

**DECIZIA NR. 1262/2017**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13918/2017**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X, prin adresa nr. 1553/2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13918/2017, asupra contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2000, având domiciliul fiscal în mun. X, Calea Șurii Mari, nr. 20, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura AJFP X sub nr. 11132/2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/28.03.2017*, emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017 și **are ca obiect TVA în sumă totală de X lei și baza impozabilă stabilită suplimentar pentru profit, respectiv diminuarea pierderii fiscale cu suma de Y lei.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017, respectiv data de **20.03.2017**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii plicului conținând contestația la Oficiul poștal, respectiv **20.04.2017**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată pe plicul anexat la dosar.

Contestația este formulată prin administrator AH și prezintă semnătura acestuia în original.

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

**I. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13918/2017, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/16.03.2017 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/28.03.2017, acte emise de către A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017.**

**1. În ceea ce privește TVA colectată**

În contestația formulată petenta afirmă că a respectat dispozițiile legii în vigoare, atât pe cele naționale cât și pe cele comunitare și că a prezentat toate documentele aferente acestor tranzacții, documente care sunt conforme și care confirmă realitatea tranzacțiilor și livrărilor.

Petenta face trimitere la art. 128 alin. (1) și (2) și 143 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și susține că a justificat scutirea de TVA prin prezentarea documentelor prevăzute în Ordinul 2222/2006, respectiv facturi care au înscris codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA al clientului, precum și cu CMR-urile care au dovedit ca transportul a fost efectuat în Ungaria, aceste bunuri părăsind efectiv teritoriul național.

Contestatară precizează că în data de 23.08.2010, a încheiat cu SC PhC SRL, în calitate de vânzător, un contract de vânzare-cumpărare, având ca obiect cartele telefonice prepay, în condiții negociate, acest contract încheindu-se la momentul efectuării tuturor verificărilor necesare pentru derularea în condiții legale a relațiilor comerciale. Conform obligațiilor asumate de vânzătorul SC PhC SRL, pentru mărfurile livrate către clienții externi,

acesta va întocmi în numele cumpărătorului facturile externe și va asigura și organiza transportul mărfii la sediul acestora.

Astfel, în conformitate cu prevederile contractuale, urmare a comenzilor transmise și după verificarea de către SC X SRL în sistemul VIES a validității codului de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de clienții maghiari, vânzătorul SC PhC SRL a întocmit facturile externe către societăți comerciale aflate pe teritoriul Ungariei. De asemenea, vânzătorul SC PhC SRL se obligă să expedieze marfa direct de la sediul său din Cluj Napoca către clienții externi, contractând și suportând transportul pe destinația Cluj Napoca - sediul clienților din Ungaria.

Societatea afirmă că a justificat livrările de cartele telefonice prepay prin contractele de vânzare-cumpărare, încheiate cu societăți comerciale de pe teritoriul Ungariei, facturi de achiziție, facturi externe, documentele de transport internațional întocmite de SC MBT SRL, în care se regăsesc atât semnăturile, cât și ștampilele clienților externi, care au ca scop confirmarea primirii mărfii de către societățile maghiare.

Petenta consideră că nu i se poate imputa ei faptul că societățile maghiare nu și-au declarat toate operațiunile, că nu au fost găsite la sediul social declarat, că nu au pus la dispoziția organelor fiscale documente justificative și nici neregulile constatate la firma de transport.

## **2. În ceea ce privește constatările organului fiscal referitoare la serviciile prestate de către SC A SRL și SC I-N SRL**

Referitor la tranzacțiile cu SC A SRL, petenta precizează că în anul 2010 și prima parte a anului 2011 a fost nevoie de completarea cărților de muncă și predarea acestora angajaților, întocmirea dosarelor de personal, precum și de pregătirea și înregistrarea întregului personal în registrul electronic, conform Hotărârii 161/2006 privind întocmirea și completarea registrului general de evidență a salariaților.

Referitor la tranzacțiile cu SC I-N SRL contestatara precizează că în perioada 2010-2011 s-au efectuat lucrări cu privire la pregătirea și configurarea serverului pentru programul DMS care a fost lansat la începutul lunii februarie 2011, iar înainte de lansarea acestui program a fost nevoie de înlocuirea rețelei de date.

De asemenea, în contestație se susține că organele de control ar fi comparat prețurile serviciilor din perioada 2010-2012 cu oferta actuală a unor societăți care activează doar la nivel local.

În concluzie petenta solicită admiterea contestației și anularea celor două decizii.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., TVA în sumă de X lei, perioada verificată fiind 01.12.2010-30.09.2016.***

***De asemenea, în urma inspecției fiscale a fost întocmită Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/28.03.2017 prin care a fost stabilită suplimentar o bază de impozitare pentru impozitul pe profit în sumă totală de Y lei, perioada verificată fiind 01.01.2010-30.09.2016.***

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală, în perioada verificată SC X SRL a obținut venituri în principal din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone), precum și din vânzarea cu amănuntul a pieselor auto prin intermediul sediului social și al punctului de lucru din municipiul X, str. Santuhalm, nr. 1A. Totodată, SC X SRL a obținut venituri din prestări servicii de închiriere a unor mijloace fixe (autovehicule), în beneficiul unor clienți interni (GM M SRL).

Ca și activitate secundară, în perioada decembrie 2010 - decembrie 2012, contribuabilul verificat comercializează cartele telefonice de reîncărcare prepay, ale operatorilor de telefonie mobilă Orange Romania, Vodafone Romania și Cosmote Romania, înregistrând în evidența contabilă livrări intracomunitare de mărfuri în regim de scutire de TVA în sumă totală de Y1 lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/16.03.2017 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare F-X/28.03.2017 care fac obiectul prezentei contestației, s-au stabilit următoarele:

## **II.1. Cheltuieli nedeductibile**

**A)** În perioada verificată SC X SRL a achiziționat prestări de servicii de la SC A SRL, CUI ROX în baza contractului de nr. 17/31.12.2007 (modificat prin acte adiționale) având ca obiect prestarea de servicii în domeniul recrutării și contractării forței de muncă.

Organele de control precizează că cele două societăți sunt afiliate, având același administrator, în persoana d-lui AH.

Sumele facturate de către SC A SRL conform prețului stabilit prin contract, modificat prin acte adiționale, se prezintă astfel:

- **pentru anul 2008:** valoarea totală facturată a fost de Y2 EUR, fără TVA (Y3 EUR lunar);
- **pentru anul 2009:** valoarea totală facturată a fost de Y2 EUR, fără TVA (Y3 EUR lunar);
- **pentru semestrul I din anul 2010:** valoarea totală facturată a fost de Y4 EUR, fără TVA (Y3 EUR lunar).
- **pentru semestrul II din anul 2010:** valoarea totală facturată a fost de Y5 EUR, fără TVA (Y6 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.01.2011-30.09.2011:** valoarea totală facturată a fost de Y7 EUR, fără TVA (Y8 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.10.2011- 31.12.2016:** valoarea facturată a fost de Y9 EUR lunar fără TVA, respectiv Y10 euro pe an fără TVA;

în condițiile în care societatea a avut un număr mediu de angajați între 35 și 63, respectiv: 63 angajați în 2009, 53 angajați în 2010, 50 angajați în 2011, 46 angajați în 2012, 45 angajați în 2013, 41 angajați în 2014 și 35 angajați în 2015.

Având în vedere faptul că în perioada verificată nu s-a constatat o fluctuație semnificativă a numărului de personal angajat (media numărului de angajați fiind de 45 salariați/an), constatându-se doar o diminuare semnificativă a prețului (de exemplu de la prețul maxim de Y3 EUR/lună, s-a ajuns, începând cu luna octombrie 2011 la un pret de Y9 EUR/lună) organele de control au procedat la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoanele juridice afiliate SC X SRL și SC A SRL, metoda agreată fiind cea a comparării prețurilor.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au solicitat, în baza prevederilor art. 55, alin. 2, lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, informații privind prețul serviciilor similare celor facturate de către SC A SRL pentru societatea verificată, de la două societăți care prestează servicii de recrutare a forței de muncă.

Coroborând informațiile transmise de acestea, cu cele furnizate de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au considerat că echivalentul sumei de Y9 EUR lunar, fără TVA, reflectă prețul de piață corect care ar fi trebuit facturat de către SC A SRL în perioada 01.01.2010- 30.09.2011, preț care, de altfel, s-a facturat începând cu luna octombrie 2011.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 25, lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2011 organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuiala cu serviciile de recrutare personal înregistrată de societate de la suma de Y11 lei la suma de Y12 lei și au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societatea verificată cu suma de Y13 lei (Y11 lei – Y12 lei).

**B)** În perioada verificată SC X SRL a achiziționat servicii informatice de la SC I-N SRL, CUI ROX în baza contractului de 19/01.02.2008 (modificat prin acte adiționale).

Organele de control precizează că cele două societăți sunt afiliate, având același administrator, în persoana d-lui AH.

Sumele facturate de către SC I-N SRL conform prețului stabilit prin contract, modificat prin acte adiționale, se prezintă astfel:

- **pentru anul 2008:** valoarea totală facturată a fost de Y14 EUR, fără TVA (Y15 EUR lunar);
- **pentru anul 2009:** valoarea totală facturată a fost de Y16 EUR, fără TVA (Y15 EUR lunar);
- **pentru semestrul I din anul 2010:** valoarea totală facturată a fost de Y27 EUR, fără TVA (Y15 EUR lunar).
- **pentru semestrul II din anul 2010:** valoarea totală facturată a fost de Y17 EUR, fără TVA (Y18 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.01.2011-30.09.2011:** valoarea totală facturată a fost de Y19 EUR, fără TVA (Y20 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.10.2011- 31.12.2016:** valoarea facturată a fost de Y9 EUR lunar fără TVA, respectiv Y10 euro pe an fără TVA;

Având în vedere faptul că în perioada verificată nu s-a constatat o diminuare a numărului de echipamente IT (computere, laptop-uri, imprimante, etc.) care au făcut obiectul contractului de prestări servicii, constatându-se doar o diminuare semnificativă a prețului (de la prețul maxim de Y15 EUR/lună în 2010 și 2011, s-a ajuns, începând cu luna octombrie 2011 la un preț de Y9 EUR/lună), organele de control au procedat la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoanele juridice afiliate SC X SRL și SC I-N SRL, metoda agreată fiind cea a comparării prețurilor.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au solicitat, în baza prevederilor art. 55, alin. 2, lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, informații privind prețul serviciilor similare celor facturate de către SC I-N SRL pentru societatea verificată, de la două societăți care prestează activitate de suport în domeniul IT.

Coroborând informațiile transmise de acestea, cu cele furnizate de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au considerat că echivalentul sumei de Y9 EUR lunar, fără TVA, reflectă prețul de piață corect care ar fi trebuit facturat de către SC I-N SRL în perioada 01.01.2010- 30.09.2011, preț care, de altfel, s-a facturat începând cu luna octombrie 2011.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 25, lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2011 organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuiala cu serviciile IT înregistrată de societate de la suma de Y21 lei, la suma de Y22 lei și au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societatea verificată cu suma de Y23 lei (Y21 lei – Y22 lei).

Ca urmare a acestor constatări, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societatea verificată cu suma de Y lei, astfel:

- pentru anul 2010, cu suma de Y24 lei;
- pentru anul 2011 cu suma de Y25 lei.

## **II.2. TVA colectată**

În perioada decembrie 2010- decembrie 2012, contribuabilul verificat a efectuat livrări cartele telefonice de reîncarcare prepay ale operatorilor de telefonie mobilă Orange Romania, Vodafone Romania și Cosmote Romania, înregistrând în evidența contabilă livrări intracomunitare de mărfuri în regim de scutire de TVA în sumă totală de Y1 lei către patru societăți din Ungaria. Aceste tranzacții au fost analizate de către organele de inspecție fiscală în anul 2014, prilej cu care a fost încheiat Procesul verbal nr. 290481/ 13.10.2014 prin care s-a stabilit că SC X SRL a adus un prejudiciu bugetului de stat în sumă totală de X1 lei (TVA și accesoriile aferente, calculate până la data de 08.10.2014). Întrucât au fost constatate fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, organele de inspecție au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X sesizare penală împotriva d-lui AH, în calitate de administrator al societății verificate.

În vederea stabilirii realității livrărilor intracomunitare de mărfuri înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, pe relația MD→PhC→X→Ungaria, organele de inspecție fiscală au transmis către D.G.F.P. X – A.I.F. solicitări pentru efectuarea de controale încrucișate la SC PhC SRL (pentru verificarea realității livrărilor de cartele telefonice prepay) și la SC MBT SRL (pentru verificarea realității efectuării transportului intracomunitar de cartele telefonice prepay).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control competente au transmis Procesele verbale de control încrucișat nr. 47132/31.01.2012 (întocmit la SC PhC SRL- unicul furnizor de cartele telefonice prepay al SC X SRL) și nr. 46366/ 25.01.2012 (întocmit la SC MBT SRL- principalul transportator înscris în CMR-urile anexate facturilor de livrări intracomunitare emise de SC X SRL).

Din documentele prezentate de SC X SRL, coroborat cu informațiile transmise ca urmare a verificărilor încrucișate, organele de control au concluzionat că livrările intracomunitare de mărfuri în sumă totală de Y1 lei, înregistrate în evidența contabilă a societății verificate în perioada 01.12.2010- 31.12.2012, reprezintă livrări intracomunitare fictive de mărfuri (livrările intracomunitare nefiind efectuate în fapt), care nu au un conținut economic real, respectiv nu au un scop economic.

Ca urmare a operațiunilor descrise mai sus, organele de inspecție au stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de X lei (Y1 lei x 24%).

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de Y lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile înregistrate de societate în perioada 2010-2011, în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017, în perioada 14.12.2016-06.03.2017, organe de control din cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010-30.09.2016 și TVA pentru perioada 01.12.2010-30.09.2016. La finalizarea inspecției a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală F-X/16.03.2017 în baza căruia s-au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/28.03.2017.

În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat deficiențe cu influențe asupra sumei totale a cheltuielilor deductibile și au diminuat pierderea fiscală declarată de societate cu suma totală de Y lei, din care Y24 lei în 2010 și Y25 lei în 2011.

**În fapt**, organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2010- septembrie 2011 societatea a achiziționat de la societățile afiliate SC A SRL și SC I-N SRL servicii în domeniul recrutării și contractării de forță de muncă și servicii IT, la prețuri mai mari decât prețul de piață, motiv pentru care a procedat la ajustarea cheltuielilor deductibile. Organele de control au stabilit valoarea de piață folosind metoda comparării prețului, în acest sens, fiind solicitate informații de la societăți de profil similare.

În contestația formulată, societatea susține că organele de control ar fi comparat prețurile serviciilor din perioada 2010-2012, cu oferta actuală a unor societăți care activează doar la nivel local.

**În drept**, speței analizate îi sunt incidente prevederile art. 11 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:  
**Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta **prețul de piață** al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

coroborat cu prevederile punctelor 23-25 din Normele metodologice date în aplicarea acestui articol, aprobate prin HG 44/2004, prin care se statuează că:

**23.** La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) **metoda comparării prețurilor;**

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

**24.** În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

**25.** Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic

urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totată, legislația fiscală prevede că în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate, organele de control pot ajusta venitul sau cheltuielile oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Se reține că, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 7 Definiții ale termenilor comuni**

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*[...] 21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;”*

În baza prevederilor legale antecitate se constată că SC X SRL este societate afiliată cu societățile SC A SRL și SC I-N SRL, fiind administrate/controlate în mod efectiv de aceeași persoană fizică, în persoana d-lui AH CNP X, iar dl AH deține 72,57 % din părțile sociale la SC X SRL, 95% din părțile sociale la SC A SRL și 99% din părțile sociale la SC I-N SRL.

Incidente sunt și prevederile art. 19 alin. (1) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**Art. 19 Reguli generale**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

*(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, pentru a evita practicarea

de „prețuri speciale” și/sau condiții speciale care duc la distorsionarea bazei de impozitare, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele.

Din analiza dosarului contestației se constată că în perioada 2010-2015 petenta a derulat următoarele operațiuni comerciale cu societățile afiliate:

**A) Cu SC A SRL**, petenta în calitate de beneficiar, a încheiat contractul de prestări servicii nr. 17/31.12.2007 având ca obiect servicii *„în domeniul recrutării și contractării forței de muncă în funcție de specificul activității și de nevoile beneficiarului, care constau în investigarea, selecția, recrutarea forței de muncă, testarea și examinarea acestuia în vederea ocupării posturilor vacante și nou înființate, cu personal calificat corespunzător cerințelor organizatorice și funcționale ale posturilor”, precum și „coordonarea și conducerea tuturor activităților de resurse umane și aplicarea reglementărilor privind legislația muncii”.*

În baza acestui contract SC X SRL în calitate de client, a înregistrat în perioada 2008-2016 achiziții de servicii după cum urmează:

- **pentru anul 2008:** Y2 EUR, fără TVA (Y3 EUR lunar);
- **pentru anul 2009:** Y2 EUR, fără TVA (Y3 EUR lunar);
- **pentru semestrul I din anul 2010:** Y4 EUR, fără TVA (Y3 EUR lunar);
- **pentru semestrul II din anul 2010:** Y5 EUR, fără TVA (Y6 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.01.2011-30.09.2011:** Y7 EUR, fără TVA (Y8 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.10.2011- 31.12.2016:** Y9 EUR lunar fără TVA, respectiv Y10 euro pe an fără TVA.

Conform art. 3.1 din contractul nr. 17/31.12.2007, SC A SRL are următoarele obligații:

- să prezinte beneficiarului planul său în vederea scopului prevăzut în obiectul contractului;
- să țină la curent pe beneficiar cu privire la orice împrejurare care are legătură cu obiectul și scopul prezentului contract și care poate interesa beneficiarul, modificări și apariții noi de legislație în domeniul muncii;
- să prezinte lunar beneficiarului situații de lucrări și rapoarte de lucru în baza cărora se va face plata contravalorii serviciilor prestate;

și alte activități specifice de gestionare și evidență a resurselor umane.

Din analiza situațiilor de lucrări prezentate de societatea verificată se constată că:

- acestea sunt identice pentru toate lunile aferente derulării contractului, singura diferență fiind anul și luna pentru care au fost întocmite;
- informațiile din aceste situații de lucrări au caracter general și nu conțin detalii referitoare la operațiunile desfășurate conform obiectului de activitate, de exemplu număr de salariați noi, număr persoane recrutate, număr de persoane testate, sau numărul de persoane pentru care s-a încheiat contractul de muncă;
- lunar sunt enumerate operațiuni privind organizarea activității de recrutare și integrare a noilor angajați în condițiile în care din analiza datelor transmise prin programul Revisal rezultă că nu au fost efectuate angajări în fiecare lună din perioada ian 2010- sept 2011; în acest interval au fost angajate un număr de 12 persoane și au fost încheiate contractele de muncă pentru 3 salariați.

Organele de control sesizează că în perioada verificată (ian. 2010- sept. 2016) nu s-a constatat o fluctuație semnificativă a numărului mediu de salariați (53 angajați în 2010, 50 angajați în 2011, 46 angajați în 2012, 45 angajați în 2013, 41 angajați în 2014 și 35 angajați în 2015) dar a avut loc o scădere semnificativă a tarifului lunar perceput de societatea afiliată SC A SRL de la Y3 euro/lună la Y9 euro/lună, neputând fi stabilită o proporționalitate între tariful stabilit și serviciile prestate.

Având în vedere aceste aspecte, organele de control au procedat la ajustarea cheltuielilor de gestionare a personalului utilizând metoda comparării prețurilor. În acest sens,



în conformitate cu prevederile art. 55 **Mijloace de probă**, din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*”

au fost solicitate informații privind prețurile practicate în perioada 2010-2016, pentru servicii similare prestate pentru o persoană juridică cu un număr mediu de 50 salariați, de la două societăți de profil, respectiv de la SC RA SRL CUIX și SC 2D C SRL CUIX.

Conform răspunsurilor primite în perioada 2010-2016, SC RA SRL, societate care prestează servicii de recrutare a forței de muncă, prețul mediu pentru servicii prestate în beneficiul unui client persoană juridică cu un număr mediu de 50 salariați, a fost egal cu 1 (un) salariu lunar brut al persoanei angajate prin intermediul serviciilor prestate, iar SC 2D C SRL, a transmis că **prețurile maxime** practicate pentru serviciile în domeniul resurselor umane **în perioada 2010- 2016** au fost de **Y26 lei** pentru o persoană juridică cu un număr mai mare de 50 de salariați.

Având în vedere informațiile transmise de cele două societăți comerciale precum și tariful practicat de petentă în relația cu SC A SRL din perioada 01.10.2011-30.09.2016 de Y9 euro/lună, organele de control au stabilit prețul de piață ca fiind chiar valoarea agreată de cele două părți prin actul adițional nr. 5/01.10.2011 la contractul 17/31.12.2007, respectiv au considerat pentru perioada 01.01.2010-30.09.2011 că prețul de piață este de Y9 euro/lună, nivel pentru care au acordat drept de deducere a cheltuielilor.

Petenta susține că la stabilirea prețurilor pentru serviciile furnizate de societățile afiliate a luat în calcul ofertele unor prestatori cu experiență profesională în domeniu și care oferă servicii performante, dar nu prezintă niciun document în susținere și nici modul de calcul al tarifelor.

În contestația depusă, referitor la tariful lunar din perioada ianuarie 2010- septembrie 2011 plătit pentru serviciile prestate de SC A SRL, petenta precizează că în anul 2010 și prima parte a anului 2011 a fost nevoie de completarea cărților de muncă și predarea acestora angajaților, întocmirea dosarelor de personal, precum și de pregătirea și înregistrarea întregului personal în registrul electronic, conform Hotărârii 161/2006 privind întocmirea și completarea registrului general de evidență a salariaților. Dar din documentele aflate la dosar se reține că Hotărârea nr. 161 din 3 februarie 2006 privind întocmirea și completarea registrului general de evidență a salariaților, la care petenta face referire, a intrat în vigoare la 01.09.2006 și a fost abrogată începând cu data de 01.08.2011 când a intrat în vigoare Hotărârea nr. 500 din 18 mai 2011 privind registrul general de evidență a salariaților. Conform prevederilor art. 4 din Hotărârea nr. 161/2006:

„art. 4

(1) *Angajatorii au obligația de a transmite registrul în formă electronică la inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază teritorială își au sediul sau domiciliul, după caz, cel târziu în ziua lucrătoare anterioară începerii activității de către primul salariat.*

(2) *Angajatorii care la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri au încadrat personal cu contract individual de muncă sunt obligați să transmită inspectoratului teritorial de muncă în a cărui rază teritorială își au sediul sau domiciliul, după caz, registrul în formă electronică, în termen de **90 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri.***

(3) *După îndeplinirea obligației prevăzute la alin. (1) și (2), angajatorii vor transmite registrul la inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază teritorială își au sediul sau domiciliul, numai în cazul în care intervin modificări ale elementelor prevăzute la art. 3 alin. (2).*

(4) *Registrul se transmite la inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază teritorială își are sediul sau domiciliul angajatorul, în cazurile menționate la alin. (3), în termen de 5 zile de la data la care au intervenit modificări ale elementelor prevăzute la art. 3 alin. (2).*

art. 12

*(1) Prezenta hotărâre intră în vigoare la data de 1 septembrie 2006.”*

Se reține că societatea avea obligația să întocmească, să completeze și să transmită registrul în formă electronică în termen de 90 de zile de la data de 01.09.2006, iar pentru fiecare modificare avea obligația transmiterii registrului la ITM în termen de 5 zile de la data la care a intervenit modificarea, astfel că nu se justifică un vârf de sarcină în perioada 01.01.2010-30.09.2011. De asemenea, din situațiile lunare prezentate de petentă se reține că la *punctul 3. – Administrare dosar personal* se precizează că SC A SRL a efectuat înregistrări referitoare la angajare în Carnetele de muncă și în Registrele generale de evidență a salariaților, fără vreo cuantificare a acestora și că aceleași operații sunt prezentate și în situațiile de lucrări întocmite pentru perioada de după septembrie 2011 astfel că, în condițiile în care numărul personalului angajat nu a suferit fluctuații majore, nu se justifică practicarea în perioada ianuarie 2010-septembrie 2011 a unui tarif variind între de Y3 și Y6 euro/lună (valoare fără TVA), pentru ca din octombrie 2011 acesta să fie de doar Y9 euro/lună.

Totodată, se reține că deși petenta justifică prețurile negociate cu SC A SRL prin faptul că în anul 2010 și prima parte a anului 2011 a fost nevoie de completarea cărților de muncă și predarea acestora angajaților, întocmirea dosarelor de personal, precum și de pregătirea și înregistrarea întregului personal în registrul electronic, în perioada la care face referire tarifele facturate de societatea afiliată au variat între Y3 euro/lunar și Y6 euro/ lunar, fără ca din situațiile de lucrări prezentate să rezulte justificarea economică a acestor prețuri. Astfel, în semestrul I 2010 tariful a fost de Y3 euro/lună, în semestrul II 2010 acesta a scăzut la Y6 euro/lună, pentru ca în perioada ianuarie-septembrie 2011 să crească la Y8 euro pe lună iar petenta nu a prezentat nici un document din care să rezulte modul de stabilire a prețului, dacă au fost prestate servicii suplimentare față de cele prestate în mod curent și nici oferte similare primite de la prestatori cu experiență profesională în domeniu.

Petenta contestă faptul că organele de control nu au solicitat informații atât de la societăți care activează doar la nivel local cât și de la societăți internaționale care activează la nivel național. Referitor la acest mod de lucru, se reține că pe tot parcursul anilor 2010 și 2011 SC A SRL a declarat livrări doar către companii din X (SC S SRL CUIX, SC L SRL CUIX, SC I-N SRL CUIX), astfel că se constată că organele de control au aplicat în fapt prevederile punctului 25 din HG 44/2004 antecitat conform căruia *„Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial...”*, mențiunile petentei constatându-se neîntemeiate.

**B) Cu SC I-N SRL**, petenta în calitate de beneficiar, a încheiat contractul de prestări servicii nr. 19/01.02.2008 având ca obiect servicii de:

- întreținerea rețelei de calculatoare;
- întreținerea și asigurarea continuității funcționării calculatoarelor, imprimantelor;
- întreținerea și folosirea legală a soft-ului pe calculatoarele beneficiarului;
- asigurarea și răspunderea de legalitate a programelor folosite pe calculatoarele beneficiarului;
- asigurarea de asistență angajaților beneficiarului privind folosirea optimă și la capacitate maximă a dotărilor soft și hard;
- realizarea paginii de internet a beneficiarului, asigurând și actualizarea acesteia;
- administrarea mail-urilor.

În baza acestui contract SC X SRL în calitate de client, a înregistrat în perioada 2008-2016 achiziții de servicii după cum urmează:

- **pentru anul 2008:** Y14 EUR, fără TVA (Y15 EUR lunar);
- **pentru anul 2009:** Y16 EUR, fără TVA (Y15 EUR lunar);
- **pentru semestrul I din anul 2010:** Y27 EUR, fără TVA (Y15 EUR lunar).
- **pentru semestrul II din anul 2010:** Y17 EUR, fără TVA (Y18 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.01.2011-30.09.2011:** Y19 EUR, fără TVA (Y20 EUR lunar);
- **pentru perioada 01.10.2011- 31.12.2016:** Y9 EUR lunar fără TVA, respectiv Y10 euro pe an fără TVA;

Pentru justificare, societatea verificată a prezentat situații de lucrări care sunt aproape identice pentru toate lunile aferente derulării contractului, indiferent de perioada și de tariful achitat. De asemenea, se constată că în aceste situații de lucrări este trecută doar o denumire generică pentru serviciile prestate (administrare server, consultanță IT, soluționarea tuturor problemelor de software sau hardware) fără detalii referitoare la operațiunile desfășurate conform contractului.

Organele de control constată că în perioada verificată (ian. 2010- sept. 2016) nu a avut loc o diminuare a numărului de echipamente IT (computere, laptopuri, imprimante, etc.) dar a avut loc o scădere semnificativă a tarifului lunar perceput de societatea afiliată SC I-N SRL de la Y15 euro/lună la Y9 euro/lună, neputând fi stabilită o proporționalitate între tariful perceput și serviciile prestate.

Având în vedere aceste aspecte, organele de control au procedat la ajustarea cheltuielilor cu serviciile IT utilizând metoda comparării prețurilor, în acest sens fiind solicitate informații privind prețurile practicate în perioada 2010-2016 pentru servicii similare prestate pentru o persoană juridică care are aceleași dotări IT ca și societatea verificată, de la două societăți de profil, respectiv de la SC S SRL CUIX și SC T SRL CUIX.

În răspunsul transmis, SC S SRL precizează că activitatea de suport în domeniul IT poate să conțină activități de mentenanță standard, activități de consultanță pentru strategii de dezvoltare, activități de suport/consultanță în alegerea tipurilor de echipamente.

Referitor la prețurile practicate se constată că se lucrează cu valori exprimate în euro și că acestea nu au suferit modificări semnificative în perioada 2010-2016. De asemenea, față de tarifele/componentă societatea de profil precizează că prețurile pot fi negociate în funcție de numărul de echipamente, de exemplu pentru mai mult de 20 de echipamente se acordă un discount de 10-15% aplicat la prețurile de listă.

Referitor la realizarea paginii de internet se precizează că tariful minim pentru realizarea unei pagini de internet este de 200 EUR, tarife uzuale pentru realizarea unei pagini de internet sunt între 500-1500 EUR. Totodată, se precizează că tariful minimal pentru găzduirea și întreținerea unei pagini de site simple ar fi în jur de 15-20 euro/lună. Aceste tarife sunt aferente unui contract de service de tip abonament.

În răspunsul transmis, SC T SRL precizează că tarifele pot începe de la 10 lei pentru un calculator/laptop, imprimantă/multifuncțională la 20 lei pentru un Copiator și că prețul este influențat de nr. de echipamente, nr. de servere, tipul de rețea, vechimea echipamentelor, aplicațiile folosite etc.

Având în vedere prețurile lunare practicate pe piață de cele două societăți independente, de exemplu prețuri începând de la 2,5 eur (10 lei) până la maxim 8,5 eur (10 euro x15% discount) pentru mentenanța calculatoarelor fixe, laptopuri, imprimante (echipamente care sunt preponderente în cadrul societății verificate), organele de control au calculat un preț minim de 100 eur (pentru un număr mediu lunar de 40 echipamente x 2,5 eur) și un pret maxim de 340 eur (pentru un număr mediu lunar 40 echipamente x 8,5 eur).

Referitor la prețurile lunare aferente mentenanței unor echipamente cum ar fi (servere, rețea), prețurile practicate de un furnizor independent, în speță S SRL, organele de control au stabilit că nu ar fi mai mult de 168 eur/lună, considerându-se un discount de 15%, după cum urmează:

- 68 eur pentru 2 servere care apar preponderent în situațiile de lucrări întocmite de SC I-N SRL;
- 100 eur pentru un număr mediu de 10 echipamente de rețea asupra cărora s-ar interveni lunar.

Referitor la prețurile lunare aferente serviciilor de depanare hard și asistență soft, organele de control au constatat că prețurile practicate de un furnizor independent, în speță S SRL, nu ar fi mai mult de 100 eur/lună, în cazul în care s-ar presta lunar un număr de 15 ore/lună.

Organele de control mai precizează că site-ul de internet aparținând societății verificate a fost creat înainte de anul 2010, conține pagini care nu necesită actualizări foarte dese (de exemplu prețurile autoturismelor se modifică la intervale destul de mari, iar modelele vândute se

schimbă după o perioadă mai lungă de timp), așa cum rezultă și din situațiile de lucrări prezentate de societate.

Astfel, în baza datelor furnizate de cele două societăți independente, organele de control au determinat un preț maxim lunar de 608 euro (340+168+100 euro). Deoarece tariful practicat de petentă în relația cu SC I-N SRL din perioada 01.10.2011-30.09.2016 a fost de Y9 euro/lună, organele de control au stabilit prețul de piață ca fiind chiar valoarea agreată de cele două părți prin actul adițional nr. 5/01.10.2011 la contractul 19/01.02.2008, respectiv au considerat pentru perioada 01.01.2010-30.09.2011 că prețul de piață este de Y9 euro/lună, nivel pentru care au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu serviciile IT.

Referitor la tranzacțiile cu SC I-N SRL, contestatara precizează în contestația formulată că în perioada 2010-2011 s-au efectuat lucrări cu privire la pregătirea și configurarea serverului pentru programul DMS care a fost lansat la începutul lunii februarie 2011, iar înainte de lansarea acestui program a fost nevoie de înlocuirea rețelei de date, dar nu prezintă documente în susținerea acestei afirmații, iar din situațiile de lucrări nu reiese că au fost efectuate astfel de lucrări.

Totodată, se reține că deși petenta justifică prețurile negociate cu SC I-N SRL prin faptul că în perioada 2010-2011 s-au efectuat lucrări cu privire la pregătirea și configurarea serverului pentru programul DMS care a fost lansat la începutul lunii februarie 2011, în perioada la care face referire tarifele facturate de societatea afiliată au variat între Y15 euro/lunar și Y18 euro/lunar, fără ca din situațiile de lucrări prezentate să rezulte justificarea economică a acestor prețuri. Astfel, în semestrul I 2010 tariful a fost de Y15 euro/lună, în semestrul II 2010 acesta a scăzut la Y18 euro/lună, pentru ca în perioada ianuarie-septembrie 2011 să crească la Y20 euro pe lună iar petenta nu a prezentat nici un document din care să rezulte modul de stabilire a prețului, dacă au fost prestate servicii suplimentare față de cele prestate în mod curent și nici oferte similare primite de la prestatori cu experiență profesională în domeniu.

În contestație, petenta incriminează faptul că organele de control nu au solicitat informații atât de la societăți care activează doar la nivel local cât și de la societăți internaționale care activează la nivel național. Referitor la acest mod de lucru, se reține că pe tot parcursul anilor 2010 și 2011 SC I-N SRL a declarat livrări doar către companii din X (SC L SRL CUIX, SC X SRL CUIX), astfel că se constată că organele de control au aplicat în fapt prevederile punctului 25 din HG 44/2004 antecitat conform căruia „*Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial...*”, mențiunile petentei constatându-se neîntemeiate.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor și în consecință la diminuarea pierderii fiscale cu suma de Y lei, argumentele petentei din contestație nefiind de natură să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal atacat.

Astfel, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform căruia: „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: „*Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca*”, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru diminuarea pierderii în sumă totală de Y lei**, stabilită urmare a ajustării prețurilor de transfer.

**III.2. Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au**

**transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X, prin adresa nr. 309627/2014, sesizare care vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/16.03.2017, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov au efectuat în perioada 12.07.2016- 05.08.2016, la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010-31.03.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2010-30.04.2016.

În urma verificărilor s-a constatat că în perioada decembrie 2010- decembrie 2012, contribuabilul verificat a efectuat livrări de cartele telefonice de reîncarcare prepay ale operatorilor de telefonie mobilă Orange Romania, Vodafone Romania și Cosmote Romania, înregistrând în evidența contabilă livrări intracomunitare de mărfuri în regim de scutire de TVA în sumă totală de Y1 lei, echivalentul a X2 EUR, către patru societăți din Ungaria, după cum urmează:

- livrări către T Hun KFT– HU X în sumă de X3 lei, echivalentul a X7 EUR;
- livrări către D-K KFT– HU X în sumă de X4 lei, echivalentul a X8 EUR;
- livrări către TT KFT– HU X în sumă de X5 lei, echivalentul a X9 EUR;
- livrări către S Hun KFT- HU X în sumă de X6 lei, echivalentul a X10 EUR.

În vederea stabilirii realității livrărilor intracomunitare de mărfuri înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, pe relația MD→PhC→X→Ungaria, organele de inspecție fiscală au transmis către D.G.F.P. X – A.I.F. solicitări pentru efectuarea de controale încrucișate la SC PhC SRL (pentru verificarea realității livrărilor de cartele telefonice prepay) și la SC MBT SRL (pentru verificarea realității efectuării transportului intracomunitar de cartele telefonice prepay).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control competente au transmis Procesele verbale de control încrucișat nr. 47132/31.01.2012 (întocmit la SC PhC SRL- unicul furnizor de cartele telefonice prepay al SC X SRL) și nr. 46366/25.01.2012 (întocmit la SC MBT SRL- principalul transportator înscris în CMR-urile anexate facturilor de livrări intracomunitare emise de SC X SRL).

Astfel:

1) În perioada 17.01-30.01.2012 a fost efectuat un control încrucișat la SC PhC SRL X, control care a avut ca obiect verificarea realității tranzacțiilor derulate de această societate cu partenerul X SRL (SC PhC SRL a întocmit facturi de livrare cartele prepay către X SRL și este înscris ca transportator într-un singur CMR, anexat facturii emisă de X SRL pentru livrări intracomunitare de mărfuri către S Hun KFT Ungaria, în valoare de X6 lei în decembrie 2012), constatările fiind înscrise în Procesul verbal de control nr. 47132/31.01.2012.

În procesul verbal întocmit, organele de control au reținut următoarele:

- între furnizorul de cartele telefonice PhC SRL și X SRL, s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare în data de 23.08.2010;
- cartelele telefonice prepay care au fost comercializate către SC X SRL, au fost achiziționate în scopul revânzării de la SC MD SRL mun. X și de la SC S SRL;
- facturile externe (invoice) pentru clienții maghiari, au fost întocmite de către SC PhC SRL, în numele societății X, iar seria și numărul de document înscris în factură au fost comunicate societății din X de către departamentul de contabilitate al firmei din X;
- în procesul verbal se precizează că reprezentanții X au cunoștință de clienții finali din Ungaria, dar nu s-au întâlnit.

2) În perioada 09.01.2012 – 24.01.2012 a fost efectuat un control încrucișat la **SC MBT SRL** mun. X ce a avut ca obiect verificarea realității serviciilor de transport intracomunitar înscrise în CMR-urile întocmite de către această societate, constatările fiind înscrise în

Procesul verbal de control nr. 46366/25.01.2012. SC MBT SRL este înscris ca transportator în 31 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL, după cum urmează:

- 7 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL către T Hun KFT, în valoare de X3 lei (perioada decembrie 2010 - ianuarie 2011);
- 5 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL către D-K KFT, în valoare de X4 lei (ianuarie 2011 - martie 2011);
- 19 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL către TT KFT, în valoare de X11 lei (iunie 2011 - noiembrie 2011).

În urma controlului efectuat au rezultat următoarele:

- între furnizorul de cartele telefonice PhC SRL și transportatorul MBT SRL, s-a încheiat un contract de colaborare în data de 09.08.2010;
- cantitatea de marfă transportată de către MBT SRL (cartele prepay), avea de regulă până la 20 kg, iar mijloacele de transport utilizate preponderent erau două autoutilitare de 3,5 tone;
- conform foilor de parcurs prezentate organelor de inspecție fiscală din cadrul DGFP X, intervalul orar în care se desfășura transportul a fost 17– 24, drept pentru care „predarea” cartelelor telefonice ar fi avut loc în jurul orelor 20– 21, în diferite parcări ale unor supermarketuri, dar niciodată în timpul programului normal de lucru al clienților;
- locul de descărcare al cartelelor prepay, pe teritoriul Ungariei, conform celor menționate de către reprezentantul firmei de transport, a fost preponderent în diferite parcări, în zone comerciale (Lidl, Tesco Debrecen, Tesco Mateszalka) sau chiar lângă drumul național și nu în spațiile deținute de către cumpărătorii maghiari, respectiv Mix KFT, TT KFT, T Hun KFT, D-K KFT, așa cum este înscris în documentele CMR;
- SC MBT SRL nu a încheiat contracte de asigurare cu societăți de profil pentru asigurarea mărfurilor “transportate la extern”;
- în perioada supusă verificării, transportatorul MBT SRL, nu a putut prezenta organelor de control documente de achiziție pentru combustibil de pe teritoriul Ungariei, vignete emise de autoritățile maghiare, precum și pentru alte achiziții necesare efectuării serviciilor de transport intracomunitar;
- administratorul societății, în persoana domnului GSZ, a declarat prin Nota explicativă dată în fața organelor de control în data de 24.01.2012, că serviciile de transport intracomunitar au fost efectuate de către el, persoana fiind înscrisă și în Ordinele de deplasare întocmite de către societate;
- din analiza efectuată asupra foilor de parcurs și a bonurilor de carburant atașate la procesul verbal sus menționat, s-au constatat mai multe neconcordanțe între data, locația și ora alimentării înscrise pe bonurile de alimentare cu combustibil și informațiile înscrise în foile de parcurs. Spre exemplu la cursa efectuată în data de 01.02.2011, cu auto X, pe ruta Cluj Napoca (plecare: 16.00) – Mateszalka (sosire ora 20.00) și retur, client D- K, este atașat un bon de carburant pentru auto Y în localitatea Cluj, str. Calea Turzii, nr. 257, din data de 01.02.2011, la ora 18.55.
- din punct de vedere economic nu se justifică efectuarea unor transporturi de volum și greutate mică (cartele telefonice – de regulă până la 20 kg) cu autoutilitare de 3,5 tone, care în zilele respective, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală nu au efectuat și alte livrări în Ungaria;
- nici o „livrare intracomunitară” de cartele către cei 4 clienți maghiari nu a fost confirmată de aceștia cu recepție (stoc) și justificată cu o livrare ulterioară reală.

Urmare a controlului efectuat s-a constatat că documentele de transport întocmite de SC MBT SRL X, sunt fictive, întrucât această societate nu a efectuat transportul intracomunitar de mărfuri înscris în documente.

De asemenea, organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală că în luna august 2011, autoritățile fiscale maghiare au înaintat către autoritatea fiscală română, un formular SCAC 2004, solicitând un schimb spontan de informații și prin care au informat despre faptul că în urma unor verificări la operatorul maghiar Mix KFT, au rezultat următoarele:

- începând cu data de 22.06.2010, societatea maghiară desfășoară activitate economică având ca obiect de activitate comerțul en-gros de echipamente electrice și de telecomunicație;

- din analiza raportului VIES, precum și din declarațiile fiscale depuse de către operatorul maghiar, s-a constatat că acesta a declarat o achiziție intracomunitară de bunuri (cartele telefonice prepay) în trimestrul III 2010, în valoare de 174.932 euro, de la X SRL X;
- tranzacțiile comerciale înscrise în facturile emise de X SRL nu au avut loc și că aceste operațiuni nu au fost reale;
- conform declarației dată de dl. NS, tranzacția între cele două societăți a fost intermediată prin telefon, a comandat cartelele telefonice, iar după ce a efectuat plata acestora, s-a deplasat cu autoturismul personal în România, de unde a preluat aceste cartele telefonice și documentele întocmite de societatea română. Conform celor menționate de către dl. R preluarea cartelelor telefonice a avut loc în România, „unde va pe drum”;
- contribuabilul maghiar nu a completat nici un document, mai mult precizează că nu recunoaște marca ștampilei aplicată pe documentele CMR și nu cunoaște transportatori indicați în documentele CMR;
- achiziția intracomunitară declarată de către operatorul maghiar de la SC X SRL nu a fost reală, mărfurile nu au fost transportate în Ungaria, iar documentele de transport anexate facturilor nu confirmă realitatea transportului;
- reprezentantul societății maghiare declară că mărfurile achiziționate au fost revândute ulterior în România, în anul 2011, transportul acestora fiind efectuat de dl. Ruzsa cu mașina personală din România în Ungaria și înapoi din Ungaria în România.

Deoarece respectivele cartele se adresează persoanelor care dețin cartele preplătite emise de operatorii de telefonie mobilă din România, iar tranzacțiile intracomunitare cu cartele valorice declarate de SC X SRL au cumulat valori importante, s-au solicitat controale încrucișate și informații tip "SCAC 2004", atât de la Mix Kft, cât și de la ceilalți trei clienți din Ungaria, constatându-se următoarele:

**a)** În legătură cu **Mix Kft.** din răspunsul formulat de către organele fiscale maghiare au rezultat următoarele:

- achiziția intracomunitară declarată de către operatorul maghiar Mix, nu este reală, livrările de bunuri înscrise în facturi nu au fost efectuate între părțile menționate pe formularul de factură externă (invoice);
- mărfurile menționate pe facturi (cartele telefonice pre-pay) nu au fost transportate în Ungaria și nu au fost recepționate faptic de către societatea maghiară;
- contribuabilul maghiar a declarat în sistemul VIES, achiziții intracomunitare de bunuri de la X SRL, în tr. III 2010, în valoare de 174.932 euro, dar a transferat în contul firmei din X suma de 358.401 euro;
- reprezentantul societății maghiare dl. RN declară că în anul 2011 a dus mărfurile în România cu scopul de a le revinde, dar nu poate menționa identitatea clienților și nu a înregistrat și declarat livrări intracomunitare către clienți din România. Conform celor declarate de către reprezentantul legal al societății Mix Kft, organele fiscale maghiare apreciază că transportul cartelelor telefonice din România în Ungaria și înapoi în România, nu este rațional, și în concluzie consideră că tranzacțiile declarate de către cei doi parteneri nu sunt reale.

**b)** Referitor la **T Hun Kft HUX**, din răspunsul formulat de către organele fiscale maghiare au rezultat următoarele:

- Societatea maghiară nu funcționează la sediul social declarat iar reprezentantul legal al acesteia, dl. KV, nu a putut fi contactat la sediul social. Acesta nu figurează cu adresa de domiciliu înregistrată în Ungaria;
- Societatea are sediul social într-un spațiu închiriat, respectiv într-o clădire de birouri, unde nu este cunoscută de către firmele care funcționează în imobilul amenajat pentru birouri, iar reprezentantul societății nu s-a prezentat niciodată la adresa respectivă;
- Societatea maghiară a depus declarații fiscale doar în semestrul II 2010;
- T Hun Kft nu deține puncte de lucru;

În concluzia răspunsului formulat, autoritatea fiscală maghiară, precizează că T Hun Kft nu desfășoară nici o activitate economică pe teritoriul Ungariei și că codul de TVA al companiei a fost anulat în data de 05.12.2011.

**c)** Referitor la **TT Kft** HUX organele fiscale maghiare au transmis că s-a sustras de la efectuarea verificărilor financiar- fiscale:

- reprezentanții legali ai societății TT, nu au dat curs invitațiilor transmise de inspectorii fiscali;
- administratorul firmei maghiare a fost dl. ST, cetățean român, cu domiciliul în Baia Mare, B-dul X, nr. 74;
- sediul social al TT Kft. a fost declarat în apartamentul închiriat de la societatea de contabilitate S Kft;
- dl. ST a reziliat contractul de închiriere a spațiului în data de 09.02.2012, a încetat colaborarea cu societatea de contabilitate și totodată ia anunțat că are de gând să lichideze firma;
- reprezentantul societății de contabilitate a declarat inspectorilor fiscali că documentele primare și contabile ale societății au fost predate domnului ST în data de 09.02.2012.

**d)** În legătură cu **D-K Kft.** HUX, autoritățile fiscale maghiare au comunicat că:

- nu s-a reușit să se ia legătura cu reprezentantul legal al societății maghiare deoarece acesta este cetățean român și nu locuiește în Ungaria, dar au intrat în legătură cu reprezentantul de vânzări în persoana dl. POT;
- documentele puse la dispoziția organelor de control nu fac dovada că operațiunea de vânzare/ cumpărare de cartele pre-pay a avut loc, dar din evidența contabilă a societății maghiare rezultă că, aceste cartelele telefonice sunt revândute către cetățeanul italian DB care ridică personal aceste mărfuri. Facturile externe întocmite pentru clientul DB nu au fost semnate de primire și au fost încasate de societatea maghiară prin depunerea în numerar a contravalorii acestora, în contul curent al D-K de către reprezentantul de vânzări POT. Ulterior acestor depuneri de numerar s-au efectuat plăți către furnizorul X SRL;
- în vederea clarificării realității tranzacțiilor efectuate între societatea maghiară și clientul italian, autoritatea fiscală maghiară a solicitat informații autorității fiscale italiene. Autoritatea italiană a informat că clientul italian DB nu mai figurează în registrul de rezidență italiană, iar contabilul societății italiene (DB) declară că nu aprimit nici o factură de la D-K Kft.

**e)** În legătură cu **S Hun Kft.** HUX, autoritatea fiscală maghiară a întocmit către autoritatea fiscală română o solicitare de informații privind tranzacțiile comerciale desfășurate între X SRL ROX și operatorul maghiar S Hun KFT HUX menționând totodată că există îndoieli asupra tranzacțiilor, transporturilor și decontărilor aferente operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea din România a înregistrat în evidența contabilă o livrare intracomunitară de bunuri, în luna decembrie 2012, în valoare de X6 lei, pe care o cuprinde în declarația recapitulativă 390 și în decontul de TVA pentru luna decembrie 2012.

Contravaloarea facturii emisă în numele SC X SRL, a fost încasată integral de societate prin virament bancar.

Cartelele prepay comercializate către partenerul maghiar, au fost achiziționate de către societatea verificată, în scopul revânzării, de la SC PhC SRL din mun. X.

Din analiza documentului de transport (CMR) atașat facturii externe întocmită pentru livrarea intracomunitară de bunuri, organele de inspecție fiscală au constatat că firma responsabilă cu transportul mărfurilor pe ruta Cluj-Napoca (sediul firmei PhC SRL) - Ungaria, a fost SC PhC SRL din Cluj-Napoca, mijlocul de transport utilizat fiind autoturismul Mitsubishi Cuow cu numărul de înmatriculare X, aparținând societății comerciale SC A Prod SRL.

Din examinarea contractului de vânzare/cumpărare încheiat cu S Hun Kft la data de 19.11.2012, rezultă că reprezentantul legal al partenerului maghiar este cetățeanul român CSG, iar din informațiile primite de la autoritatea fiscală maghiară această societate nu declară achizițiile intracomunitare, nu a furnizat documentele contabile solicitate și nu desfășoară activități economice pe teritoriul Ungariei.



Din documentele prezentate de SC X SRL, coroborat cu informațiile transmise ca urmare a verificărilor încrucișate, solicitărilor de informații, organele de control au concluzionat că livrarile intracomunitare de mărfuri în sumă totală de Y1 lei, înregistrate în evidența contabilă a societății verificate în perioada 01.12.2010- 31.12.2012, reprezintă livrări intracomunitare fictive de mărfuri (livrări intracomunitare nefiind efectuate în fapt).

Întrucât au fost constatate fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, organele de inspecție au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Procesul verbal nr. 290481/ 13.10.2014 și sesizare penală nr. 309627/28.10.2014, îndreptată împotriva d-lui AH, în calitate de administrator al societății verificate, pentru continuarea cercetărilor. Total prejudiciu transmis organelor de cercetare penală a fost în sumă de X1 lei (TVA și accesoriile aferente, calculate până la data de 08.10.2014).

Referitor la TVA în sumă de X lei care face obiectul prezentului capăt de cerere, se constată că este inclusă în prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X.

Prin adresa nr. 4553/02.11.2016, organele de control au solicitat Inspectoratului de Poliție al Județului X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice documentele, înscrisurile și informațiile, relevante pentru organele de inspecție fiscală, obținute pe parcursul derulării cercetării penale, precum și stadiul anchetei. În răspunsul transmis cu adresa nr. 21966/08.12.2016, Inspectoratul de Poliție al Județului X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice a confirmat înregistrarea dosarului penal cu nr. **X/P/2014** și comunică organelor fiscale că prin Ordonanța procurorului din data de 17.02.2015 s-a dispus începerea urmăririi penale cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală. Totodată, organele de cercetare penală informează că în dosarul sus menționat cercetările nu sunt finalizate.

De asemenea, prin adresa nr. 4554/02.11.2016 organele de control au solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X documente, înscrisuri și informații deținute de organele de urmărire penală, precum și stadiul urmăririi penale în cauză. În adresa de răspuns nr. 22273/14.12.2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul X confirmă deschiderea dosarului penal nr. **X/P/2014** și informează organele de inspecție fiscală că în acest dosar penal se efectuează cercetări față de dl. AH sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9, alin. 1, lit. c) din Legea nr. 241/2005. Totodată, organele de urmărire penală informează că în momentul în care se va începe urmărirea penală *in personam* se vor institui măsurile asigurătorii, iar la finalizarea cercetărilor soluția adoptată în cauză va fi comunicată.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

În speță, se reține că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/16.03.2017 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017, în cauză există indicii de diminuare a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

În speță, în conformitate cu cele declarate de administratorul SC X SRL în nota explicativă, referitor la operațiunile de comercializare a cartelelor prepay în spațiul intracomunitar, se reține că relația comercială a fost inițiată de către reprezentanții SC Ph COM SRL, în calitate de furnizor intern de cartele prepay iar contractul de achiziție a fost semnat la sediul fiecărei părți. De asemenea, se reține că clienții din Ungaria au fost recomandați de către SC Ph COM SRL, contractele cu partenerii maghiari au fost transmise prin intermediul SC Ph COM SRL și s-au semnat la sediul fiecărei părți, iar facturile externe au fost întocmite de către SC Ph COM SRL. Pe documentele de transport nu este menționată și nici nu apare amprenta ștampilei SC X SRL.

Din cele anterior sintetizate rezultă că SC X SRL a fost doar un interpus în relația dintre SC Ph COM SRL și societățile maghiare și nu se justifică în niciun fel participarea acestuia la tranzacții și care a fost aportul său economic în condiții normale de piață, având în vedere că furnizorul SC Ph COM SRL este cel care s-a ocupat de găsirea clienților, facturare și transport.

Totodată, din informațiile primite de la autoritățile fiscale maghiare, rezultă că nu s-a putut confirma recepția cartelelor și comercializarea acestora pe teritoriul maghiar. Mai mult, unii dintre reprezentanții societăților maghiare afirmă că au revândut cartelele în România, dar nu au putut preciza către cine. Astfel, conform declarației dată de dl. NR, reprezentantul Mix KFT, mărfurile achiziționate au fost revândute ulterior în România, în anul 2011.

Referitor la documentele de transport prezentate, se reține că acestea nu reflectă o situație reală, în condițiile în care spre exemplu reprezentantul Mix KFT, afirmă că transportul mărfurilor a fost efectuat de el cu autoturimul personal, pe CMR este înscris un alt transportator iar contribuabilul maghiar precizează că nu recunoaște marca ștampilei aplicată pe documnetele CMR și nu cunoaște transportatori indicați în documentele CMR.

Având în vedere cele prezentate, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra realității tranzacțiilor, respectiv dacă documentele prezentate au la bază operațiuni reale și nu au fost întocmite pentru a crea aparența unor operațiuni care în fapt nu s-au derulat în condițiile descrise de acestea.

Referitor TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, se reține că deficiențele care au generat această obligație fac obiectul Sesizării nr. 309627/28.10.2014 adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul X, în cauză fiind deschis dosarul penal nr. **X/P/2014** în care s-a dispus începerea urmăririi penale și se efectuează cercetări față de dl. AH sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

*[...]*

*c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”*

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță sunt suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Ca urmare, deoarece speța privește realitatea livrărilor intracomunitare de bunuri pentru care s-a aplicat regimul de scutire cu drept de deducere, numai organele penale putând stabili dacă mărfurile au părăsit sau nu teritoriul național, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale.

Astfel, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, având în vedere că potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

*„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a*

*săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”*

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație**.

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

De asemenea, prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 309627/28.10.2014, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, precum și din informațiile primite urmare a verificărilor efectuate autoritățile fiscale din Ungaria și Italia, s-a conturat suspiciunea că societatea a înregistrat livrări de mărfuri aplicând scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare, dar în fapt bunurile nu au părăsit teritoriul României.

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 28 alin. (1) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

***“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare***

**competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu."**

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

*"Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Această trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii*".

În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.**

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

## **DECIDE**

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de modificare a bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/28.03.2017, emisă de A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, pentru **diminuarea pierderii fiscale cu suma de Y lei.**

**2) Suspendarea soluționării contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017 de A.J.F.P. Brașov, pentru **TVA în sumă de X lei**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

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