

**DECIZIA nr. 750 din 2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC XXX SA,**  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015 cu privire la contestatia societatii **XXX SA** cu sediul in Municipiul X, sector X, str. X, nr. X, CUI X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X/2015, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X/2015 si comunicate, prin posta cu confirmare de primire la data de X/2015, prin care s-au stabilit:

- X lei TVA stabilita suplimentar;
- X lei dobanzi si X lei accesorii aferente TVA suplimentara si ramasa de plata.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de XXX SA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. În sustinerea contestatiei, pentru suma contestata, XXX S.A . arata, in esenta, urmatoarele motive:

Nr.	Suma TVA -lei-	Motive organe de inspectie fiscala	Motive societate
1		Suma dedusa de 2 ori in 11.2013 si 04.2014	Suma s-a dedus numai in 04.2014
2		Suma dedusa de 2 ori in 12.2013 si 04.2014	Suma s-a dedus numai in 04.2014
3		Suma dedusa de 2 ori in 03.2014 si 04.2014	Suma s-a dedus numai in 04.2014
4		Suma dedusa de 2 ori in 01.2014 si 04.2014	Suma s-a dedus numai in 04.2014
5		Suma dedusa de 2 ori in 08.2013 si 06.2014	Suma s-a dedus numai in 06.2014
6		Suma dedusa de 2 ori in 10.2013 si 06.2014	Suma s-a dedus numai in 06.2014
7		Suma dedusa de 2 ori in 10.2012 si 06.2014	Suma s-a dedus numai in 06.2014
8		Suma dedusa de 2 ori in 11.2013 si 06.2014	Suma s-a dedus numai in 06.2014
9		Suma dedusa de 2 ori in 11.2013 si 06.2014	Suma s-a dedus numai in 06.2014
10		Servicii neprestate	Servicii prestate de reparatii

			vagoane
11		TVA necolectata	TVA colectata la momentul emiterii facturii
12		Servicii neprestate	Servicii prestate de reparatii vagoane
13		Suma TVA necolectata	TVA colectata
14		Servicii neprestate	Servicii prestate de reparatii vagoane
15		Suma preluata eronat in decontul lunii oct. 2014 din decontul lunii sept. 2014	Eroare materiala ce urmeaza a fi indreptata
16		Servicii neprestate	Servicii prestate de reparatii vagoane, eroare determinare sume din facturi de organele de inspectie fiscala
17		TVA necolectata	TVA colectata
18		TVA necolectata	TVA colectata
19		TVA necolectata	TVA colectata

In contestatia ce cuprinde 159 file cele consemnate la paginile 15-35 (pct 6 - 18) se repeta la paginile 35 - 55 (pct. 19-29), in privinta sumelor si argumentelor, cele consemnate la paginile 57-69 (pct 31 - 36) se repeta la paginile 70 - 82 (pct. 37-39), in privinta sumelor si argumentelor si altele.

Sumele inscrise la pozitile 17-19 din tabelul de mai sus, contestate analitic de societate, totalizand X lei, nu se regasesc in decizia contestata din care se contesta astfel X lei TVA stabilita suplimentar (X lei - X lei).

**II.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat o inspectie fiscala la XXX SA, avand ca obiectiv solutionarea cu control anticipat a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata formulate prin DNOR nr. X/2014, X/2014, X/2014 si nr. X/2015, prin care s-a solicitat la rambursare TVA in suma de X lei, perioada verificata in privinta taxei pe valoarea adaugata fiind 01.04.2014 - 31.12.2014.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X/2015, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X/2015 s-a respins la rambursare TVA solicitat in suma de X lei, s-a stabilit TVA suplimentara in suma de **X lei**, din care ramasa de plata X lei si s-au calculat accesoriile aferente TVA suplimentara si ramasa de plata, calculate pentru perioada 26.05.2014 - 25.02.2015 in suma de **X lei**.

TVA stabilita suplimentar in suma de **X lei** cuprinde suma de X lei, reprezentand TVA neacceptata la deducere de organul fiscal ce provine din facturi emise de SC X X SA.

Motivele neadmiterii la deducere a TVA în suma de **X lei**, asa cum rezulta din RIF-ul din 05.05.2015 si Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei intocmite de organele de inspectie fiscala, **au fost:**

- pentru serviciile facturate de prestatorul X X SA prestarea efectiva a acestora nu a fost justificata prin prezentarea de documente din care sa rezulte efectuarea acestora, respectiv ce utilaje au fost reparate, in ce perioada si cu ce personal; nu a fost

justificata nici necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate de societate;

- conform OPANAF nr. 2224/2013 prestatorul X X SA avea obligatia depunerii formularului 311 - Declaratie privind taxa pe valoarea adaugata colectata, datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat, declaratie ce nu a depus-o;

- SC XXX SA se afla in procedura insolventei in baza sentintei nr. 10773/10.12.2013 pronuntata in dosarul nr. X/2013 si administratorul judiciar XV SPRL l-a desemnat pe domnul XL in calitate de administrator special;

- prin sentinta civila nr. X/2013 pronuntata in dosarul nr. X/2011 s-a dispus intrarea in faliment a prestatorului X X SA, avand ca administrator special tot pe domnul XL;

- fiica domnului XL, d-na XM avea in aceasta perioada calitatea de persoana care utilizeaza un certificat digital pentru ambele societati;

- X X SA, conform deciziei nr. 371017/2013, emisa de DGFPMB a fost declarata inactiva si beneficiarul nu avea dreptul sa deduca TVA din facturi emise in perioada declararii ca inactiv a furnizorului/prestatorului;

- nu s-au achitat facturile emise de X X SA;

- desi contestatara sustine ca a refacturat serviciile primite catre SCM, in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca aceasta refacturare nu s-a facut, deoarece daca se efectua refacturarea contribuabilul nu ar mai fi inregistrat TVA de rambursat;

- societatea a mai fost verificata pentru rambusarea TVA solicitat in suma de X lei, pentru perioada 01.08.2013 - 31.03.2014, conform RIF nr. F-MJ X/2014 si Deciziei de impunere nr. F-MJ Y/2014, ocazie cu care s-a stabilit TVA suplimentara in suma de Y lei din care ramasa de plata Y lei, si s-au calculat accesorii aferente TVA suplimentara si ramasa de plata, in suma de Y lei.

S-a concluzionat de organele de inspectie fiscala ca **prestarea serviciilor facturate de X X SA nu este reala** si in consecinta TVA aferenta in suma de X lei este nedeductibila in baza prevederilor art. 145 alin. 2, lit. a) coroborat cu art. 21, alin. 4 lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu adresa nr. Y/20.10.2014, in temeiul art. 288 din noul Cod de procedura penala, **organele fiscale au inaintat catre Parchetul de pe langa Tribunalul X plangerea penala nr. Y/20.10.2014**, in care s-au descris faptele consemnate in RIF nr. F-MJ X/2014 si Procesul verbal nr. 204/26.08.2014, precizandu-se ca SC XXX SA a cauzat bugetului de stat un prejudiciu in valoare de Y lei reprezentand TVA si de Y lei reprezentand impozit pe profit. In plangerea penala s-a consemnat ca organele de inspectie fiscal au considerat ca prestarea serviciilor facturate de X SA nu este reala, solicitand Parchetului analizarea posibilitatii savarsirii unor infractiuni de natura penala sau economico – financiara. S-au anexat sesizarii penale RIF-ul din 24.09.2014 si procesul verbal din 26.08.2014.

Cu adresa nr. 94363/03.06.2015 **organele fiscale au inaintat catre Parchetul de pe langa Tribunalul X o completare la plangerea penala nr. Y/20.10.2014, anexand** raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ X/2015, precizandu-se in completare ca s-a cauzat bugetului statului un prejudiciu in cuantum de X lei, conform celor mentionate in RIF-ul din 05.05.2015.

**III.** Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscală, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele de inspectie fiscală, se rețin următoarele:

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X/2015, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X/2015 s-a respins la rambursare TVA solicitat in suma de X lei, s-a stabilit TVA suplimentara in suma de **X lei** din care ramasa de plata X lei si s-au calculat accesorii aferente TVA suplimentara si ramasa de plata, calculate pentru perioada 26.05.2014 – 25.02.2015, in suma de **X lei**.

***Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in ceea ce priveste obligatiile fiscale in suma de X lei, in conditiile in care pentru aspectele constatate de inspectia fiscala si care fac obiectul contestatiei, prin adresa nr. 94363/03.06.2015, in temeiul art. 288 din noul Cod de procedura penala, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a inaintat catre Parchetul de pe langa Tribunalul X completare la plangerea penala nr. Y/20.10.2014 pentru un prejudiciu cauzat bugetului de stat egal cu diferentele suplimentare de TVA stabilite in urma inspectiei fiscale.***

**În fapt**, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, au efectuat o verificare la societatea XXX SA in vederea solutionarii cererilor de rambursarea a TVA pe perioada 01.04.2014 - 31.12.2014..

Urmare controlului efectuat s-a stabilit TVA suplimentar, neadmis la deducere sau colectat suplimentar, in suma de **X lei**, provenind preponderent din facturile inregistrate de contribuabila, avand ca emitent X SA, concluzionand-se, din informatiile obtinute, documentele verificate si explicatiile oferite de contribuabila, că prestarile de servicii consemnate în aceste facturi nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor impozabile ale societatii si totodata nu s-au prestat in realitate.

Contestatarul sustine ca prestarile de servicii cuprinse in facturile avand ca emitent X SA au fost prestate.

Organele de inspectie fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul X cu privire la faptul ca prestarile de servicii consemnate in facturile primite de contestatarul nu s-au prestat in realitate si intocmirea incorecta a deconturilor de TVA prin care s-a solicitat rambursarea taxei de la bugetul consolidat al statului, astfel se solicita ca pentru aspectele delictuale in forma continuata consemnate in RIF-ul din 05.05.2015 sa se efectueze cercetari in vederea constatarii savarsirii unor infractiuni de natura penala sau economico – financiara. Prejudiciul cauzat bugetului de stat prin activitatea desfasurata de societate in perioada verificata a fost cuantificat la suma de X lei constituind diferente suplimentare de TVA stabilite in urma inspectiei fiscale.

**În drept**, conform art. 214 "Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa", alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"(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 a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa;"**

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii

cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Esential in solutionarea contestatiei este a se stabili daca prestarile de servicii, menționate in facturile din care provine si TVA dedusa de contribuabila si neadmisa la deducere de organele de inspectiei fiscale, au fost destinate operatiunilor impozabile ale contestatarei, respectiv necesitatea si realitatea prestarii acestora. Exista astfel o legatura de interdependenta intre constatarea de catre organele in drept a savarsirii unei infractiuni, cu privire la realitatea operatiunilor consemnate in facturile primite de contestatara de la X SA si solutia ce ar urma sa fie data in procedura de solutionare a contestatiei.

Potrivit art. 145 alin (2) lit. a) din Codul fiscal aprobat prin Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul** următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Rezulta ca in solutionarea contestatiei trebuie avut in vedere daca TVA dedusa a fost aferenta achizitiilor de servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarei. Ori in cazul in care serviciile nu s-au prestat in realitate acestea nu pot fi in folosul operatiunilor contribuabilei.

Pe de alta parte, potrivit Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale:

„Art. 2. - În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează:

f) operațiune fictivă - disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există;”

„Art. 8. - (1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

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

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

„Art. 9. - (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:

a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

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

Deci există infracțiuni prevazute de legi penale privind operatiunile fictive si infractiuni specifice rambursarilor de la bugetului statului, in acest caz pedepsindu-se chiar si tentativa.

Ca urmare, in conditiile in care speta priveste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, drept de deducere care trebuie sa aiba la baza tranzactii reale, numai organele penale putand stabili daca documentele prezentate de contestatara atesta producerea fenomenelor economice consemnate sau consemneaza in fals operatiuni fictive, organele administrative de solutionare a contestatiei nu se pot

pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale care se vor pronunța și asupra realității prestării serviciilor.

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

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Totodată, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative 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 Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii au înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul X o completare la plângerea penală nr. Y/20.10.2014, în care s-au descris faptele consemnate în RIF nr. F-MJ X/2015, precizându-se că SC XXX SA a cauzat bugetului de stat un prejudiciu în valoare de X lei, întrucât facturile primite în baza cărora a dedus TVA și a înregistrat cheltuieli nu consemnează operațiuni reale, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că, **pana la pronunțarea unei soluții pe latura penală, organele de soluționare a contestațiilor pe cale administrativă nu se pot investi cu soluționarea pe fond a cauzei**, motiv pentru care va suspenda soluționarea pentru TVA stabilită suplimentar în suma de **X lei** și accesoriile aferente în suma de **X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează: **"Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]"**.

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct.10.1 - 10.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 stabilesc următoarele:

"10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în

condițiile art. 213 **alin. (1)** din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2-2.4.

10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv.

10.3. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), precum și a prevederilor art. 216 alin.(4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.10.1 - 10.3 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

## **DECIDE**

**Suspenda solutionarea contestatiei formulata de societatea XXX SA pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ X/2015, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ X/2015, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.**

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Curtea de Apel X.

Director General,