.2015** emisă în baza RIF nr.F-MC 302/28.10.2015 pentru tranzacțiile cu XX Consulting Services SRL și XXY Consulting Services SRL nefiind admise deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel s-a desprins concluzia că același tip de tranzacții, au avut loc cu cele două firme și în perioada 01.01.2010 - 31.12.2011 și, întrucât ulterior primei verificări a TVA pentru această perioadă, conform RIF nr.F-MC 222/06.09.2012, au existat constatări de natură să pună la îndoială realitatea și necesitatea prestării serviciilor în cauza de către cei doi prestatori, s-a dispus reverificarea efectuată în cauza.

Prin adresa nr.1766 AIF/18.05.2015 organele de inspecție fiscală, urmând reverificării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2009 prin inspecția fiscală consemnată în RIF-ul nr.F-MC 112/04.05.2015 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr.F-MC 1894/04.05.2015, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București **Sesizarea penală nr. 1549/05.05.2015** împreună cu Procesul verbal nr. 92.897/03.04.2015 încheiat la SC XXX SA. În sesizarea penală transmisă și procesul verbal anexat sesizării organele de inspecție fiscală au consemnat că tranzacțiile comerciale menționate în facturile emise de XX Consulting Services SRL și XXY Consulting Services SRL nu au avut un conținut economic și că elementele constatate pot conduce la reincadrarea operațiunilor respective ca relații contractuale **fictive** în urma cărora s-au obținut avantaje fiscale necuvenite.

Facturile emise de cei doi furnizori in perioada 2010-2011 au inscrisa urmatoarea denumire a serviciilor:

- "*Prestari servicii conform contractul numarul 1810/2005 si act aditional.., Servicii luna..*", in cazul XXY Consulting Services SRL, fiind insotite fiecare de un proces verbal prin care "*se confirma prestarea catre beneficiar a serviciilor conform contract nr. 1810/2005*"

- "*cval. servicii cf. contract 166 din 01.06.2006 luna..*", in cazul XX Consulting Services SRL.

Astfel, avand in vedere ca in contractele mentionate nu se mentioneaza denumirea concreta a serviciilor prestate, iar in anexele la contract sunt enumerate mai multe prestari de servicii ca obiect al contractului, tot la modul general, nu se poate intelege care anume au fost serviciile prestate lunar.

Documentele, depuse la dosarul contestatiei in format electronic, pe care societatea le considera justificative pentru prestarea serviciilor in beneficiul societatii, respectiv procese verbale de receptie in care se afirma/confirma prestarea serviciilor catre beneficiar, nu specifica care au fost in concret serviciile prestate.

În privinta corespondentei, constand in 4 mail-uri primite/trimise de doamn Carmen Turcu, fara a se preciza calitatea acesteia, de la/catre persoane si firme altele decat cele mentionate in actele administrative contestate si contestatie, contestatara nu argumenteaza cum anume aceste mail-uri ar trebui avute in vedere iar din cuprinsul lor nu rezulta prestarea unor servicii de catre cei doi furnizori.

Se retine ca facturile emise de cei doi furnizori au la baza contracte din anii 2005 si 2006 si prevad aceleasi servicii ca si cele care au făcut obiectul sesizarii penale nr. 1549/05.05.2015. Organele de inspectie fiscala, în completarea Sesizarii Penale nr. 1549/ 05.05.2015, au înaintat catre Parchetul de pe langa Curtea de Apel Bucuresti (dosar nr. 760/P/2015), Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/2016 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC X/2016, contestată. La baza formularii sesizarii penale si completarii acesteia stau constatările privind *existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare*, respectiv faptul ca facturile in baza careia s-a dedus TVA pot reflecta operatiuni fictive, nefiind prezentate documente justificative privind realizarea acestor operatiuni, in ce ar fi constat aceste servicii, servicii ce nici nu apar ca necesare societatii in forma in care aceasta sustine ca i-ar fi fost prestate.

Pentru ca organul de solutionare a contestatiilor sa se poata pronunta pe fond asupra contestatiei formulate este necesara stabilirea indeplinirii sau nu a conditiilor de fond si de forma pentru exercitarea drepturilor de deducere a taxei. In legatura cu facturile in care sunt mentionate achizitiile de servicii, care sunt mijloace de proba *privind stabilirea bazei de impozitare*, organele de inspectie fiscala au sesizat organele penale cu privire la *existența indicilor săvârșirii unor infracțiuni*. Prin urmare organul de solutionare a contestatiilor se afla in imposibilitatea analizei pe fond a cauzei atata timp cat organele penale sesizate, carora le revine aceasta competenta, nu vor stabili daca facturile in baza carora s-a exercitat dreptul de deducere reflecta sau nu operatiuni reale.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC 90 /21.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC X/2016, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspectie fiscală au stabilit că, în speță se pune problema înregistrării de documente care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul creării de avantaje fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de **X lei**.

Astfel, s-a constatat faptul că operațiunile înscrise în documentele prezentate în timpul controlului nu se confirmă din punct de vedere al realității, nefiind precizate in concret serviciile facturate si nefiind dovedita prestarea efectiva a acestora .

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Orice artificio care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificioi respectiv va fi restabilită.(CJUE – Cauza 255/02 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin*

întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

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

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală au înaintat către Parchetul de pe langa Curtea de Apel București (dosar nr. 760/P/2015), în completarea Sesizării Penale nr. 1549/05.05.2015, Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC X/2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC X/2016, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni.

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

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

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că "există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată **are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA** plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere."

În considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că "contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili 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.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de X lei reprezentând TVA suplimentară în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale arătate în cuprinsul deciziei, se:

DECIDE

Suspendarea soluționării contestației formulată de societatea XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, emisă de AIF-DGAMC în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC X/2016 prin care s-a stabilit TVA suplimentară în suma de X lei cu accesorii aferente în suma de X lei, procedura urmând a fi reluată la momentul la care organul de inspecție fiscală sau contestatoarea va sesiza organul de soluționare a contestației asupra încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul București în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General