



**Agencia Naționala de
Administrare Fiscala**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Solutionare Contestatii 1



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazar nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr.

privind solutionarea contestatiei formulate de SC SRL ,
cu sediul social in localitatea

Serviciul Solutionare Contestatii 1 din cadrul DGRFP Timisoara a fost sesizat de AJFP Timis - Inspectie Fiscala prin adresa inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TMR_DGR cu privire la contestatia formulata de SC SRL, cu sediul social in localitatea

Contestatia a fost inregistrata la DGRFP Timisoara – Serviciul Solutionare Contestatii sub nr. TMR_DGR

SC SRL are sediul social in localitatea, fiind reprezentata legal de domnul Ceoclu Nelu Ionel in calitate de administrator.

Prin actiunea in procedura prealabila promovata, SC SRL se indreapta impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... si a Raportului de inspectie fiscala nr., solicitand anulara partiala a acestor inregistrari, pentru suma de lei reprezentand TVA.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....., organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii contestatoare suma de lei, reprezentand:

- TVA = lei;
- dobanzi/majorari de intarziere TVA = lei;
- penalitati de intarziere TVA = lei.

Fata de data comunicarii actelor administrative fiscale contestate, respectiv, asa cum rezulta din fotocopia confirmarilor de primire ale acestora de catre societatea contestatoare, aflate la dosarul cauzei, actiunea in procedura prelabila a fost formulata in termenul prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Constatand ca in speta sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 268, art. 269 si art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, Serviciul Solutionare Contestatii 1 din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Timisoara este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate de SC SRL.

I. Actiunea in procedura prelabila a fost formulata impotriva celor dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... si Raportul de inspectie fiscala nr. pentru suma de lei reprezentand TVA nedeductibila respinsa la rambursare;

SC SRL arata ca inscrisurile in cauza au fost emise de catre organele fiscale din cadrul AJFP Timis-Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Juridice 4, prin acestea fiind respinsa la rambursare TVA in suma totala de lei.

Societatea petenta solicita admiterea actiunii asa cum a fost formulata, iar, pe cale de consecinta, solicita sa se dispuna anulara ca nelegal, netemeinice si eronat determinate a actelor mai sus mentionate, care se refera la calcularea in mod nelegal si eronat de catre organele de inspectie fiscala a unei taxe pe valoarea adaugata nedeductibila si respinsa la rambursare in suma totala de lei, aferenta perioadei 01.04.2015-30.06.2015.

In sustinerea celor de mai sus, societatea petenta invoca urmatoarele:

In perioada 07.09.2015 - 23.06.2016, SC SRL a facut obiectul unei inspectii fiscale privind taxa pe valoarea adaugata si a cuprins perioada 01.04.2015-30.06.2015.

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod cu totul eronat si nelegal taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma totala de lei aferenta achizitiilor efectuate de la furnizorii:

- SRL, achizitii de servicii in perioada aprilie-mai 2015, pentru care s-a dedus TVA in suma de lei;

- SRL, achizitii de servicii in perioada iunie 2015, pentru care s-a dedus TVA in suma de lei;

- SRL, achizitii servicii transport persoane, in perioada aprilie-mai 2015, pentru care s-a dedus TVA in suma de lei;

- SRL, achizitii servicii transport persoane, in perioada iunie 2015, pentru care s-a dedus TVA in suma de lei.

Referitor la achizitiile de servicii de la furnizorii de mai sus, societatea petenta arata ca:

- pentru serviciile facturate de catre cei doi furnizori exista incheiate contracte;

- facturile fiscale emise de catre acestia intrunesc toate conditiile pentru a fi considerate documente justificative in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA, asa cum precizeaza si organele de inspectie fiscala in rapoartele de inspectie fiscala;

- cele doua societati mai sus mentionate nu au fost in perioada de inactivitate fiscala;

- cele doua societati prestatoare de servicii au colectat TVA pentru serviciile prestate.

Referitor la TVA aferenta contravalorii achizitiilor de servicii de la SC SRL, in cuantum de lei, societatea mentioneaza ca exista si au fost prezentate organelor de inspectie fiscala, pe langa facturile aferente inscrise in jurnalul de cumparari, si urmatoarele documente:

- Contractul nr..... al carui obiect este:

"Prestatorul executa pentru client, la sediul acestuia, produse realizate din rasina armata cu fibra de sticla si insertii metalice, cu materialul clientului, precum si proiectarea si montajul acestora. Prestatorul asigura managementul procesului de productie si al mentenantei utilajelor puse la dispozitie de catre beneficiar, urmareste fluxul tehnologic si consumurile de materiale pentru produsele pe care le executa. Prestatorul va asigura cu personalul propriu pentru produsele executate aprovizionarea cu materii prime si materiale, controlul de calitate, logistica si orice alte activitati de care depinde predarea acestor produse contractate la termenele prevazute in comenzile lunare.";

- Cerereri de oferta de preturi emise de SRL pentru servicii de realizare de produse de catre SRL, in baza Contractului nr.....;

- Ofertele de preturi prezentate de catre SRL aferente cererilor primite;

- Procesele de receptie servicii semnate de catre cele doua parti, emise in urma verificarii produselor realizate de catre SRL.

Societatea contestatoare arata ca furnizorul prestator SC SRL a colectat TVA, ceea ce da nastere la dreptul de deducere a taxei, respectandu-se astfel principiul neutralitatii.

Societatea petenta afirma ca nu are nici un fel de legaturi de afiliere sau "legaturi de asociere" cu furnizorul SC SRL, asa cum organele de inspectie fiscala au lasat sa se inteleaga din Proiectul la Raportul de inspectie fiscala.

SC SRL este o societate cu totul independenta fata de SC SRL, existand doar relatia comerciala rezultata din Contractul de prestari servicii nr....., iar serviciile prestate de SC ADESSO SRL sunt destinate utilizarii in folosul activitatii economice, nefiind incalcate prevederile legale in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA .

Referitor la TVA aferenta contravalorii achizitiilor de servicii de transport persoane de la SC SRL, in suma de lei, organul de inspectie fiscala a invocat in mod cu totul eronat in rapoartele de inspectie fiscala, articolul din capitolul din Codul Fiscal privind impozitul pe profit, respectiv, „art.21 alin. (2) lit.(e) din Codul fiscal coroborat cu titlul VI pct.27 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare", care nu au nici o legatura cu deductibilitatea TVA.

Societatea precizeaza ca transportul de persoane efectuat de catre SC SRL a fost efectuat atat pentru transportul celor salariatii ai societatatii petente cat si pentru cei salariatii ai SC SRL care au participat efectiv doar la activitatea economica a sc SRL, fapt pentru care prestarile de servicii efectuate de catre SC SRL sunt strict pentru realizarea obiectului de activitate al SC SRL, iar SC SRL a colectat TVA pentru serviciile prestate, ceea ce da nastere la dreptul de deducere a taxei, respectandu-se astfel principiul neutralitatii.

SC SRL arata ca a desfasurat activitati economice de fabricare a produselor din material plastic si de livrare a acestora, fiind respectate prevederile art. 126 alin. 1 lit. d si art. 127 alin. 2 din Codul fiscal. In vederea desfasurarii activitatii economice societatea a beneficiat si de serviciile prestate de catre furnizorii SRL si SRL.

Regulile cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt reglementate de Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul VI - Taxa pe valoarea adaugata, Cap. 10 - Regimul deducerilor, precum si HG nr. 44/2004 cu privire la Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 45, 53 si 54.

Astfel, conform prevederilor Legii nr. 571/2003, titlul VI, cap.10, art.145 alin.(1), «*dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei*».

Alineatul (2) al aceluiasi articol mentioneaza faptul ca : «*Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a)operatiuni taxabile*».

Societatea a dovedit astfel indeplinirea conditiilor prevazute de art. 145 alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care permit oricarei persoane impozabile deducerea taxei aferente achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul

operatiunilor taxabile, dispozitii legale, care se coroboreaza cu prevederile art. 146 alin. (1) lit a) din acelasi act normativ, ce impun ca pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabila sa detina o factura care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin . (19).

Exercitarea dreptului de deducere presupune doua aspecte: documentarea (ce tine de forma documentului), ce presupune detinerea unei facturi ce indeplineste conditiile art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (art. 146 CF), cu modificarile si completarile ulterioare, si un aspect de fond ce presupune a se face dovada ca achizitia in discutie este realizata in folosul operatiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale contribuabilului.

Din aceasta perspectiva sunt neintemeiate concluziile inspectorilor fiscali de a refuza societatii deducerea TVA in conditiile in care aceasta a facut dovada detinerii facturilor in original, ce contineau toate informatiile prevazute la art. 155 din Codul fiscal si au facut dovada incontestabila ca cea de-a doua conditie este indeplinita, adica societatea a realizat operatiuni impozabile sau scutite cu drept de deducere, respectiv achizitiile au fost efectuate in interesul unei activitati pentru care avea dreptul de deducere a TVA.

Avand in vedere prevederile legislatiei nationale, in speta art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile CEJ date in aplicarea corecta a mecanismului de decontare a taxei, in primul rand a respectarii principiului neutralitatii taxei, societatea petenta solicita organului in drept cu solutionarea prezentei contestatii sa tina cont de faptul ca inspectorii fiscali nu sunt in masura sa anuleze dreptul de deducere al TVA in scris in facturile de mai sus in conditiile in care:

- societatea a achizitionat serviciile in interesul activitatii sale economice cu drept de deducere;
- detine documente prevazute expres de art. 146 din Codul fiscal, in speta factura, care da dreptul incontestabil la deducerea TVA in scrisa in aceasta;
- a existat o exigibilitate a acestei taxe iar furnizorul prestator a colectat TVA, ceea ce da nastere la dreptul de deducere a taxei, respectandu-se astfel principiul neutralitatii taxei. Astfel respectarea principiului neutralitatii taxei impune dreptul de deducere al unei TVA in scrisa intr-o factura, fara alte conditionari de alte elemente care nu au legatura cu dreptul de deducere nascut o data cu exigibilitatea taxei in scrisa intr-un document.

Nerespectarea principiului neutralitatii taxei de catre organele fiscale conduce la o dubla impunere, ceea ce trebuie evitat in respectarea aplicarii corecte a TVA.

Ca o consecinta a celor aratate cu privire la exercitarea dreptului de deducere societatea contestatoare solicita ca, in temeiul actelor normative prezentate, societatea considera ca dispune de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de servicii prestate de furnizorii SRL si SRL pentru suma de lei.

Pentru toate considerentele invocate, societatea solicita organului competent sa anuleze actele administrative fiscale ce fac obiectul prezentei cauze si care se refera la:

1. anulara Deciziei de impunere nr. 298/30.06.2016, emisa de Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Timis, Activitatea de Inspecție Fiscala Persoane Juridice 4, pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii prestate de SC SRL si SC SRL, in perioada 01.04.2015-30.06.2015, in suma de lei;

2. anulara Raportului de inspectie fiscala nr....., in baza caruia s-a emis Decizia de impunere nr. 298/30.06.2016;

II. In perioada 07.09.2015-30.09.2016, SC SRL a fost subiectul unei inspectii fiscale efectuate de organe fiscale din cadrul AJFP Timis-Activitatea de Inspecție Fiscala.

Rezultatele inspectiei au fost inscrise in Raportul de inspectie fiscala numarul F-TM, in temeiul caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala numarul

Obiectivul inspectiei fiscale a fost verificarea TVA aferenta perioadei 01.04.2015-30.06.2015. Verificarea a fost efectuata ca urmare a exprimarii de catre societatea contestatoare a optiunii de rambursare a soldului sumei negative de TVA in scris in deconturile de TVA depuse pentru lunile aprilie, mai si iunie 2015.

In perioada avuta in vedere la efectuarea inspectiei fiscale societatea contestatoare a dedus TVA in suma de lei inscrise in facturi emise de SC SRL cu sediul in Bucuresti, CUI RO33391770, dupa cum urmeaza:

1. TVA in cuantum de lei aferenta achizitiilor de servicii de la SC SRL efectuate in perioada aprilie-mai 2015;

2. TVA in cuantum de lei aferenta achizitiilor de servicii de la SC SRL efectuate in luna iunie 2015.

Avand in vedere ca ponderea TVA deductibila provenita de la SC SRL este una mare, organul de inspectie fiscala a extins documentarea si a analizat acest furnizor, intr-o prima etapa pe baza datelor si informatiilor electronice existente in baza de date a ANAF.

In urma acestor analize au rezultat urmatoarele aspecte:

- obiectul contractului nr..... prezentat organului de inspectie fiscala este: *“prestatorul executa pentru client, la sediul acestuia, produse realizate din rasina armata cu fibra de sticla si insertii metalice, cu materialul clientului, precum si proiectarea si montajul acestora. Prestatorul asigura managementul procesului de productie si al mentenantei utilajelor puse*

la dispozitie «de catre beneficiar, urmareste fluxul tehnologic si consumurile de materiale pentru produsele pe care le executa. Prestatorul va asigura cu personalul propriu pentru produsele executate aprovizionarea cu materii prime si materiale, controlul de calitate, logistica si orice alte activitati de care depinde predarea acestora produselor contractate la termenele prevazute in comenzile lunare;»

- codul CAEN 7820 declarat de prestatorul SC SRL consta in "Activitati de contractare, pe baze temporare, a personalului", ceea ce nu concorda cu obiectul contractului de mai sus, deoarece SC SRL nu pune la dispozitia SC SRL personalul sau, SC SRL, prin angajatii sai, intocmeste pontaje, urmareste fluxul tehnologic, controlul calitatii, executarea productiei, etc;

- din consultarea Registrului national de evidenta a agentilor de munca temporara de pe site-ul Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale, rezulta ca SC SRL nu este inregistrat ca agent de munca temporara conform art. 13 din HG nr. 1256/2011 privind conditiile de functionare, precum si procedura de autorizare a agentului de munca temporara.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca, din acest punct de vedere, SC SRL nu pune la dispozitia clientului sau personalul.

In procesul de productie societatea petenta foloseste utilaje si instalatii proprii si inchiriate de la SC SRL, iar bunurile imobile din Biled (teren si constructii), unde se desfasoara procesul de productie, sunt inchiriate de la SC SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada avuta in vedere la efectuarea inspectiei fiscale, SC SRL a prestat cu personalul propriu, respectiv cca salariati, la sediul societatii verificate, din servicii de turnare, confectionare matrite, in sector electric, in sector mecanic, montaj, pregatire suprafata, lipire panouri, intretinere, auxiliare si TESA, in baza contractului nr.....

Pe langa angajatii pusi la dispozitie de catre SC SRL, SC SRL are salariati, din care salariati direct productivi si salariati TESA, conform statelor de plata, in conditiile in care utilizarea fortei de munca pentru realizarea obiectului de activitate s-a efectuat cu forta de munca "externalizata".

Potrivit prevederilor art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata:

"Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor

edificatoare in cauza", iar in conformitate cu prevederile pct.6. 1. din Normele Metodologice de aplicare a Codului de Procedura Fiscala:

"In aprecierea unei situatii fiscale asupra careia urmeaza a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege."

Astfel, s-au efectuate verificari in baza de date ANAF cu privire la contribuabilul SC SRL in calitate de prestator si au rezultat urmatoarele aspecte:

- furnizorul de servicii, SC SRL, s-a infiintat in data de07.2014, contractul de prestari servicii a fost incheiat cu SC SRL in data de 18.07.2014, deci a doua zi de la infiintare;

- SC SRL nu are declarate puncte de lucru, iar sediul social declarat coincide cu domiciliul fiscal si se afla intr-un apartament din Bucuresti;

- asociat unic si administrator al SC SRL, de la infiintare si pana la data consultarii bazei de date ANAF, a fost doamna Schmidt Sanda Cornelia, domiciliata in loc. Sibiu,

Conform declaratiilor informative cod 394 depuse de SC SRL si conform programului "C-Lynx", rezulta ca SC SRL este singurul sau client de la infiintare si pana la ultima luna ce a fost verificata, respectiv

Ca anexe la facturile emise de SC SRL, societatea verificata a prezentat cereri de oferta pentru executarea anumitor ansamble, ofertele prestatorului pentru ansamblele respective si procese verbale de receptie a serviciilor la terminarea lucrarilor.

Din verificarea fisei de cont a furnizorului SC SRL organele fiscale au constatat ca facturile au fost achitate partial, prin banca, din total facturat in suma de lei a fost achitata suma de lei, la ramanand de achitat suma de lei .

Conform declaratiei cod 101, privind impozitul pe profit, rezulta ca SC SRL inregistreaza pierdere contabila (din exploatare) in anul 2014 in suma de lei.

SC SRL este platitoare de TVA din, iar TVA de plata datorata si neachitata, cumulata la luna august 2015 este de lei, ceea ce reprezinta tocmai suma care provine din relatia cu SC SRL, cu mentiunea ca aceasta a fost TVA deductibila la societatea verificata SC SRL, si deci solicitata la rambursare.

Conform declaratiilor informative cod 394 si a deconturilor de TVA depuse de SC SRL reiese ca aceasta societate nu a avut nicio achizitie cu TVA .

In urma consultarii situatiei sintetice existente la dosarul fiscal, organele fiscale au constatat ca SC SRL inregistreaza datorii la bugetul de stat si bugetul asigurarilor sociale si TVA total obligatii neachitate fiind in suma de lei, din totalul de lei declarate ca fiind datorate.

In urma consultarii bazei de date ANAF, s-au constatat urmatoarele:

- la locatia din localitatea judetul Timis mai functioneaza sau au mai functionat urmatoarele societati:

-SC SRL, CUI in faliment din

-SC SRL, CUI, in faliment din

-SC SRL, CUI, in faliment din

-SC SRL, CUI, societate nou infiintata (2015), primele trei societati enumerate mai sus au acelasi obiect de activitate, respectiv "*fabricarea altor produse din material plastic*" - cod CAEN 2229;

-SC SRL in faliment, are datorii neachitate la bugetul consolidat al statului, in suma de de lei conform fisei sintetice pe platitor editata la data de

-SC SRL in faliment, are datorii acumulate la bugetul consolidat al statului, in suma de de lei conform fisei sintetice pe platitor editata la data de

-SC SRL in faliment are datorii acumulate la bugetul consolidat al statului, in suma de lei conform fisei sintetice pe platitor editata la data de 07.06.2016;

-SC SRL are datorii acumulate la bugetul consolidat al statului, in suma de lei conform situatiei sintetice generata la data de09.2015 provenind din perioada noiembrie 2014-august 2015;

-SC SRL, CUI cu sediul in localitatea Biled si de la care societatea verificata a inchiriat o parte din utilaje, la data consultarii fisei sintetice pe platitor (.....) inregistreaza datorii la bugetul de stat in suma de lei, ce provin, cu preponderenta, din contributiile la salarii.

Organul de inspectie fiscala precizeaza ca societatea petenta, respectiv SC SRL solicita sistematic rambursarea TVA si nu inregistreaza datorii restante la bugetul consolidat al statului .

De asemenea, cei mai multi salariati (60-70%) ai SC SRL, au fost in trecut salariati ai SC SRL (pana in 2011) si apoi ai SC

SRL (intre anii 2011 - 2014), iar ulterior (din 2016) ai SC SRL.

Organele de inspectie fiscala arata ca, valoarea facturilor emise de catre SC SRL catre singurul client SC SRL este cu mult inferioara cheltuielilor totale legate de salariati (s-a constatat ca suma facturata lunar si partial incasata de SC SRL ar putea reprezinta veniturile nete acordate salariatilor si contributiile ce reprezinta stopaj la sursa, avand ca obiectiv functionarea "*sistemului*" prin plata salariatilor, fara de care nu poate functiona activitatea societatii verificate, precum si evitarea sesizarilor penale pentru stopaj la sursa. Acelasi fapt este constatat si in anul 2014, conform analizei informatiilor din bilantul contabil.

Urmarea tuturor aspectelor descrise mai sus, in relatia cu SC SRL din Bucuresti, s-a solicitat prin Adresa nr. efectuarea unui control incrucisat la aceasta societate de catre organele de inspectie fiscala din cadrul DGRFP Bucuresti - Administratia Sector 1 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Ca raspuns la solicitarea de control incrucisat, a fost transmis Procesul - verbal nr., inregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP Timis sub nr., din cuprinsul caruia se retin urmatoarele:

- la data efectuarii verificarii incrucisate, administratorul societatii a fost schimbat, astfel ca nu mai este doamna, domiciliata in localitatea, avand CNP, ci doamna, domiciliata in localitatea, avand CNP

- a fost schimbat si sediul social al SC SRL, din, in, nr. 2-....., domiciliul fiscal ramanand neschimbat;

- in urma deplasarii echipei de inspectie fiscala atat la sediul social, cat si la domiciliul fiscal al SC SRL, s-a constatat ca societatea nu functioneaza la niciuna din locatii.

Din nota explicativa data de administrator cu privire la modul de contactare si angajare a personalului, acesta a precizat ca "*SC SRL nu mai voiau sa aiba angajati interni si isi doreau o firma care sa preia muncitorii si atunci s-au incheiat contractele cu acestia.*"

In ceea ce priveste autorizarea societatii ca agent de munca temporara, organele fiscale arata ca, in conformitate cu cele afirmate de administratorul societatii in cauza si consemnate in nota explicativa, nu a fost urmata procedura de autorizare, iar incepand cu data de societatea nu mai are angajati.

Din informatiile detinute de organul de inspectie fiscala din DGRFP Bucuresti - Administratia Sector 1 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie

Fiscala, rezulta ca salariatii au fost incadrati incepand cu
la SC SRL cu sediul in Biled,
CUI, fiind achitate contributiile si impozitele aferente
salarilor la bugetul de stat.

In procesul verbal de control incrucisat incheiat de catre organele de
inspectie fiscala din Bucuresti mai este consemnat si faptul ca la data de
14.03.2016, conform fisei pe platitor, SC SRL are obligatii
fiscale restante in suma de lei din
care lei debite, lei dobanzi
si lei penalitati de intarziere. Conform ultimului decont de
TVA depus pentru luna februarie 2016, societatea nu mai inregistreaza achizitii
sau livrari de bunuri si servicii in perioada de raportare si are un sold
reprezentand TVA de plata de lei.

Avand in vedere modul de facturare al SC SRL,
cu mult sub cheltuielile efectuate, organele fiscale au concluzionat ca aceasta
societate nu a fost infiintata cu scopul firesc de a produce profit. Scopul comun al
asociatiilor este acela de a imparti beneficiile sau de a se folosi de "*economia
ce ar putea rezulta*". Din acest considerent, o societate comerciala prin
administratorii sai, trebuie sa incheie contracte lucrative in sensul obtinerii de
beneficii sau respectiv economii.

Avand in vedere ca acest contract nu produce profit, ci din contra,
pierdere pentru SC SRL, inspectorii fiscali au apreciat ca
administratorul acestei societati a actionat in detrimentul sau, si mai mult,
infrangand scopul contractului de societate.

Avand in vedere toate aceste considerente, organele de inspectie fiscala
constata ca mutarea fortei de munca de pe o societate pe alta, precum si
"*externalizarea*" fortei de munca este un fenomen practicat de aceste societati,
ceea ce determina, in fapt, o modalitate de sustragere de la plata atat a
contributiilor la salarii, cat si a TVA la bugetul consolidat de stat.

In urma aspectelor descrise mai sus, organele de inspectie fiscala au
constatat ca salariatii SC SRL, si anterior, ai
SC SRL, sunt, in fapt, angajatii societatii verificate cu care
si-a desfasurat activitatea de-a lungul timpului.

Concluzia organelor de inspectie fiscala este aceea ca TVA deductibila
inregistrata din relatia cu SC SRL nu ar fi existat daca
forta de munca nu ar fi fost "*externalizata*" in acest fel, mai mult, societatea
supusa inspectiei fiscale, SC SRL ar fi avut de plata
contributii la salarii.

Astfel, organele fiscale considera ca societatea verificata,
"*externalizeaza*" cu rea-credinta personalul in scopul sustragerii de la plata
contributiilor la bugetul consolidat al statului, dar beneficiind totodata de TVA
deductibila ce a determinat TVA de rambursat. Reaua-credinta se dovedeste

si prin faptul ca TVA colectata de catre SC SRL in calitate de furnizor nu este virata la bugetul de stat.

Avand in vedere constatările organelor de control din cadrul DGRFP Bucuresti - Administratia Sector I a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala, cu privire la activitatea desfasurata de SC SRL, precum si constatările rezultate ca urmare a inspectie fiscale efectuate la SC SRL (societatea care solicita la rambursare TVA ca urmare a unor facturi emise SC SRL) se concluzioneaza ca societatile s-ar fi putut asocia in vederea stabilirii cu rea-credinta a impozitelor, taxelor sau contributiilor avand ca rezultat facilitarea obtinerii, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursari de la bugetul statului, de catre SC SRL.

Fapta de asociere in formele descrise mai sus poate fi de natura celei prevazute la art. alin. (1) si (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, actualizata:

"(2) Constituie infractiune si se pedepseste cu inchisoare de la 5 ani la 15 ani si interzicerea unor drepturi asocierea in vederea savarsirii faptei prevazute la alin. (1)" .

Alin. 1: *"(1) Constituie infractiune si se pedepseste cu inchisoare de la 3 ani la 10 ani si interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credinta de catre contribuabil a impozitelor, taxelor sau contributiilor, avand ca rezultat obtinerea, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituirii de la bugetul general consolidat ori compensari datorate bugetului general consolidat."*

Potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale revine contribuabilului.

Avand in vedere ca salariatii SC SRL reprezinta, in fapt, personal direct productiv cu care SC SRL isi desfasoara activitatea, prin instrainarea acestora la alte societati cu scopul de a se sustrage de la plata obligatiilor fiscale, SC SRL a recurs la metoda de a ascunde sursa impozabila, respectiv a fortei de munca.

Fapta de ascundere a sursei impozabile, poate fi de natura celei prevazute la art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, actualizata:

"(1) Constituie infractiuni de evaziune fiscala si se pedepsesc cu inchisoare de la 2 ani la ani si interzicerea unor drepturi urmatoarele fapte savarsite in scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale:

a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;"

In ceea ce priveste deductibilitatea TVA, in conformitate cu prevederile art. 118 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Organele de inspectie fiscala arata ca societatea verificata nu poate invoca faptul ca nu are nicio responsabilitate in ceea ce priveste modul in care au fost emise de catre furnizor facturile pe care le-a inregistrat in evidenta contabila intrucat raspunderea pentru corecta intocmire a acestor documente justificative este solidara, incluzand atat furnizorul, cat si cumparatorul, asa cum este precizat la art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completari ulterioare:

"(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz."

Facturile inregistrate in evidenta contabila pentru deducerea TVA nu pot fi avute in vedere deoarece acestea nu reflecta continutul economic, respectiv punerea la dispozitie de personal, ci lucrari de executare a unor produse comandate.

Organele de inspectie fiscala subliniaza ca pentru a deduce TVA nu este suficient sa detii o factura completata cu toate datele pe care acest document le solicita, fara a avea la baza operatiuni concrete desfasurate, asa cum prevede art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, arata organele fiscale, cu toate ca facturile inregistrate in contabilitate indeplinesc conditiile de forma prevazute de art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea nu indeplinesc si conditia de fond privind realitatea operatiunilor desfasurate, caz in care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a putea fi inregistrat in evidenta contabila si care sa poata fi luat in calcul pentru deducerea TVA in conformitate cu prevederile art.145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada verificata, societatea petenta a derulat operatiuni economice cu SC SRL, din care au rezultat cheltuieli de transport constatate ca fiind efectuate pentru persoane care nu sunt salariati ai SC SRL.

Din achizițiile de servicii de la SC SRL a rezultat TVA in suma de lei pe care societata petenta a considerat-o TVA deductibila, a inregistrat-o in evidenta contabila ca atare, solicitand-o mai apoi la rambursare.

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile achizitionate de SC SRL de la SC SRL, in perioada verificata, au fost servicii de transport persoane.

Organele de inspectie fiscala arata ca persoanele transportate de catre SC SRL nu sunt angajati ai SC SRL, societate beneficiara a serviciilor, ci ai SC SRL.

In ce priveste statutul salariatilor SC SRL, acestia nu sunt persoane asimilate salariatilor SC SRL deoarece nu sunt persoane fizice rezidente detasate, potrivit legii, asa cum este prevazut la pct. 27 lit.b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA nu este suficienta doar existenta unor facturi intocmite in conformitate cu art.155 alin.(19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu respectarea art.146 alin.(1) lit.a), b) si e) din acelasi act normativ, si nici macar faptul ca cei care le-au emis sunt persoane impozabile ce nu se afla in inactivitate fiscala sau ca ele sunt in folosul activitatii, ci documentele ce stau la baza deducerii TVA trebuie sa fie documente legale si reale, mai exact spus sa reflecte o realitate economica, iar in situatia de fata este vorba despre o „externalizare” a fortei de munca cu scopul de a se sustrage de la plata contributiilor ce le genereaza aceasta forta de munca.

Dispozitiile art.14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, definesc prevalenta continutului economic al situatiilor relevante din punct de vedere fiscal:

"(1) Veniturile, alte beneficii si elemente patrimoniale sunt supuse legislatiei fiscale indiferent daca sunt obtinute din acte sau fapte ce indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale.

- Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal in concordanta cu realitatea lor economica, determinata in baza probelor administrate in conditiile prezentului cod. Atunci cand exista diferente intre fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, organul fiscal apreciaza aceste operatiuni sau tranzactii, cu respectarea fondului economic al acestora.

- Organul fiscal stabileste tratamentul fiscal al unei operatiuni avand in vedere doar prevederile legislatiei fiscale, tratamentul fiscal nefiind influentat de faptul ca operatiunea respectiva indeplineste sau nu cerintele altor prevederi legale."

Prevederile respective se completeaza cu prevederile art.11 din Codul fiscal.

In intelesul art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.11 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal in vigoare de la data de: "(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, cele invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, serviciul investit cu solutionarea contestatiei retine ca SC SRL a formulat contestatie impotriva urmatoarelor inscrisuri, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP Timis.:

1. Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....

2. Raportul de inspectie fiscala nr.

III.1. Referitor la Raportul de inspectie fiscala numarul F-TM

Urmare verificarilor efectuate asupra SC SRL organele de inspectie fiscala a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-TM, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice numarul

Prin actiunea formulata, societatea petenta a inteles sa atace si Raportul de inspectie fiscala nr.

In drept, potrivit prevederilor art. 93 si art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 93

Sfera si actele de stabilire a creantelor fiscale

(1) *Stabilirea creantelor fiscale reprezinta activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare si a creantelor fiscale.*

(2) *Creantele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declaratie de impunere, in conditiile art. 95 alin. (4) si art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.*

(3) *Dispozitiile alin. (2) sunt aplicabile si in cazurile in care creantele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si in cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata.”*

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

a) *deciziile privind solutionarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind solutionarea cererilor de restituiri de creante fiscale;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

- c) deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii;
- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Potrivit art. 269 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 269

Forma si continutul contestatiei

(...) (2) *Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat.”*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevazut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanta prin care se pot stabili obligatii fiscale in sarcina contribuabilului.

Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) *Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit prezentului titlu. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”*, in speta raportul de inspectie fiscala neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

„5.4. Raportul de inspectie fiscala/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, dupa caz, nu constituie titlu de creanta, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decat impreuna cu acesta. In situatia in care se contesta, totusi, doar raportul de inspectie fiscala/procesul-verbal organul de solutionare competent va solicita contestatarului, ca in termen de 5 zile sa precizeze daca intelege sa conteste si titlul de creanta, iar, in caz contrar, contestatia va fi respinsa ca inadmisibila.”

Avand in vedere si prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 276

Solutionarea contestatiei

(...)(6) *Organul de solutionare competent se pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar, cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se mai procedeaza la analiza pe fond a cauzei.”*, raportul de inspectie fiscala **nu constituie titlu de creanta** si nu creaza vreun

raport obligational intre bugetul statului si contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscala, urmand a se solutiona **contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....**

III.2. Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....., cauza supusa solutionarii este daca DGRFP Timisoara prin Serviciul Solutionare Contestatii 1, poate fi investita cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care faptele constatate de organele de inspectie fiscala au constituit obiectul unei sesizari penale formulate si transmise organelor in drept sa se pronunte asupra acesteia, in virtutea principiului general de drept „penalul tine in loc civilul”

In fapt, prin Adresa nr. TMG_DEX/....., intocmita de AJFP Timis, a fost inaintata Sesizarea penala nr. catre Parchetul de pe langa Tribunalul Timis, in vederea efectuarii cercetarilor ce se impun in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art. alin. (1) si (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform textului de lege in cauza:

“ART.

(1) Constituie infractiune si se pedepseste cu inchisoare de la 3 ani la 10 ani si interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credinta de catre contribuabil a impozitelor, taxelor sau contributiilor, avand ca rezultat obtinerea, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituiiri de la bugetul general consolidat ori compensari datorate bugetului general consolidat.

(2) Constituie infractiune si se pedepseste cu inchisoare de la 5 ani la 15 ani si interzicerea unor drepturi asocierea in vederea savarsirii faptei prevazute la alin. (1) “.

Conform celor inscrise in sesizarea penala in cauza, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC SRL a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de SC SRL, reprezentand contravaloarea unor servicii prestate de catre aceasta societatii contestatoare.

Facturile in cauza poarta inscrisa o TVA in quantum total de lei, pe care SC SRL a inregistrat-o in evidenta contabila ca TVA deductibila, provenita din relatia economica cu SC SRL, solicitand rambursarea acestei sume prin exprimarea optiunii de rambursare in deconturile depuse la autoritatea fiscala in perioada

Din totalul de lei, perioadei avuta in vedere la efectuarea inspectiei fiscale si inscrisa in Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... ii revine suma de lei, cu titlu de TVA rezultata din relatia economica cu SC SRL.

Diferenta pana la nivelul sumei de lei, in cuantum de lei, reprezinta TVA provenita din operatiunile economice derulate de SC SRL cu SC SRL, dupa cum urmeaza:

- lei	TVA	aferenta
perioadei		
- lei	TVA	aferenta
perioadei		

Aceste perioade au fost avute in vedere la efectuarea inspectiei fiscale finalizata cu emiterea unor acte administrative fiscale pe care societatea contestatoare le-a atacat separat, fiecare facand obiectul unor actiuni in procedura prelabila distincte.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile contractate de catre SC SRL de la SC SRL nu puteau fi prestate conform conditiilor contractuale intrucat societatea prestatoare nu detine autorizatie in vederea prestarii unor astfel de servicii, si anume servicii de natura contractarii pe baze temporare a personalului, nefiind autorizata ca agent de munca temporara conform prevederilor art. 13 din HG nr. 1256/2011.

In urma verificarilor efectuate, organele fiscale au considerat ca SC SRL nu are drept de deductie si implicit de rambursare pentru suma de lei, concluzionand ca intre societatea petenta si SC SRL ar putea exista o relatie de asociere in vederea obtinerii fara drept a rambursarii acestei sume.

In consecinta, organele fiscale au procedat la formularea Sesizarii penale nr. , pe care au inaintat-o celor in drept sa se pronunte asupra sa. Prin inscrisul in cauza, potentialul prejudiciu adus bugetului general consolidat a fost stabilit la nivelul sumei totale de lei reprezentand TVA

Faptele savarsite de catre societatea contestatoare, care au condus la existenta acestui potential prejudiciu, se regasesc inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr. F-TM, care a stat la baza emiterii Deciziei privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. 298/30.06.2016, act administrativ fiscal pe care SC SRL a inteles sa il atace in procedura prelabila.

Cu Adresa nr., DGRFP Timisoara – Serviciul Solutionare Contestatii 1 a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul Timis sa comunice stadiul solutionarii sesizarii penale nr.

TMG_DEX/....., respectiv daca in cauza exista dosar penal urmare sesizarii de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.J.F.P Timis, deoarece organele administrativ-jurisdictionale, respectiv Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara, nu se pot pronunta pe fondul cauzei mai inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, prioritatea de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale, potrivit principiului de drept “*penalul tine in loc civilul*”.

Urmare solicitarii formulate, Parchetul de pe langa Tribunalul Timis a adus la cunostinta organului investit cu competenta de solutionare a contestatiei ca “ *sesizarea penala nr. TMG_DEX a fost inregistrata la Parhetul de pe langa Tribunalul Timis sub nr. 335/P/2016 si in prezent dosarul se afla in lucru la I.P.J.Timis – Serviciul de Investigare a Criminalitatii economice, nefiind asadar solutionat* „.

Prin actiunea in procedura prealabila promovata, SC SRL solicita anulara actelor administrative fiscale atacate pentru TVA in suma de lei, stabilita in sarcina sa prin actul administrativ fiscal pe care aceasta intelege sa il atace in procedura prealabila.

Suma de lei reprezinta TVA provenita din relatiile economice derulate de catre SC SRL dupa cum urmeaza:

-..... lei TVA provenita din relatia cu SC SRL.

- lei TVA provenita din relatia cu SC SRL.

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat posibilitatea existentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazute de art. alin. (1) si (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a relatiilor economice pe care SC SRL le-a derulat in perioada verificata cu SC SRL, potentialul prejudiciu adus bugetului general consolidat al statului fiind stabilit la nivelul total al sumei de lei, reprezentand TVA, din care lei aferenta perioadei verificate inscrise in actul administrativ fiscal atacat prin prezenta contestatie.

Faptele constatate de catre organele de inspectie fiscala au fost considerate potentiale infractiuni, mai exact, asa cum am aratat anterior, inspectorii fiscali au considerat ca acestea pot indeplini elementele constitutive ale infractiunii prevazute la **art. alin. (1) si (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare**, ele constituind obiectul Sesizarii penale nr. *TMG_DEX* formulate de organele fiscale.

In ceea ce priveste suma de lei, reprezentand TVA provenita din derularea de operatiuni economice intre SC SRL si SC SRL, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca aceste operatiuni economice sunt de natura serviciilor de transport persoane, prestatorul acestora fiind SC SRL, iar beneficiarul fiind SC SRL.

Mai exact, SC SRL **a transportat persoane angajate ale SC SRL** transportul fiind efectuat in beneficiul SC SR, aceste servicii de transport generand TVA in cuantum de lei, de asemenea contestata,

Se retine ca in urma verificarilor efectuate organele fiscale au considerat ca relatiile economice ale SC SRL cu SC SRL pot intruni elementele constitutive ale unor infractiuni, obiectul acestor relatii fiind furnizarea de forta de munca.

Pe de alta parte, SC SRL a efectuat servicii de transport a persoanelor angajate ale SC SRL care urmau a presta munca in folosul SC SRL, acesta fiind obiectul operatiunilor economice derulate intre ultimele doua.

Rezulta asadar ca intre relatiile economice ale SC SRL cu SC SRL si cele derulate cu SC SRL exista o relatie de cauzalitate primele generandu-le pe celelalte, ceea ce impune evaluarea cauzei pentru TVA in suma totala contestata, generata de operatiunile economice anterior descrise, respectiv lei (..... lei + lei).

In drept, in ceea ce priveste obligatiile fiscale in suma de lei, reprezentand TVA sunt incidente prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni in legatura cu mijloacele de proba privind stabilirea bazei de impozitare si a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand, in speta, exista indicii cu privire la savarsirea unei infractiuni care are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, între stabilirea obligatiilor fiscale constatate prin Raportul de inspectie fiscala numarul F-TM, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice numerele contestate si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei, inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, avand in vedere principiul de drept „*penalul tine in loc civilul*”, respectiv art. 28 din Codul de procedura penala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare care, in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

„(1) Hotararea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei si a persoanei care a savarsit-o. Instanta civila nu este legata de hotararea definitiva de achitare sau de incetare a procesului penal in ceea ce priveste existenta prejudiciului ori a vinovatiei autorului faptei ilicite.

(2) Hotararea definitiva a instantei civile prin care a fost solutionata actiunea civila nu are autoritate de lucru judecat in fata organelor judiciare penale cu privire la existenta faptei penale, a persoanei care a savarsit-o si a vinovatiei acesteia”.

Se retine ca, potrivit doctrinei, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor doua actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni, iar, pe de alta parte, solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal, operatiunea neavand continut economic, va fi ignorat si situatia anterioara artificiei respectiv va fi restabilita (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax a altii).

Practica judiciara a calificat operatiunile fictive ca fiind operatiuni care „*constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista. In acest sens, operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrate in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului justificativ intocmit care cuprinde o operatiune fictiva, fie prin inscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ*”, astfel cum se precizeaza in considerentele Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronuntata in recurs de Inalta Curte de Casatie si Justitie, descriere care se circumscrie spetei.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constitutionala a retinut ca nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 (1) din Codul de procedura penala, preluate de art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedura penala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora hotararea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei si a persoanei care a savarsit-o.

Totodata, se retine ca prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constitutionala apreciaza ca *„In ceea ce priveste posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei, Curtea a retinut ca adoptarea acestei masuri este conditionata de inraurirea hotaratoare pe care o are constatarea de catre organele competente a elementelor constitutive ale unei intractiuni asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. Or, intr-o atare situatie este firesc ca procedura administrativa privind solutionarea contestatiei formulate impotriva actelor administrative fiscale sa fie suspendata fie pana la incetarea motivului care a determinat suspendarea, fie la un termen stabilit de organul fiscal competent prin decizia de suspendare. A se vedea, in acest sens, Decizia nr. 1.173 din 6 noiembrie 2008, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. din decembrie 2008, si Decizia nr. 1.237 din 18 noiembrie 2008, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 841 din 15 decembrie 2008. In momentul incetarii motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent, indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat ori nu, procedura administrativa este reluata, fiind emisa o decizie privind solutionarea contestatiei.”*

Se retine ca justa intelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia ca decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luata ori de cate ori este vadit ca solutia laturii penale a cauzei are o inraurire hotaratoare asupra dezlegarii pricinii, **suspendarea solutionarii avand natura de a preintampina emiterea unor hotarari contradictorii.**

Totodata se retine ca practica jurisprudentiala europeana a CEDO priveste drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situatii similare interzicand expres aplicarea unei diferente de tratament unor situatii analoage sau comparabile.

Potrivit Codului de procedura penala, cercetarea penala reprezinta activitatea specifica desfasurata de organele de urmarire penala, avand drept scop strangerea probelor necesare cu privire la existenta infractiunilor, la identificarea faptasilor si la stabilirea raspunderii acestora, pentru a se constata daca este sau nu cazul sa se dispuna trimiterea in judecata. Aceste aspecte pot avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar insemna sa fi ignorat cercetarile organelor de urmarire penala efectuate in cauza, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au sesizat organele de cercetare penala, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate intre hotararea penala si cea civila, care ar fi determinat afectarea prestigiului justitiei si a ordinii publice, cu toate consecintele ce ar fi putut decurge din aceasta situatie.**

Conform art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”

De asemenea, pct. 10.2 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, statueaza ca :

„Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pana la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, in conditiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa incetarea definitiva si executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un in scris emis de organele abilitate.”

Avand in vedere cele de mai sus, pana la finalizarea laturii penale, in temeiul art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„Prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, in conditiile prevazute de art. 277.”

se va suspenda solutionarea contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice numerele, **pentru suma totala de lei, reprezentant TVA**, procedura de solutionare urmand a fi reluata numai dupa pronuntarea unei solutii definitive, comunicata organului competent de solutionare a contestatiei de catre contestator sau de catre organele fiscale printr-un in scris emis de organele abilitate.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 279 alin. (1), (3) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) si 11.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE

1. Suspendarea solutionarii contestatiei formulate de SC SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala numarul, pentru suma de lei, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea definitiva a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie se comunica :

- SC SRL
- AJFP Timis-Inspectia Fiscala

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la comunicarea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....