

DECIZIA NR. 2482/2016
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 25525/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 4646/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 25525/2016, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având domiciliul fiscal în municipiul X, str. X, nr. 25, cam. X, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 4646/2016, 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/30.06.2016 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.06.2016 și **are ca obiect suma totală de Y lei** compusă din:

- Z lei impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată;
- W lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată .

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile 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/30.06.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.06.2016, respectiv data de **17.07.2016**, potrivit adresei anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, respectiv data de **08.08.2016**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin reprezentant legal dl HC, administrator al S.C. X S.R.L. și poartă semnătura acestuia în original.

Constatând 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 municipiul X, jud. X, prin dl HC.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din Brașov solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/30.06.2016 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de Y lei.

Pe linie de procedură

Pentru început, petenta enumeră „Obiectivele inspecției fiscale” înscrise în Raportul de inspecție și concluzionează că inspecția fiscală parțială nu a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul al rezultatului exercițiului financiar și de stabilire a profitului impozabil, implicit a impozitului pe profit de plată suplimentar și nici verificarea modului de calcul al taxei pe valoarea adăugată de plată și de stabilire a

taxei pe valoarea adăugată de plată suplimentar la bugetul general consolidat al statului.

Petenta mai contestă motivele de fapt invocate de organele de inspecție considerând că acestea nu sunt reale din următoarele rațiuni:

1. organele de inspecție fiscală și-au fundamentat concluziile înscrise în actele administrativ-fiscale contestate, exclusiv pe comportamentul considerat ca neadecvat din punct de vedere fiscal al furnizorilor SC P SRL, SC PM SRL, SC K SRL, SC Pro Carning & Corn SRL, SC SS SRL și SC CC SRL și pe incapacitatea unor organe fiscale din teritoriu de a efectua controale încrucișate la aceștia;
2. comportamentul „neadecvat din punct de vedere fiscal” al furnizorilor a fost construit exclusiv pe baza informațiilor extrase din documentele întocmite cu prilejul efectuării de controale încrucișate și inspecții fiscale și a informațiilor disponibile din aplicația ANAF www.fiscnet.ro. Petenta reproșează faptul că aceste documente au fost încheiate cu mult înainte de perioada în care s-a efectuat inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. iar organele de inspecție nu au mai verificat veridicitatea/ existența stărilor de fapt fiscale respective la data emiterii actelor administrative contestate;
3. în timpul acțiunii de inspecție fiscală nu au fost efectuate verificări proprii pentru a determina starea de fapt fiscală reală cu privire la furnizorii respectivi;
4. organele de inspecție fiscală nu au solicitat efectuarea de expertize, nu au efectuat în condițiile legii cercetări la fața locului și nici controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, pentru determinarea realității achizițiilor de bunuri și servicii;
5. motivele de fapt prezentate de organele de inspecție fiscală sunt doar „suspiciuni rezonabile” constituite din alegeri fără fundament legal, nereglementate de vreo prevedere legală în vigoare;
6. organele de inspecție fiscală au invocat ca temei de drept pentru neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă, prevederi legale abrogate de legiuitor la data efectuării acțiunii de inspecție fiscală și anume art. 6, art. 7, art.14, art. 23 și art. 64 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 11 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, încălcând astfel principiul de drept „tempus regit actum” conform căruia actele juridice se încheie în conformitate cu prevederile legale în vigoare la data întocmirii lui.

Petenta solicită anularea actelor contestate motivând că toate mijloacele de probă administrate de organele fiscale prin încălcarea gravă a procedurii fiscale în efectuarea inspecției, nu pot fi considerate mijloace de probă fiind incidente prevederile art. 55 alin. 2 și ale art. 49 alin. 1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Totodată, contribuabilul susține că atât Raportul de inspecție fiscală cât și Decizia de impunere emisă în baza acestuia, nu respectă prevederile art. 46 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale OANAF 3709/2015, cu privire la indicarea motivului de fapt și a temeiului de drept în baza cărora au fost stabilite obligații suplimentare, aspecte care reprezintă condiții de validitate a actului administrativ.

Pe fond

A. Petenta consideră că neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate și a taxei pe valoarea adăugată aferente s-a făcut prin încălcarea prevederilor legislației fiscale în vigoare și a jurisprudenței interne și a CJUE, cu privire la procedura administrativă de inspecție fiscală, determinarea stării de fapt fiscale

reale și prezentarea unor mijloace de probă legale iar în susținerea afirmației că deficiențele și concluziile consemnate în actele de control sunt nereale și implicit lipsite de fundament real al motivului de fapt invocat, aduce următoarele argumente:

- furnizorii SC P SRL, SC PM SRL, SC K SRL, SC Pro Carning & Corn SRL, SC SS SRL și SC CC SRL au fost contribuabili activi în toată perioada derulării tranzacțiilor comerciale între părți, fiind înregistrați în scopuri de TVA;
- organele de inspecție fiscală au respins în bloc toate facturile primite de la cei 6 furnizori, fără să precizeze care sunt condițiile legale de formă și fond neîndeplinite de fiecare document deținut și prezentat, în baza cărora s-a constatat că documentele respective nu întrunesc calitatea de document justificativ, sau care sunt bunurile/materialele achiziționate, care nu se regăsesc în realitate pe teren, ca atare sau înglobate în lucrările realizate;
- tranzacțiile comerciale cu cei 6 furnizori au fost plătite prin instrumente bancare, aspect recunoscut și de organele de inspecție fiscală în actele administrative atacate;
- în susținerea motivelor de fapt invocate organul fiscal nu prezintă mijloace de probă. Astfel, având în vedere faptul că organele teritoriale au consemnat că furnizorii nu funcționează la sediul declarat și că nu au putut lua legătura cu reprezentanții acestora petenta consideră că nu au avut mijloace de probă pentru a stabili că aceste societăți fac parte dintr-un circuit fictiv;
- legislația fiscală nu a condiționat dreptul beneficiarului de a deduce cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată de îndeplinirea de către furnizorii săi a obligațiilor fiscale și a reglementărilor contabile privind înregistrarea în evidențele contabile a facturilor emise, înregistrarea veniturilor aferente și colectarea TVA, ci exclusiv de efectuarea acestora în scopul realizării de venituri impozabile;
- este greșită aplicarea prevederilor art. 6 din OG 92/2003 și ale art. 11 din Legea 571/2003 pe motiv că furnizorii nu au putut fi verificați, având în vedere că evenimente au avut loc mult după evenimentele generatoare ale stării de fapt. Petenta contestă reconsiderarea cheltuielilor și a TVA în baza prevederilor art. 11 din Legea 571/2003 considerând că acestea nu au nicio legătură cu principiile contabilității românești reglementate prin OMFP nr. 3055/2009 și invocă în suținere Decizia 82/2013 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor . De asemenea petenta face referire la Decizia 6654/2013 a ÎCCJ pronunțată în dosarul nr. 1031/42/2011.
- nici Legea 571/2003 și niciun alt act normativ nu reglementează conținutul informativ al documentelor justificative pe care prestatorul trebuie să le anexeze la facturile întocmite pentru justificarea realității prestației sale. Petenta susține că documentele justificative solicitate prestatorilor sunt în concordanță cu prevederile contractelor încheiate între părți iar scopul economic al prestațiilor a fost relevat în situațiile de lucrări care prezintă amănunțit lucrările efectuate. Societatea consideră că a făcut dovada realității prestațiilor respective respectiv că achizițiile erau necesare și justificate prin specificul activității desfășurate, prestarea efectivă a fost probată cu documente, au fost încheiate contracte cu furnizorii, au fost prezentate documente care demonstrează prestarea efectivă;
- legiuitorul a instituit în sarcina ambelor subiecte ale raportului juridic fiscal obligația de a proba modul de respectare a legislației fiscale în vigoare iar organele fiscale nu și-au îndeplinit obligațiile legale rezumându-se la a invoca incapacitatea organelor din teritoriu de a efectua controale încrucișate la furnizorii din amonte, fără a solicita expertize, fără a efectua cercetări proprii la fața locului și fără a solicita informații de la alte persoane. Contestatara face referire în susținere la Deciziile 177/2011, 150/2011 și 324/2011 ale DGSC.

B. S.C. X S.R.L. contestă neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor

efectuate și a taxei pe valoarea adăugată aferente considerând că motivele de fapt invocate încalcă prevederilor legislației fiscale în vigoare și a jurisprudenței interne și a CJUE, cu privire la exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate și a TVA aferentă.

Petenta susține că dreptul de deducere a TVA a fost respins deoarece „TVA nu a fost colectată la bugetul general consolidat al statului” și având la bază „comportamentul fiscal neadecvat” al furnizorilor, or din prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146, alin. (1) lit a) din Legea 571/2003, coroborate cu normele de aplicare aprobate prin HG 44/2004, „rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă achizițiilor destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind condiționat numai de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.”

În susținere se rețin paragrafe din decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Cu privire la legislația internă, petenta afirmă că prin măsura adoptată, organele de control încalcă principiile contabile generale instituite de legiuitor în perioada 2013-2014 prin OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, iar în perioada 2015-2016 prin OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, respectiv principiul conform căruia veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli, coroborat cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Din interpretarea acestora petenta consideră că organele de control trebuiau să aplice aceleași prevederi legale și veniturilor realizate ca urmare a cheltuielilor precum și asupra TVA colectată.

Contribuabilul susține că toate cheltuielile înregistrate ca urmare a achizițiilor de bunuri și/sau servicii de la cei 6 furnizori în discuție, au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile efectuate, iar veniturile astfel realizate și taxa colectată au fost evidențiate în contabilitate, respectiv că nu ar putea realiza venituri fără a efectua și cheltuieli în acest sens (Decizia ICCJ nr. 1470/2012, adresa 280320/27.08.2008 a MEF) și că în jurisprudența europeană s-a statuat concluzia că principiul neutralității fiscale nu face distincție între tranzacții legale și ilegale (Cauzele C-255/02 Halifax, C-349/96 Card Protection Plan, C-283/95 Karlheinz Fischer).

Pentru a justifica necesitatea achizițiilor în discuție, petenta precizează că în baza contractului-cadru, încheiat cu S.C. P&T SRL, clientul i-a transmis note de comandă punctuale, pentru realizarea de lucrări la obiectivele Hala industrială F S, Hală Producție S&S, Centrul Comercial PL Plaza, K Sport Medicine. Pentru a executa aceste lucrări asumate prin contract, SC X SRL a încheiat contracte, legal întocmite, de furnizare de materii prime și materiale sau de executare a unor lucrări specifice, cu diverși furnizori, printre care SC P SRL, SC K SRL, S.C. PM SRL, SC P&C SRL, S.C. SS SRL și SC CC SRL.

Referitor la achizițiile de la aceste societăți, contestatara precizează următoarele:

- toate materialele, lucrările și serviciile achiziționate au fost refacturate antreprenorului general S.C. P&T SRL potrivit contractului cadru de prestări de servicii încheiat cu acesta, contravaloarea acestora fiind încasată prin instrumente bancare;

- toate lucrările efectuate de aceste societăți se regăsesc în situațiile de lucrări centralizatoare întocmite de subcontractorul SC X SRL, pentru lucrările efectuate pentru antreprenorul S.C. P&T SRL la obiectivele Hala industrială F S, Hala Producție S&S, Centrul Comercial P L Plaza, K Sport Medicine.

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/30.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. un **impozit pe profit în sumă de Z lei**, perioada supusă verificării fiind 15.01.2013-30.09.2015 și **TVA de plată în sumă de W lei**, perioada supusă verificării fiind 27.02.2013-31.12.2015.

Conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.06.2016, în perioada 01.02-30.06.2016 inspectorii fiscali din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală parțială. Inspecția a fost suspendată în perioada 21.04- 21.06.2016 pentru efectuarea unui control încrucișat la societatea afiliată SC P&T SRL.

Inspecția fiscală a fost demarată la solicitarea A.J.F.P. x- Serviciul Registre Contribuabili, Declarații Fiscale și Bilanțuri, Persoane Juridice, ca urmare a controlului inopinat efectuat de către inspectorii antifraudă la această societate și având în vedere aspectele consemnate în Procesul verbal nr. 5516/28.09.2015 întocmit de aceștia.

În fapt, în Procesul verbal nr. 5516/28.09.2015 au fost consemnate aspecte cu privire la constituirea unui grup de societăți comerciale angrenate într-un circuit tranzacțional fictiv, cu scopul de a-și crea avantaje fiscale, din care fac parte:

1. SC P SRL,
2. SC PM SRL,
3. SC K SRL,
4. SC P&C SRL,
5. SC SS SRL,
6. SC CC SRL,
7. SC X SRL.

La societățile prezentate mai sus au fost efectuate, de către inspectorii ANAF din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală și din cadrul AJFP- Inspecție Fiscală, controale încrucișate și inspecții fiscale, pentru care s-au întocmit Procese verbale respectiv Rapoarte de inspecție fiscală. Prin cumularea informațiilor culese ca urmare a controalelor efectuate, cu informații din baza de date ANAF, s-a evidențiat constituirea unui grup de societăți a căror furnizori inițiali au fost înființați cu scopul de a crea circuite economice fictive prin emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale către diverși beneficiari, tranzacțiile efectuate neavând un scop economic și neputând fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, iar banii încasați prin diverse bănci, aferenți acestor facturi, au fost ridicați în numerar cu ajutorul cardurilor bancare.

II.1. Referitor la impozitul pe profit

Din verificările efectuate inspectorii fiscali au constatat că SC X SRL lucrează în principal în regim de subantrepriză, antreprenorul general fiind SC P&T SRL. Pentru lucrările executate societatea se aprovizionează cu materiale pentru care întocmește Nota de recepție iar la ieșirea din gestiune a materialelor consumate se întocmește Bon de consum.

În perioada verificată, agentul economic înregistrează preponderent venituri din prestarea la intern a lucrărilor de construcții montaj instalații electrice și termice industriale și civile, în regim de subantrepriză, și achiziționează materialele și

manopera de pe piața internă. Agentul economic a mai obținut venituri din vânzări de mărfuri reprezentând stocuri de materiale și utilaje achiziționate în scopul revânzării.

În urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat deficiențe în ceea ce privește modul de calcul al profitului impozabil, după cum urmează:

A. În perioada verificată, agentul economic înregistrează în evidențele contabile valoarea lucrărilor în curs de execuție în contul 332 „Servicii în curs de execuție” la nivelul valorilor înregistrate în contul 601-„Cheltuieli cu materii prime și materiale”, nefiind respectate prevederile OMFP 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, respectiv serviciile în curs nu sunt înregistrate în contabilitate la valoarea efectivă, care cuprinde atât cheltuielile directe cât și cheltuielile indirecte și cheltuielile generale de administrație. Astfel, potrivit pct. 259 din OMFP 3055/2009 cu modificările și completările ulterioare, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării lor iar contravaloarea lucrărilor de construcție este stabilită pe baza situațiilor de lucrări/deviz, document care cuprinde toate elementele costului de producție aferent obținerii unui obiectiv de construcție.

Deoarece agentul economic nu evidențiază lucrările în curs, în mod corect, înregistrând venituri la nivelul valorii materiilor prime cont 601, fără a mai aloca și valoarea cheltuielilor directe cu manopera, valoarea serviciilor executate de terți etc, precum și valoarea costurilor indirecte respectiv cheltuielile generale de administrație aferente perioadei, în baza prevederilor art. 19 și ale art. 21 alin. (1), din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul bazei impozabile, aferente fiecărei perioade fiscale în parte, prin considerarea veniturilor aferente serviciilor în curs neînregistrate în sumă totală de V lei (V1 lei în 2013, V2 lei în 2014 și V3 lei în 2015).

B. În declarația privind Impozitul pe profit aferent anului 2013, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. INTERNET-48644368-2014/25.03.2014, agentul economic a preluat la rândul 14 “Amortizare fiscală” suma de A lei dar nu a omis să preia această sumă și la rândul 29 “Cheltuieli cu amortizarea contabilă”, dublând în acest mod valoarea cheltuielilor cu amortizarea, deductibile la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit.

Astfel în baza prevederilor art.21, alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de control au considerat suma de A lei ca și cheltuielă nedeductibilă fiscal la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit.

C. În Procesul verbal nr. 5516/28.09.2015, în care se consemnează că SC X SRL, a acționat ca societate interpusă în tot acest circuit tranzacțional fictiv, inspectorii antifraudă au consemnat referitor la cele 6 societăți enumerate mai sus, următoarele:

1. SC P SRL,

SC P SRL facturează către SC X SRL, în perioada 2013-2014 suma totală de P1 lei cu TVA aferentă P2 lei.

Din Procesul verbal nr. 3489/06.05.2015 întocmit de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală 7 Sibiu și din Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/28.01.2016 încheiat de inspectorii din cadrul AJFP x Inspecție Fiscală la SC P SRL se rețin următoarele:

- la sediul social din loc. x, str. Primăverii, nr. 482, jud. x nu a fost găsit niciun reprezentant legal al societății.
- în perioada 2013-2014 principalii furnizori ai SC P SRL sunt:

a) SC SP SRL, care facturează către SC P SRL suma totală de X lei cu TVA în sumă de X lei.

Urmare a verificărilor efectuate la SC SP SRL, consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/02.09.2015, încheiat de inspectorii din cadrul A.J.F.P. x-

Inspecție Fiscală și în PV nr. 2880/12.02.2015 încheiat de către inspectori din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Sibiu, s-a constatat că:

- SC SP SRL nu are și nu a avut angajați, astfel neavând posibilitatea de a efectua prestările de servicii constând în lucrări de construcții facturate în baza contractelor de execuție;
- deși a depus lunar deconturi de TVA s-a ajuns la concluzia că tranzacțiile efectuate în perioada 2013-2014 nu au un scop economic, în conformitate cu prevederile legale;
- din consultarea bazei de date ANAF reiese ca societatea nu a depus situația financiară pe anul 2013;
- dl FA în calitate de administrator la SC SP SRL se sustrage de la efectuarea verificărilor financiar- contabile, nefiind găsit nici la adresa unde are sediul social și nici la domiciliul fiscal.

Din analiza diagramei C-Lynx reiese faptul că principalul furnizor de bunuri/servicii al SC SP SRL în perioada 2013-2014 este S.C. CP SRL Constanța, de la care în anul 2013 a declarat achiziții în sumă de X, cu TVA X lei, iar în anul 2014 în sumă de X lei, cu X lei.

Din constatările rezultate în urma acțiunii de control desfășurată la S.C. CP SRL Constanța, cuprinse în Procesul verbal nr. 2880/12.02.2015 încheiat de DRAF 7 Sibiu, rezultă următoarele:

- în timpul acțiunii de control societatea a fost reprezentată de administratorul acesteia: Iosif N L identificat cu CNP X;
- în nota explicativă dată în fața organelor de control acesta a declarat că firma a fost înființată la insistențele numitului G din Constanța, primind în schimb 800 lei pentru a fi de acord cu semnarea documentelor juridice de înființare a societății și pentru a prelua funcția de administrator;
- firma nu a avut salariați, nu a deținut bunuri mobile sau imobile, administratorul a declarat că nu deține niciun document al societății întrucât acestea nu s-au aflat niciodată asupra sa, iar inspectori au apreciat că acesta este o persoană semianalfabetă și fără venituri;
- în data de 08 septembrie 2014 inspectorii antifraudă au efectuat un control la sediul social declarat al firmei, unde proprietarul imobilului a declarat că această firmă nu a desfășurat nicio activitate la acea adresă.

b) SC IN B.T. SRL, care facturează către SC P SRL suma totală de X lei cu TVA în sumă de X lei.

Urmare a verificărilor efectuate la SC IN BT SRL, consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr. F-W/10.07.2015, încheiat de inspectori din cadrul AJFP Brașov-Inspecție Fiscală, **referitor la principalii furnizori** s-a constatat că:

b.1) S.C. P A S.R.L. Baia Sprie, a fost supusă unui control încrucișat efectuat de către inspectori din cadrul AJFP Maramureș- Activitatea de Inspecție Fiscală, în urma căruia s-a constatat faptul că a facturat în luna iunie 2014 bunuri și servicii către SC IN BT SRL (materiale construcții, mărfuri diverse, închiriere utilaje, servicii turistice) în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, facturi ce au au fost stornate în aceeași lună.

Potrivit precizărilor făcute de organele de control din cadrul AJFP Maramureș a rezultat faptul că S.C. P A SRL nu a prestat efectiv serviciile facturate către S.C. IN B.T. SRL, firma nu are salariați, nu are bunuri în patrimoniu și având în vedere faptul că facturile au fost stornate în aceeași lună și nu au fost refăcute rezultă că tranzacțiile nu sunt reale.

b.2) S.C. LGA S.R.L. Constanța, care declară în anul 2014 livrări către SC IN B.T. SRL în sumă de 3.733.683 lei, cu TVA în sumă de x lei, a fost supusă unui control

Încrucișat efectuat de către inspectori din cadrul AJFP Constanța, în urma căruia s-a constatat că:

- operatorul economic nu funcționează la sediul social declarat;
- administratorul societății nu s-a prezentat la sediul organelor fiscale din Constanța cu documentele financiar- contabile solicitate;
- în perioada în care a declarat livrări către S.C. IN B.T. SRL societatea declară achiziții de bunuri și servicii care nu sunt confirmate de furnizorii.

Spre exemplu: în luna septembrie 2014 S.C. LGA SRL a declarat achiziții de la S.C. M INT SRL București, în sumă de X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei și de la S.C. M CLUB SRL București, în sumă de X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei, iar acești parteneri comerciali nu au raportat în declarația 394, că au efectuat livrări de bunuri și servicii către S.C. LGA SRL. Mai mult, asociatul unic și administratorul S.C. M INT SRL, d-na Z Iosefina, declară că societatea nu desfășoară activitate de comerț cu ridicata, ci exclusiv comerț cu amănuntul, iar facturile sunt emise doar la cererea clientului pe baza bonurilor fiscale emise de casa de marcat.

b.3) S.C. CP SRL Constanța, de la care în anul 2014 declară achiziții în sumă de X lei cu TVA în sumă de X lei, a fost supusă unui control încrucișat efectuat de către inspectori din cadrul AJFP Constanța, constatările fiind prezentate anterior la punctul 1a), societatea figurând și ca furnizor al SC SP SRL Brașov.

Având în vedere cele mai sus prezentate, în urma inspecție fiscale desfășurate la S.C. IN B.T. SRL, organele de control au concluzionat că achizițiile de bunuri și servicii de la furnizorii mai sus amintiți sunt fictive, controalele încrucișate efectuate neconfirmând realitatea operațiunilor.

c) S.C. LGA SRL

SC P SRL declară achiziții de la SC LGA SRL în sumă de X lei, cu TVA X lei, care nu sunt confirmate de furnizor prin declarațiile 394 depuse. În anul 2014 SC LGA SRL depune decont de TVA și declarația 394, doar pentru luna septembrie 2014, livrările declarate fiind către alt partener iar pentru anul 2014 societatea nu a depus bilanț contabil.

În urma controlului încrucișat efectuat de către inspectori din cadrul AJFP Constanța, la SC LGA SRL, au fost contatate aspectele detaliate mai sus la lit. b.2).

Analizând aspectele prezentate mai sus, se reține organele de control au concluzionat că furnizorii direcți și indirecti ai S.C. P SRL sunt societăți care crează documente de proveniență și aparența existenței unor operațiuni licite, interpunându-se fictiv în circuitul tranzacțional cu scopul de a crea avantaje fiscale constând cheltuieli deductibile și TVA deductibilă beneficiarilor. Astfel, se reține că societățile de la care SC P SRL a declarat achiziții de bunuri și servicii, respectiv SC SP SRL, SC IN BT SRL și SC LGA SRL au comportamentul unor firme de „tip fantomă”.

2. SC PM SRL

SC PM SRL declară în anul 2013 livrări către SC X SRL în sumă de X lei, cu TVA în sumă de X lei.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-Q/23.12.2015, încheiat la S.C. PM SRL, rezultă că la adresa din mun. X, str. Plugarilor, nr.1, unde este înregistrat sediul social al acesteia, nu a fost găsit niciun reprezentant al societății sau o altă persoană care să poată oferi informații cu privire la societate sau reprezentanții săi.

Din datele raportate de către SC PM SRL în trim. III și IV. 2013 în Declarația 394, pentru anul 2013, în contrapartidă cu furnizorii și clienții acesteia, a rezultat că au fost declarate achiziții în sumă de X lei, cu TVA de X lei, de la un singur furnizor, respectiv SC IS SRL, care nu confirmă livrările prin declarațiile depuse. Inspectorii fiscali au luat legătura cu administratorul societății SC IS SRL, care a declarat că „societatea noastră nu a avut niciodată vreo relație comercială cu SC PM SRL, astfel

că nu putem să vă atașăm niciun fel de document legat de această societate. Vă informăm totodată că am mai avut control de la finanțe și de la Poliție referitor la această firmă pe parcursul acestui an....”

Organele fiscale au constatat că SC IS SRL este un operator economic cu un comportament fiscal adecvat, fapt pentru care tranzacțiile înregistrate și declarate de SC PM SRL ca și achiziții nu prezintă suport legal.

Ca urmare a verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă au concluzionat că „...PM SRL a efectuat prestări de servicii fictive, fiind conceput un circuit scriptic de tranzacționare succesivă, pentru crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat, cu scopul de a crea în mod artificial cheltuieli și TVA deductibile pentru clienții societății PM SRL, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor fiscale datorate la bugetul de stat”. Deoarece societatea nu funcționează la sediul social respectiv domiciliul fiscal, a fost declarată inactivă de organul fiscal cu drept de administrare.

Având în vedere faptul că societatea nu a depus D112 și nu figurează cu angajați, s-a tras concluzia că nu a avut posibilitatea de a efectua prestări de servicii în beneficiul SC X SRL.

3. SC K SRL

În perioada 2013-2014 SC X SRL declară achiziții de la SC K SRL în sumă totală de X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei.

Conform informațiilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-R/24.02.2015, încheiat de către organe de inspecție din cadrul A.J.F.P. X, la SC K SRL, societatea nu funcționează la sediul social declarat din loc. X, str. X nr. 111, județul X. Proprietarul acestui spațiu, respectiv SC C SA Brașov reprezentată de către d-na Claudia P în calitate de director economic, a declarat că a fost încheiat un contract de închiriere între C SA, în calitate de proprietar și K SRL în calitate de chiriaș, însă această societate comercială nu a funcționat la acest sediu și nu poate să furnizeze niciun fel de informații despre aceasta.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-R/24.02.2015 se mai precizează că, din verificările efectuate de inspectorii din cadrul DGRAF Sibiu s-au constatat următoarele:

- SC K SRL nu funcționează la sediul social declarat;

- Nica S având calitatea de asociat unic și administrator la K SRL (în perioada în care au fost efectuate tranzacțiile) se sustrage de la efectuarea verificărilor financiar-contabile și nu a dat curs invitațiilor de a se prezenta în fața organelor de control cu documentele solicitate;

- conform datelor existente în vectorul fiscal SC K SRL nu a avut angajați

De asemenea, **referitor la principalii furnizori** declarați de SC K SRL, se precizează că:

a) SC PM SRL Brașov, declară în anul 2013 livrări către SC K SRL în sumă totală de X lei, cu TVA aferentă X lei. Detalii despre societatea SC PM SRL sunt prezentate mai sus la punctul 2.

b) SC B AGRO S.R.L., nu a declarat în anul 2014 livrări către SC K SRL, în timp ce aceasta din urmă declară achiziții în valoare de X lei cu TVA de X lei.

La B AGRO S.R.L. a fost efectuată o inspecție fiscală privind perioada 01.03.2012- 31.12.2013, în urma căreia a fost întocmit Raport de inspecție fiscală 201/29.04.2014 și Decizia de impunere 277/29.04.2014 prin care au fost stabilite obligații principale suplimentare în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei. Ulterior inspecției fiscale B AGRO S.R.L. a fost declarată inactivă pe motiv că nu funcționează la sediul declarat. Organele de control au precizat că nu s-a putut verifica realitatea tranzacțiilor declarate de K SRL în condițiile în care în declarația 394 pentru luna martie 2014 B AGRO S.R.L nu declară aceste livrări, iar în decontul de TVA aferent

lunii martie 2014, la TVA colectată societatea înregistrează TVA în sumă totală de doar X lei.

Ca o concluzie a verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă au apreciat că K SRL, a declarat la organul fiscal achiziții fictive de bunuri și servicii cu scopul de a anula TVA de plată, respectiv TVA colectată aferentă livrărilor de bunuri și servicii prestate către "beneficiarii" acestor tranzacții fictive.

c) SC E D TRANS S.R.L. Baia Mare, de la care SC K SRL a declarat în anul 2014 achiziții în valoare de X lei, cu TVA X lei, nu a declarat livrări către K SRL. De asemenea, cu ocazia verificărilor efectuate la acest contribuabil s-a constatat că:

- la domiciliul fiscal al societății nu se desfășoară activitate iar administratorul societății nu a putut fi contactat și nu s-a prezentat la organul fiscal deși i-au fost transmise invitații;

- a fost întocmit Aviz privind propunerea de declarare în inactivitate;

- din discuțiile purtate cu dna. D Ana, care a condus evidența contabilă până la 30.06.2013, a rezultat faptul că asociatul societății a cesionat părțile sociale unei alte persoane pe care nu o cunoaște.

d) SC P&C SRL, CUI declară atât livrările cât și achiziții de la SC K SRL astfel că bunurile și serviciile declarate de SC K SRL ca livrări se întorc tot la aceasta prin SC P&C SRL.

Deoarece HR este administrator la SC X SRL și totodată asociat unic și administrator la SC P&C SRL, echipa de inspecție fiscală i-a solicitat să-i pună la dispoziție documentele financiar- contabile ale SC P&C SRL în vederea efectuării unui control încrucișat pe relația cu SC X SRL. DI Handaric Remus, a precizat că toate documentele financiar- contabile i-au fost ridicate de către administratorul judiciar și că va prezenta Procesul verbal de predare primire a documentelor financiar contabile, fapt care nu s-a întâmplat. Organele de control precizează că solicitarea documentelor financiar- contabile ale SC P&C SRL, s-a făcut în scris atât către administratorul SC P&C SRL, HR, cât și către administratorul judiciar, Con I SPRL, dar că nu s-a primit niciun răspuns.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a preluat constatările referitor la SC P&C SRL din Raportul de inspecție fiscală nr. F-P/27.04.2015, în care se precizează că:

- are ca obiect principal de activitate „Creșterea păsărilor”;

- aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.01.2013;

- a fost inactivă în perioada 20.05.2012-17.08.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- are ca administrator și asociat unic pe dl HR persoană care figurează ca administrator și la SC X SRL;

- a depus la organul fiscal declarații informative cod 394 pentru perioada martie –iunie 2014 și Deconturi de TVA până inclusiv pentru luna decembrie 2014 însă declară operațiuni doar în luna iunie 2014;

- pentru anul 2013 a depus bilanț contabil din care rezultă că nu a desfășurat activitate, iar pentru semestrul I 2014 nu a mai depus situație financiară;

- nu a avut salariați cu forme legale.

Având în vedere aspectele consemnate mai sus, s-a constatat că achizițiile înregistrate de către SC K SRL în perioada 2013 – 2014 de la PM SRL, SC P&C SRL, SC B AGRO S.R.L., SC E D TRANS S.R.L. nu sunt reale/nu sunt recunoscute de către furnizori și că furnizorii direcți și indirecti ai S.C. K S.R.L. sunt societăți care crează documente de proveniență și aparența existenței unor operațiuni licite, interpunându-se fictiv în circuitul tranzacțional, cu scopul de a crea avantaje fiscale constând în cheltuieli deductibile și TVA deductibilă beneficiarilor.

4. SC P&C SRL

În anul 2014 SC X SRL, declară achiziții de la SC P&C SRL în sumă de X lei cu TVA în sumă de X lei, dar furnizorul nu declară aceste livrări.

În urma verificărilor efectuate la SC P&C SRL, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-P/27.04.2015, concluziile organelor de control fiind prezentate anterior la punctul 3 d).

Principalii furnizori ai SC P&C SRL sunt:

a) S.C. K S.R.L.

Asa cum am prezentat mai sus la punctul 3, lit.d) relația dintre SC K SRL și SC P&C SRL este una circulară în care SC K SRL își declară achiziții prin interpunerea în circuit a SC P&C SRL

b) SC U ENTR SRL

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-P/27.04.2015, încheiat la SC P&C SRL, SC U ENTR SRL are ca obiect principal de activitate „Creșterea păsărilor”. Inspectorii fiscali precizează că societatea nu funcționează la sediul social declarat, are ca administrator și asociat unic pe dl HR, nu a avut salariați încadrați cu forme legale și a depus la organul fiscal contouri de TVA până în luna decembrie 2014 însă declară efectuarea de operațiuni doar în luna iunie 2014. De asemenea, operatorul economic a depus la organul fiscal declarații informative cod 394 pentru perioada martie –iunie 2014 în care sunt declarate achiziții de la SC K SRL (TVA Y lei) și P&C SRL (TVA Z lei) și livrări către mai mulți operatori economici, dintre care și P&C SRL (TVA Z lei). Conform bilanțului contabil depus la organul fiscal, societatea nu a desfășurat activitate în anul 2013 iar pentru semestrul I 2014 contribuabilul nu a mai depus situația financiară.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, concluzia organelor de control a fost că achizițiile înregistrate de către SC P&C SRL de la SC K SRL și SC U ENTR SRL nu au la baza documente reale și legal întocmite.

5. SC SS SRL

În anul 2013 SC X SRL declară achiziții de la SC SS SRL în sumă de X lei, cu TVA în sumă de X lei, iar acesta din urmă declară livrări către SC X SRL în sumă de X lei, cu TVA în sumă de X lei.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-L/06.11.2015, încheiat de către inspectorii din cadrul AJFP Brașov- Inspecție fiscală, la SC SS SRL, se precizează că societatea care are obiectul principal de activitate declarat “Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” cod CAEN 4120, nu funcționează la sediul social din mun. X, Strada Nucului, Nr. 33, Bloc B1, Scara A, Ap. 13, birou 3 și nu a avut niciodată salariați încadrați cu contract de muncă.

Referitor la principalii furnizori declarați de societate din Raportul de inspecție fiscală nr. F-L/06.11.2015 încheiat la SC SS SRL, rezultă următoarele:

a) SC M P IMPEX SRL- care are obiectul principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor” cod CAEN 4677, declară livrări către SC SS SRL în sumă de X lei cu TVA de X lei, în timp ce SC SS SRL declară achiziții în sumă de X lei cu TVA aferentă X lei

b) SC S CONSULTING SRL care are obiectul principal de activitate declarat „Activități de consultanță pentru afaceri și management” cod CAEN 7022, nu declară livrări către SC SS SRL, în timp ce acesta din urmă declară achiziții în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei.

Cele două societăți au sediul fiscal declarat la aceeași adresă, respectiv în jud. X, oraș X, str. Lalelei nr. 21, cam. 1. și domiciliul fiscal în loc. X, str. Păstorel Teodoreanu nr. 3 jud. X. Cu ocazia verificărilor efectuate de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 1 Suceava la domiciliile fiscale ale celor două societăți, s-a

constatat că acestea nu desfășoară niciun fel de activitate economică la această adresă.

Inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 2 Constanța au efectuat verificări la sediul social al celor două societăți și au constatat că SC M P IMPEX SRL și SC S CONSULTING SRL nu au desfășurat și nu desfășoară activitate la această adresă. Cu această ocazie, fiul proprietarului imobilului unde era declarat sediul social al celor două societăți dl M Silviu a declarat că a primit suma de 5.000 lei în schimbul acceptării înființării a trei societăți la această adresă. Inspectorii antifraudă, cu ajutorul organelor de poliție, l-au identificat pe fostul administrator al SC M P IMPEX SRL, dl S Frant, care a declarat că nu știe să scrie și să citească și că nu poate oferi relații cu privire la activitatea desfășurată de societate până la cedarea părților sociale către M Darius.

Inspectorii fiscali au concluzionat că societățile menționate au fost create cu scopul de a fi angrenate în circuite tranzacționale fictive, cu rolul de a emite facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale către diverși beneficiari.

6. SC C C SRL

SC CC SRL declară livrări către SC X SRL în sumă totală de X lei, cu TVA în sumă de X lei.

În procesul verbal nr. 5516/28.09.2015 întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală 7 Sibiu, referitor la SC CC SRL se precizează că a fost interpusă într-un circuit fictiv al documentelor, având ca furnizor societatea SP SRL, la care s-a făcut referire mai sus, concluzia inspectorilor antifraudă fiind că SC CC SRL, a declarat la organul fiscal achiziții fictive de bunuri și servicii cu scopul de a anula TVA de plată, respectiv TVA colectată aferentă livrărilor de bunuri și servicii prestate către "beneficiarii" efectivi ai acestor tranzacții fictive, în cazul de față către SC X SRL.

Având în vedere aspectele cele prezentate mai sus cu privire la cei 6 furnizori, organele de control concluzionează că SC X SRL, s-a interpus în circuitul tranzacțional fictiv prezentat anterior, cu scopul de a obține avantaje fiscale reprezentând cheltuieli și TVA deductibile. Astfel, deoarece SC X SRL, înregistrează achiziții care nu sunt reale, nu sunt recunoscute și/sau declarate de către furnizori, nu au la bază documente care să îndeplinescă condițiile cerute de art. 6 din Legea nr. 82/1991, Legea contabilității, republicată, pentru a fi considerate documente justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, organele de control au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent achizițiilor declarate de la SC P SRL, SC PM SRL, SC K SRL, SC P&C SRL, SC SS SRL, SC CC SRL la nivelul anului 2013 baza de calcul a impozitului pe profit a fost diminuată cu suma de C lei iar la nivelul anului 2014 cu suma de C1 lei.

Având în vedere deficiențele constatate prezentate anterior, organele de control au recalculat profitul impozabil aferent perioadelor fiscale verificate și au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății un impozit pe profit total în sumă de Z lei.

II.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada verificată SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de W lei în baza facturilor de la SC P SRL (P2 lei), SC P&C SRL (X lei), SC K SRL (X lei), SC SS SRL (X lei), SC PM SRL (X lei) și SC CC SRL (X lei).

Date fiind aspectele prezentate referitor la acești furnizori, la capitolul privind Impozitul pe profit și având în vedere prevederile art. 11 alin. (1), art. 134 alin (1), (2), art. 145, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de W lei.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile de cheltuieli și deducerea de TVA în baza unor facturi având la furnizor datele SC P SRL, SC PM SRLSC K SRL, SC P&C SRL, SC SS SRL, SC CC SRL, au fost sesizate organele de cercetare penală din cadrul DIICOT- Serviciul Teritorial X, în vederea stabilirii dacă aspectele constatate de inspectorii ANAF întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. 1 lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Pe linie de procedură

III. 1. Cauza supusă soluționării DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații este dacă aspectele semnalate de contestatoare sunt întemeiate și de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat la S.C. X S.R.L., în perioada 01.02.2016- 30.06.2016, 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 și taxa pe valoarea adăugată. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 21.04.2016-21.06.2016 pentru efectuarea unui control încrucișat. În urma inspecției a fost întocmit Raportul de inspecției fiscale nr. F-X/30.06.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-BV 276/30.06.2016.

În contestația depusă, petenta precizează că organele de control și-au fundamentat concluziile înscrise în actul administrativ atacat pe baza comportamentului furnizorilor constat de alte organe fiscale, anterior datei de începere a inspecției și fără a verifica veridicitatea existenței stărilor de fapt fiscale prin efectuarea de verificări proprii, expertize sau cercetări la fața locului.

În drept, în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

Art. 55 Mijloace de probă

(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;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

În conformitate cu prevederile legale mai sus citate se constată că Legea 207/2015 lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că în perioada 21.04.2016-21.06.2016 inspecția fiscală a fost suspendată pentru efectuarea unui control încrucișat la SC P&T SRL, societate de la care petenta a subcontractat lucrările efectuate în perioada verificată. Rezultă deci că atunci când organele de inspecție fiscală au considerat necesară efectuarea unui control încrucișat, acesta a fost efectuat.

De asemenea, se reține că echipa de control a solicitat de la dl HR-administrator la SC X SRL și totodată asociat unic și administrator la S.C. P&C S.R.L., atât verbal cât și în scris, să-i pună la dispoziție documentele financiar contabile de la SC P&C SRL în vederea efectuării unui control încrucișat. Deși dl HR a afirmat că toate documentele financiar contabile au fost ridicate de către administratorul judiciar și că va pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală procesul verbal de predare-primire a acestora, până la finalizarea inspecției nu a prezentat niciun document din care să reiasă cele afirmate iar administratorul judiciar, C Ins SPRL, nu a dat curs cererii de a prezenta documentele S.C. P&C S.R.L. și nici nu a formulat niciun răspuns la solicitarea organelor de control. Din acest motiv la fundamentarea constatărilor au fost preluate informațiile din Raportul de inspecție fiscală nr. F-P/27.04.2015, întocmit de inspectori din cadrul AJFP X la acest contribuabil.

Se constată deci că organele de control au efectuat diligențele pentru efectuarea de cercetări proprii și că acest lucru nu a fost posibil, HR –care în calitate de administrator la SC X SRL semnează contestația în cauză, fiind chiar cel care s-a sustras de la efectuarea verificărilor la S.C. P&C S.R.L.

Referitor la susținerea petentei că nu au fost efectuate verificări proprii, se mai reține că societățile de pe lanțul tranzacțional nu funcționează la sediul fiscal, nu s-a putut lua legătura cu persoanele care le reprezintă și sunt fie inactive fie în insolvență, stare care nu s-a modificat până la finalizarea inspecției la SC X SRL, astfel că, având în vedere aceste aspecte, nu se justifică solicitarea efectuării de noi controale. Mai mult, prevederile art. 55, alin. 1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, permit organelor de control să administreze probe, inclusiv informații primite de la alte organe fiscale, nefiind impusă condiția ca informațiile să fie obținute după data începerii inspecției fiscale.

Astfel, în fundamentarea deciziei contestate, organele de control au avut în vedere informațiile furnizate de documentele prezentate de contribuabil, informații din bazele de date ANAF, concluziile transmise de inspectorii antifraudă prin Procesul verbal nr. 5516/28.09.2015 întocmit la SC X SRL, precum și informații desprinse din controale inopinate și inspecții fiscale efectuate atât de inspectorii antifraudă cât și de inspectori din cadrul Administrațiilor Județene ale Finanțelor Publice din care enumerăm:

- Procesul verbal nr. 3489/06.05.2015 întocmit de DGRAF 7 Sibiu și RIF nr. F-Y/28.01.2016 încheiat de AJFP X la SC P SRL (furnizor direct al SC X SRL);
- Procesul verbal nr. 2880/12.02.2015 întocmit de DGRAF 7 Sibiu și RIF nr. F-Z/02.09.2015 încheiat de AJFP X la SC SP SRL (furnizor direct al SC P SRL);
- RIF nr. F-W/10.07.2015 încheiat de AJFP X la SC In B.T. SRL (furnizor direct al SC P SRL);

- RIF nr. F-Q/23.12.2015 încheiat de AJFP X la SC PM SRL (furnizor direct al SC X SRL);
- RIF nr. F-R/24.02.2015 încheiat de AJFP X la SC K SRL (furnizor direct al SC X SRL);
- RIF nr. F-P/27.04.2015 încheiat de AJFP X la S.C. Pro Carning&COM S.R.L. (furnizor direct al SC X SRL);
- RIF nr. F-L/06.11.2015 încheiat de AJFP X la S.C. SS S.R.L. (furnizor direct al SC X SRL);

Organul de soluționare mai reține că unii dintre administratorii societăților din lanțul de tranzacționare, cu care organele de control au putut lua legătura, fie precizează că nu au avut relații comerciale cu societățile care declară achiziții de la aceștia (SC IS SRL, SC M INT SRL) fie sunt persoane care au primit bani pentru a semna documentele de înființare a societății (SC CP SRL, SC M P IMPEX SRL) dar nu au avut nicio legătură cu activitatea ulterioară a acestora (persoane semianalfabete)

Astfel, având în vedere că la majoritatea societăților din lanț au fost efectuate verificări, în urma cărora s-a constatat că nu aveau capacitatea umană și materială necesară pentru a efectua livrările către SC X SRL, se reține că suspiciunea organelor de control cu privire la realitatea operațiunilor este fondată.

În ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal atacat se constată că sunt incidente prevederile art. 46 și art. 97 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

- (1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.
- (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:
- a) denumirea organului fiscal emitent;
 - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
 - c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;
 - e) motivele de fapt;
 - f) temeiul de drept;
 - g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
 - h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
 - j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

“Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

De asemenea, conținutul și modul de completare a formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, sunt reglementare prin Ordinul 3709/2015, care la Anexa 2 precizează:

“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru

stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.[...]

2.1.2. "Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat."

Din verificarea documentelor în speță organul de soluționare a constatat următoarele:

- actul administrativ fiscal contestat a fost întocmit cu respectarea dispozițiilor legale aplicabile în materie și conține toate elementele obligatorii prevăzute la art. 46 și 97 citate mai sus;
- din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt" organele de inspecție fiscală au înscris în detaliu motivele și acțiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare, precum și care au fost documentele în baza cărora acestea au stabilit că societatea datorează impozit pe profit și TVA de plată;
- detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume, respectiv cuantumul total al impozitului pe profit și al TVA respinsă la deductibilitate/stabilită suplimentar de plată, sunt înscrise în Raportului de inspecție fiscală, care conform art. 131 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prezintă constatările inspecției din punct de vedere factic și legal;
- în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție prezintă modul de determinare a impozitului pe profit și a TVA stabilită suplimentar de plată, iar în cuprinsul contestației petenta nu sesizează deficiențe privind modul de calcul a acestor obligații fiscale;
- în Decizia de impunere nr. F-X/30.06.2016 organele de control au prezentat temeiul de drept pe care și-au fundamentat constatările, la punctele 2.1.3. "Motivul de drept" în Decizia de impunere, precum și în Raportul de inspecție fiscală, fiind enumerate, pentru fiecare obligație fiscală principală, prevederile legale în baza cărora au fost respinse la deductibilitate cheltuielile și s-a determinat impozitul pe profit de suplimentar de plată, precum și articolele de lege care au dus la respingerea la deductibilitate a TVA;

astfel, nu poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că Raportul de inspecție și Decizia de impunere nu respectă prevederile art. 46 din Legea 207/2015 și ale OANAF 3709/2015.

Se reține astfel că Decizia de impunere F-X/30.06.2016 este motivată în fapt și în drept, organele de inspecție fiscală utilizând mijloace de probă legale în baza cărora acestea au constatat că în evidențele contabile ale societății au fost înregistrate

documente care nu îndeplinesc calitate de document justificativ, operațiuni care au dus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată.

Referitor la afirmația contestată că inspecția fiscală parțială nu a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul al rezultatului exercițiului financiar și de stabilire a profitului impozabil, implicit a impozitului pe profit de plată suplimentar și nici verificarea modului de calcul al taxei pe valoarea adăugată de plată și de stabilire a taxei pe valoarea adăugată de plată suplimentar la bugetul general consolidat al statului, se rețin următoarele:

- ✚ Organele de control precizează la „Obiectivele inspecției” că s-a avut în vedere verificarea declarațiilor fiscale în corelație cu datele din evidența fiscală, obiectiv care este reglementat de art. 113 din Legea 207/2015, conform căruia:

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

- a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
 - b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
 - c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
 - d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
 - e) *solicitarea de informații de la terți;*
 - f) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*
 - g) *solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la [art. 124](#) alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*
 - h) *informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*
 - i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*
 - j) *sanționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;*
 - k) *dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*
 - l) *aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.*
- (3) *Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.*

- ✚ Contribuabilul are obligația de a depune lunar decontul de taxă pe valoarea adăugată D300 și anual Declarația privind impozitul pe profit D101 iar în conformitate cu prevederile art. 102, alin. 3 „(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”

Astfel, contrar afirmațiilor contestatoarei, se constată că inspecția fiscală a avut ca obiective verificarea modului de calcul al rezultatului exercițiului financiar și a impozitului pe profit, declarat prin declarația tip 101 precum și verificarea modului de calcul al taxei pe valoarea adăugată de plată, declarată prin deconturile de taxă, cu finalitate în stabilirea de obligații fiscale suplimentare atunci când este cazul.

În ceea ce privește susținerea petentei că prevederile legale invocate în temeiul de drept în baza căruia, prin decizia contestată, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare erau abrogate la data efectuării inspecției fiscale din analiza documentelor aflate la dosar se constată că:

- **Referitor la prevederile Legii 227/2015 privind Codul fiscal**

Conform art. 501- Data intrării în vigoare a Codului fiscal “*Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016, cu excepția cazului în care în prezentul cod se prevede altfel.*”

Se reține că în speță, s-au stabilit creanțe fiscale aferente unor operațiuni derulate în perioada 2013-2015, perioadă în care Legea 571/2003 privind Codul fiscal era în vigoare.

Cu privire la aplicarea în timp a legii civile, prevederile Legii 287/2009 privind Codul civil stipulează că:

„Art. 6) *Aplicarea în timp a legii civile*

(1) *Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.*

(2) *Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor.*”

De asemenea, art. 15- Universalitatea, din Constituția României republicată prevede la alin. 2) că: “(2) *Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.*”

Din prevederile legale antecitate rezultă că în mod legal, la încadrarea legală a deficiențelor constatate, organele de control au aplicat prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare și aplicabile pentru calculul și declararea obligațiilor fiscale aferente perioadelor fiscale 2013, 2014 și 2015.

- **Referitor la prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**

Din analiza actelor fiscale întocmite cu prilejul inspecției desfășurate la SC X SRL, se constată că organele de control invocă atât prevederile vechiului Cod de procedură fiscală cât și prevederile Legii 207/2015, astfel:

- a) În Capitolul I - Date despre inspecția fiscală, punctul 3- Temeiul juridic al inspecției este menționat Titlul VI, Capitolul I din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Tot în Raportul de inspecție fiscală, la Capitolul III- Constatări fiscale, atât la Impozitul pe profit cât și TVA, punctele privind „Exercitarea dreptului de apreciere” și „Penalitatea de nedeclarare” fac referire la art. 6 respectiv art. 21 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. De asemenea, în decizia de impunere la punctul 3, 4 și 6 sunt invocate articolele incidente din Legea 207/2015;

- b) Pe parcursul Raportului de inspecție și în Temeiul de drept preluat în Decizia de impunere, organul fiscal invocă și prevederile art. 6, art. 7, art. 23 și art. 64 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

În ceea ce privește data de la care intră în vigoare și procedurile cărora li se aplică noul Cod de procedură fiscală se reține că prevederile art. 352 și 353 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilesc că:

„art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.*

Art. 353 Intrarea în vigoare

Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016 ”

Având în vedere prevederile art. 353 citat anterior, se constată că, deoarece inspecția fiscală la SC X SRL a fost înscrisă în Registrul unic de control la data de 01.02.2016, deci ulterior datei de 01.01.2016, cu privire la efectuarea procedurii de inspecție fiscală erau incidente prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În această situație, analiza care este necesar a se efectua este dacă, prin înscrierea eronată a prevederii legale în baza căreia s-a desfășurat inspecția fiscală, contribuabilul a fost afectat de o „gravă și evidentă eroare” și sunt îndeplinite condițiile pentru nulitatea actului administrativ fiscal prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

[...]

c) *este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

Pentru aceasta mai jos vom prezenta comparativ articolele invocate de organele de control din vechiul și din Noul Cod de procedură fiscală.

OG 92/2003/R

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Noul Cod de procedură

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercițarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise*

sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

OG 92/2003/R

art. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Noul Cod de procedură

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

OG 92/2003/R

art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Noul Cod de procedură

art. 21 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.

(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.

OG 92/2003/R

art. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Noul Cod de procedură

art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/ plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

Din analiza comparativă a prevederilor Codului de procedură vechi (OG 92/2003) cu cele ale Codului de procedură nou adoptat prin Legea 207/2015 se constată, referitor la articolele în speță că acestea au conținut similar, fiind aduse în general modificări de topică și semantică, codul nou neimpunând restricții suplimentare cu privire la rolul și regulile de conduită impuse organelor fiscale. Se constată deci că prin invocarea prevederilor OG 92/2003 organul fiscal nu și-a însușit atribuții și libertăți suplimentare prin care să fi viciat starea de fapt fiscală sau care ar fi putut afecta actul administrativ fiscal de o gravă și evidentă eroare. Mai mult, se constată că organul de control a invocat în actele de control și preverile Legii 207/2015.

În drept, în speță sunt incidente art. 46 citat anterior și art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. 1, lit. b din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în speță, actul administrativ fiscal contestat a fost întocmit cu respectarea dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală și cuprinde toate

elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil și nu a fost afectat de o gravă și evidentă eroare, susținerile petentei fiind, așa cum arătat mai sus, vădit neîntemeiate.

Astfel, din analiza Deciziei de impunere nr. F-X/30.06.2016, se reține că aceasta conține toate elementele solicitate de lege pentru stabilirea validității actului administrativ fiscal, iar aspectele procedurale invocate de societatea petentă nu sunt de natură să atragă nulitatea acesteia, motiv pentru care contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.**

Pe fond

III. 2 Referitor la impozitul pe profit în sumă de Z lei și la TVA în sumă de W lei, 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 sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție- DIICOT- Serviciul Teritorial X, cu privire la aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.06.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/30.06.2016, prin sesizarea penală nr. 4063/04.07.2016 , cauza înregistrată la organele de cercetare penală sub nr. X/P/2015 fiind în curs de soluționare.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 01.02.2016- 30.06.2016 o inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L. având ca obiect verificarea impozitului pe profit, perioada verificată fiind 15.01.2013- 30.09.2015 și a taxei pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 27.02.2013– 31.12.2015.

Pentru efectuarea unor controale încrucișate, inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 21.04.2016- 21.06.2016.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de Z lei și TVA în sumă de W lei, sume contestate de către S.C. X S.R.L., acestea au la bază constatările organelor de inspecție fiscală care au constatat că facturile având la furnizor datele SC P SRL, SC PM SRL, SC K SRL, SC P&C SRL, SC SS SRL și SC CC SRL în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de W lei, au fost reale și legale.

Menționăm că organele de control au mai constatat deficiențe cu privire la modul de evidențiere în contabilitate a lucrărilor în curs de execuție rămase nefacturate și pentru care s-au angajat cheltuieli pe care societatea le-a dedus la calculul profitului impozabil, precum și deficiențe de declarare a cheltuielilor nedeductibile, aspecte care nu sunt contestate de contribuabil și care au fost avute în vedere la determinarea impozitului pe profit total în sumă de Z lei, care face obiectul sesizării penale transmisă de organele de control DIICOT-Serviciul teritorial X, ele acoperind pierderea fiscală declarată de contribuabil la 31.12.2013.

Astfel, din analiza documentelor prezentate de contribuabil, a informațiilor primite în urma controalelor încrucișate și a verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă, organele de inspecție au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că aceste tranzacții nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, faptă care conform

art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 4063/04.07.2016 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție- Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism- Serviciul Teritorial X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/30.06.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.06.2016 întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. X S.R.L.

Prin adresa nr. 25525/15.09.2016, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție- Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism- Serviciul Teritorial X, să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. 4063/04.07.2016.

În răspunsul transmis în data de 28.09.2016, înregistrat la DGRFP Brașov Serviciul Soluționare Contestații cu nr. 2775/28.09.2016, se precizează că Sesizarea penală nr. 4063/04.07.1016 formulată de A.J.F.P. X a fost înregistrată cu nr. X/P/2015 iar cauza este în curs de soluționare.

În drept, potrivit art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

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

Având în vedere aspectele precizate anterior, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

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;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

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.

În speță, se reține că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.06.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de

impunere nr. F-X/30.06.2016 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.

Această 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/30.06.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/30.06.2016, în perioada 2013-2014 societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de W lei în baza unor documente care apar ca fiind emise de SC P SRL, SC PM SRL, SC K SRL, SC P&C SRL, SC SS SRL, SC CC SRL și care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2013- 2014.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă achizițiile de bunuri/prestările de servicii, menționate în facturile din care provin TVA și cheltuielile deduse de contribuabil și neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală, au fost **reale și destinate activității economice a contestatarii**.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA, drept de deducere care trebuie să aibă la bază documente ce evidențiază tranzacții reale și legale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, organele administrative 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, care se vor pronunța și asupra realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L.

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, 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**.

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

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

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 către Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție- Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism- Serviciul Teritorial X, Sesiunea penală nr. 4063/04.07.2016, înregistrată la aceștia cu nr. X/P/2015, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, din analiza informațiilor furnizate de bazele de date ANAF referitoare la prelucrarea datelor din Declarațiile privind livrările/prestările de servicii și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394) de către plătitorii de TVA, precum și din informațiile primite de la inspectorii antifraudă, s-a constatat constituirea unui grup de societăți comerciale angrenate într-un circuit tranzacțional fictiv, cu scopul de a-și crea avantaje fiscale, din care fac parte: SC P SRL, SC PM SRL, SC K SRL, SC P&C SRL, SC SS SRL, SC CC SRL, SC X SRL, cuprinzând societăți înființate cu scopul de a emite facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale către diverși beneficiari, tranzacțiile efectuate neavând un scop economic și neputând fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, iar banii încasați prin diverse bănci, aferenți acestor facturi, au fost ridicați în numerar cu ajutorul cardurilor bancare.

Cu privire la SC X SRL, s-a constatat că aceasta s-a interpus în circuitul tranzacțional fictiv prezentat anterior, cu scopul de a obține avantaje fiscale reprezentând cheltuieli și TVA deductibile.

Întrucât din coroborarea celor de mai sus și urmare a solicitărilor de control încrucișat transmise la societățile din lanțul tranzacțional al bunurilor/serviciilor cuprinse în evidențele contabile ale societății verificate, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor, în timpul controlului a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de Z lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de Wlei.

În decizia Curții Europene de Justiție C 255/02 Halifax & Other, pentru situația în care se constată că o operațiune are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, Curtea a stabilit următoarele:

- *„Atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;*

- *Aplicarea legislației Comunitare nu poate fi extinsă și asupra tranzacțiilor efectuate de agenții economici doar în scopul de a obține anumite avantaje în mod necuvenit;*

- *Tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;*

- *Este datoria organelor de control să verifice, în concordanță cu prevederile legislației naționale, dacă legislația Comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others (2002));*

- *Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând scop economic, va fi ignorat și situația "normală" care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită".*

Prin urmare, din jurisprudența europeană în cazul C 255/02 Halifax& others, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

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 procedură 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. 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 legii".

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de Z lei și pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de W lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

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/30.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.06.2016 de A.J.F.P. Brașov, pentru suma totală de **Y lei**, compusă din:

- **Z lei**, impozit pe profit;
- **W lei**, taxa pe valoarea adăugată;

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 Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.