

DECIZIA NR. 3595/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 36744/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. X/05.12.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/09.12.2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1781/2007, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 27, cam. 33, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 21108/24.11.2016, 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/11.10.2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.10.2016 și **are ca obiect suma parțială de X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere *privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.10.2016*, respectiv data de **14.10.2016** și data de **24.11.2016** la care a fost înregistrată contestația la registratura A.J.F.P. X, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin dl RV având funcția de administrator și prezintă amprenta semnăturii 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 administratorul statutar.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/11.10.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.10.2016, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

1) Cu privire la suma de X1 lei reprezentând TVA dedusă în baza facturii nr. 8627/16.11.2010 emisă de SC Carrefour Romania SA, petenta consideră că a fost respinsă la rambursare în mod nelegal, deoarece dreptul organului fiscal de a stabili aceasta obligație fiscală este prescris de la data de 01.01.2016, conform prevederilor art. 91 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2) În ceea ce privește suma de X2 lei, reprezentând TVA dedusă în baza facturilor emise de SC R SRL

A. Petenta consideră că concluzia organelor de control cu privire la faptul că operațiunile desfășurate cu SC R SRL nu au scop economic este netemeinică și nelegală, deoarece prestarea de servicii a avut loc concret, fețele de încălțăminte pe care SC R SRL le executa erau ulterior livrate intracomunitar către partenerul Italian PAN SRL, nefiind constatate deficiențe privind justificarea livrărilor intracomunitare.

B. Referitor la constatarea organelor de control că SC R SRL nu ar fi colectat în fapt taxa pe valoarea adăugată rezultată în urma operațiunilor derulate cu SC X SRL, petenta

consideră că nu poate duce la concluzia că operațiunile economice efectuate în relație cu SC R SRL nu au conținut economic, răspunderea fiind a părții care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Pe de alta parte, contestatara susține că afirmația că SC R SRL nu ar fi colectat TVA rezultată din operațiunile facturate către SC X SRL, este contrazisă de cele înscrise de organele de control la pagina 7 din RIF, respectiv *"în jurnalele de vânzări puse la dispoziție înregistrează facturile emise către SC X SRL"*.

De asemenea, în contestație petenta reține că SC R SRL și-a exercitat dreptul de regularizare a TVA colectată în urma operațiunilor desfășurate cu SC RPr SRL, SC F SRL și SC G-M SRL, societăți în faliment care au fost ulterior radiate, în baza prevederilor art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și consideră că este eronată concluzia organelor de inspecție fiscală că SC R SRL nu ar fi colectat în fapt TVA rezultată din operațiunile derulate cu SC X SRL. Petenta consideră că faptul că SC R SRL nu a avut TVA de plată din operațiunile desfășurate cu SC X SRL nu duce automat la concluzia că aceasta nu a colectat TVA facturată și că operațiunile economice desfășurate între cele două societăți nu au scop economic.

Drept urmare contestatara solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată, anularea în parte a actelor administrativ-fiscale atacate și rambursarea sumei de X lei.

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/11.10.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă totală de X lei, solicitată de S.C. X S.R.L. prin decontul INTERNT-93984884-2016/25.5.2016, perioada verificată fiind 01.10.2010-30.04.2016.

În perioada verificată societatea a avut ca obiect principal de activitate declarat Fabricarea încălțăminte CAEN 1520 și a desfășurat activitate de confecționare a fețelor de încălțăminte.

Inspecția fiscală parțială a fost efectuată la solicitarea contribuabilului și a avut ca obiect verificarea realității și legalității soldului sumei negative a TVA în valoare totală X lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA înregistrat la AJFP X cu nr. INTERNT-93984884-2016/25.05.2016, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat.

Referitor la sumele și aspectele contestate de societate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.10.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.10.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

1) Societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală și a dedus în mod eronat TVA în valoare de X1 lei înscrisă în factura nr. 8627/16.11.2011, emisă de furnizorul SC CR S.A., reprezentând taxa aferentă achiziției unui aparat foto, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. 2, lit (a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) Din luna iulie 2014, societatea verificată a facturat prestări de servicii efectuate asupra materiilor prime și materialelor primite în sistem lohn de la partenerul intracomunitar PAN Italia. SC X SRL nu are personal angajat, prestările de servicii fiind efectuate de către doi subcontractori principali, respectiv SC R SRL în baza contractului cadru nr. 265/02.06.2014 și SC C&C X C SRL în baza contractului cadru nr. 70/11.05.2015.

Referitor la SC R SRL și SC C&C X C SRL, organele de control au reținut că sunt societăți afiliate cu societatea verificată.

În ceea ce privește modul de înregistrare și declarare a operațiunilor efectuate de SC R SRL cu societatea verificată, organele de control au constatat următoarele:

- SC R SRL a prestat servicii de fabricare a fețelor de încălțăminte în perioada iulie 2014- aprilie 2016 în baza contractului nr. 265/02.06.2014;
- societatea deține personalul necesar efectuării acestor lucrări;
- facturile emise către SC X SRL au fost înregistrate în jurnalele de vânzări și au fost declarate în deconturile de TVA și în declarațiile informative 394;
- înregistrează la data de 30.04 2016 un sold al sumei negative de TVA în sumă totală

de X lei, pe care nu-l solicită la rambursare, până la 26.09.2016;

- în perioada decembrie 2013- aprilie 2016, perioadă în care acest furnizor facturează servicii către SC X SRL în valoare totală de X3 lei (din care TVA în sumă de X2 lei), SC R SRL a declarat prin deconturile de TVA regularizări ale taxei deductibile în sumă totală de X4 lei, și regularizări taxă colectată cu semnul minus în sumă totală de X5 lei, fiind diminuată TVA colectată cu suma totală de X6 lei;

- la solicitarea organelor de control, administratorul SC R SRL a precizat că regularizările taxei colectate din deconturile lunare de taxă pe valoarea adăugată, efectuate în perioada 01.01.2014- 30.04.2016 reprezintă TVA ajustată conform art. 137, lit. d) din Codul Fiscal, și anume:

- X7 lei TVA ajustată în relația cu clientul SC RPr SRL la care, în baza sentinței civile nr. 685/C, pronunțată de Tribunalul X în dosarul nr. X/85/2010, s-a dispus închiderea procedurii falimentului și radierea din Registrul Comerțului;
- X8 lei TVA ajustată în relația cu clientul SC F SRL, societate radiată din Registrul Comerțului în baza rezoluției nr. 11176/11.09.2015.

Organele de control au constatat că SC R SRL justifică regularizări de TVA colectată cu semnul minus în sumă totală de (X7 lei + X8 lei) iar pentru diferența de X9 lei, reprezentând regularizări TVA colectată cu semnul minus, respectiv pentru suma de X4 lei reprezentând regularizări taxă deductibilă, administratorul SC R SRL nu a prezentat justificări și/sau documente care să stea la baza efectuării acestor operațiuni. Pornind de la această constatare, echipa de control a concluzionat că furnizorul afiliat al societății verificate, SC R SRL, nu colectează în fapt TVA rezultată în urma operațiunilor derulate cu SC X SRL și în baza prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 s-a stabilit că operațiunile derulate de cele două societăți nu au scop economic. Considerând că prin mecanismul descris mai sus, SC R SRL a creat un avantaj fiscal societății afiliate, fiind încălcate prevederile art. 145 și 146 din Legea 571/2003, organele de control au respins la rambursare TVA în sumă de X2 lei.

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

1) În ceea ce privește TVA în sumă de X1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la deducere TVA în sumă de X1 lei, aferentă trim IV 2010, în condițiile în care pentru obligațiile fiscale datorate, termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili TVA începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a depus decontul de TVA.

În fapt, în perioada 22.08.2016-28.09.2016 organele de control din cadrul AJFP X au efectuat la SC X SRL, o inspecție fiscală parțială pentru verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare cu decontul aferent lunii aprilie 2016, înregistrat la AJFP X cu nr. INTERN-93984884-2016/25.5.2016. În acest scop, la data începerii inspecției fiscale, a fost înmânat reprezentantului societății verificate Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/19.08.2016, având ca obiect TVA în perioada 01.10.2010- 30.04.2016, în speță fiind incidente prevederile art. 122 alin. (4), lit. e) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

„Art. 122- Avizul de inspecție fiscală

[...]

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații: e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.”

La finalizarea inspecției fiscale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală F-X/11.10.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.10.2016 contestate.

Prin contestația formulată, societatea susține, referitor la TVA în sumă de X1 lei înscris în factura nr. 8627/16.11.2010, că "dreptul organului fiscal de a stabili această obligație fiscală este prescrist" și consideră că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2011 și se împlinea la 01.01.2016.

În drept, în baza art. 347, alin. (1) din Legea 207/2015, care prevede că: „(1) *Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă*”, pentru TVA în sumă de X1 lei, înscrisă în factura nr. 8627/16.11.2011, emisă de furnizorul SC CR S.A., termenul de prescripție se stabilește conform prevederilor art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prin care legiuitorul a stabilit că:

„art. 91- Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

În speță sunt incidente prevederile art. 21, art. 22 și ale art. 23, din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin.(1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

Art. 23. – (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”.

Conform prevederilor legale antecitate, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. 2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art. 134 alin. 2 și alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“art. 134- (2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.”

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

Totodată, potrivit prevederilor art. 156² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Se reține că dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale privind TVA se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă (a decontului de taxă).

Astfel, având în vedere că în speță, în anul 2010 perioada fiscală era trimestrul calendaristic, iar pentru decontul de TVA aferent trim. IV I2010, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2011, rezultă că termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de 01.01.2012 și se împlinește la 31.12.2016. Având în vedere prevederile legale invocate anterior și faptul că inspecția fiscală a început în luna august 2016, se reține că termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară pentru trim. IV 2010 nu era împlinit.

Eroarea contestatarei este determinată de faptul că acesta consideră că termenul de prescripție începe să curgă de la 01 ianuarie a anului următor celui în care a înregistrat factura de achiziție în baza căreia a dedus TVA și nu 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere (determinarea TVA de plată/de recuperat prin depunerea decontului de taxă). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a TVA de plată/de recuperat.

Se reține deci că, în conformitate cu prevederile art. 117 alin. (1) Legea 207/2015 privind Codul de procedură, conform căruia „(1) *Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale*”, în mod legal organele de control au avut în vedere verificarea TVA pentru perioada începând din 01.10.2010 până la 30.04.2016.

Având în vedere faptul că referitor la suma de X1 lei petentul nu face nicio referire la

fondul cauzei, în speță sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) precum și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“art. 269 Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

„art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază și că organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care a contestat actul administrativ fiscal, acesta având obligația să analizeze contestația în limitele celor sesizate de părțile implicate.

Se reține că **în ceea ce privește TVA în sumă de X1 lei** aferentă achiziției unui aparat foto de la SC CR SA, societatea contestă doar aspectul de procedură privind prescripția analizat mai sus. Deoarece, așa cum am arătat anterior, s-a constatat că verificarea TVA aferentă trim IV 2010 s-a efectuat legal, termenul de prescripție nefiind depășit, iar contestatara nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X1 lei.

2) În ceea ce privește TVA în sumă de X2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere această sumă, în condițiile în care argumentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organe de control din cadrul AJFP X-Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat în perioada 22.08.2016-28.09.2016 la SC X SRL, o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. 93984884-2016/25.05.2016, aferent lunii aprilie 2016 și pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat.

Cu prilejul controlului, organele de control au constatat că în perioada supusă verificării, SC X SRL obține venituri din prestări de servicii în sistem lohn, respectiv confecționare de fețe de încălțăminte, în colaborare cu 2 principali furnizori/subcontractori, respectiv societățile afiliate SC R SRL X și SC C&C X C SRL, prestările de servicii de confecționare fețe de încălțăminte fiind facturate apoi către partenerul intracomunitar din Italia PAN cu aplicarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere prevăzut la art. 143. alin. (2). lit. a), din Legea 571 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (până la 31.12.2015) și respectiv art. 294 alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015 (anul 2016).

Materiile prime transmise de partenerul italian PAN sunt recepționate pe baza de avizului

de însoțire și sunt înscrise în registrul bunurilor primite spre prelucrare. Apoi, tot pe bază de aviz de însoțire, aceste bunuri sunt trimise spre prelucrare celor doi parteneri menționați mai sus.

Conform celor înscrise în raportul de inspecție fiscală, relațiile economice cu SC C&C X C SRL se desfășoară în baza contractului de colaborare nr. 70/11.05.2015, având ca obiect prestarea de servicii de fabricare a fețelor de încălțăminte în perioada iunie 2015 - aprilie 2016. Organele de control mai precizează că societatea deține personalul necesar efectuării acestor lucrări, înregistrează facturile emise către SC X SRL în jurnalele de vânzări și declară aceste livrări în deconturile de TVA și în declarațiile informative tip 394 aferente și că înregistrează datorii restante privind TVA la bugetul de stat.

Relațiile economice cu SC R SRL se desfășoară conform contractului de colaborare nr. 265/02.06.2014, în baza căruia furnizorul prestează servicii de fabricare a fețelor de încălțăminte, în perioada iulie 2014 - aprilie 2016. Organele de control au constatat că SC R SRL deține personalul necesar efectuării acestor lucrări, înregistrează facturile emise către SC X SRL în jurnalele de vânzări și declară aceste livrări în deconturile de TVA și în declarațiile informative tip 394 aferente și că înregistrează la 30.04.2016 un sold negativ al TVA în sumă totală de X lei pe care nu-l solicită la rambursare. De asemenea, echipa de control a constatat că în perioada în care facturează prestări servicii pentru SC X SRL, SC R SRL a înregistrat în deconturile de taxă regularizări de taxă colectată cu semnul minus în sumă totală de X5 lei și de taxă deductibilă cu plus în sumă de X4 lei, față de care a prezentat explicații doar pentru TVA regularizată în sumă de X10 lei.

Având în vedere faptul că pentru TVA deductibilă regularizată în sumă de X4 lei, administratorul SC R SRL nu a prezentat documente justificative, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății X SRL drept de deducere pentru TVA în sumă de X2 lei aferentă achiziției de prestări de servicii de la acest furnizor, echipa de control concluzionând că SC R SRL nu colectează în fapt TVA rezultată în urma operațiunilor derulate cu SC X SRL și că operațiunile derulate de cele două societăți nu au scop economic.

În susținere organele de control mai precizează că:

- valoarea totală a serviciilor facturate de X SRL unicului client intracomunitar, PAN Italia, este în sumă de Y lei, aceasta fiind cu doar Y1 lei mai mare decât valoarea serviciilor facturate de către toți subcontractorii (Y2 lei).
- pe lângă cheltuielile cu prestările de servicii, SC X SRL a înregistrat o serie de cheltuieli indirecte cu chiria (în sumă de Y3 lei), materiale consumabile (adezivi în sumă de Y5 lei), acestea conducând la înregistrarea de pierderi din activitatea desfășurată.

Având în vedere faptul că din documentele transmise cu adresa înregistrată la DGRFP Brașov sub nr. 36744/09.12.2016, nu reiese cu certitudine starea de fapt fiscală, în baza prevederilor punctului 9.10 din Anexa nr. 1 la Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“9.10. La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”

cu adresa nr. 36744/06.01.2017, confirmată de primire în 11.01.2017, s-a solicitat de la AJFP X efectuarea unei cercetări la fața locului și completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu motive de fapt și de drept din care să reiasă clar starea de fapt care a dus la concluzia că societatea contestatoare este implicată într-un circuit cu scopul de a obține avantaje fiscale reprezentând TVA de rambursat.

Ca urmare a acestei solicitări, organele de control au efectuat o cercetare la fața locului la SC R SRL, fiind întocmit Procesul verbal nr. 1422/12.04.2017 transmis organului de soluționare cu adresa înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 1192/02.05.2017.

Conform datelor prezentate în Procesul verbal nr. 1422/12.04.2017 întocmit la SC R SRL ca urmare a efectuării cercetării la fața locului, în ceea ce privește tranzacțiile comerciale dintre R SRL și X SRL, acestea pot fi defalcate în două perioade, după cum urmează:

Perioada iulie 2014 - mai 2015

În această perioadă prestările de servicii (executat fețe încălțăminte) efectuate în sistem lohn în beneficiul partenerului intracomunitar PAN Italia au fost realizate pe umătorul lanț comercial:

- PAN furnizează în baza unor facturi proformă materia primă către S.C. X S.R.L., care la rândul său o dă spre prelucrare către S.C. R S.R.L. în baza unor avize de însoțire a mărfii.
- S.C. R S.R.L. nu realizează prestările de servicii, trasmițând aceste materii prime spre prelucrare către S.C. P S.R.L. în baza unor avize de însoțire a mărfii.
- S.C. P S.R.L. efectuează prestările de servicii constând în executarea de fețe pentru încălțăminte, care după prelucrare sunt transmise pe bază de aviz de însoțire a mărfii către S.C. R S.R.L. Acesta din urmă tot pe bază de aviz de însoțire a mărfii transmite produsele obținute către S.C. X S.R.L.
- S.C. X S.R.L. livrează marfa partenerului intracomunitar PAN Italia pe bază de factură.

Avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora materia primă este trimisă de către S.C. X S.R.L. către S.C. R S.R.L. sunt întocmite în data de întâi a lunii, iar avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora S.C. P S.R.L. trimite produsele prelucrate către S.C. R S.R.L. sunt întocmite la sfârșitul aceleiași luni. Deși în cursul lunii (de regulă la fiecare sfârșit de săptămână -vinerea) S.C. X S.R.L. livrează pe bază de factură produse finite către partenerul intracomunitar PAN S.R.L. Italia, conform avizelor de însoțire a mărfii întocmite de societățile prestatoare de servicii, aceste produsele finite intră în gestiunea S.C. X S.R.L. doar la sfârșitul lunii, organele de control concluzionând că aceste documente sunt întocmite doar formal pe relația S.C. P S.R.L. - S.C. R S.R.L. - S.C. X S.R.L.

Mai mult, pe avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora este trimisă materia primă către prestatorii de servicii sunt enumerate doar numărul fiecărei comenzi transmise de PAN S.R.L. Italia și numărul total de perechi (fete de încălțăminte) pentru toate comenzile care trebuie fabricate de prestatori pentru toate comenzile înscrise în aviz, fără a individualiza materia primă trimisă spre prelucrare, sau numărul de perechi (fete de încălțăminte) care trebuie confecționat din fiecare comandă înscrisă în aviz. Materia primă trimisă spre prelucrare de către PAN S.R.L. Italia este înscrisă într-o factură proformă de unde se poate identifica codul, denumirea, cantitatea, prețul unitar și valoarea acesteia, iar în facturile de livrare către PAN S.R.L. Italia este înscris numărul comenzii realizate, codul articolului prelucrat, numărul de perechi din fiecare comandă/articol, prețul unitar al manoperei, valoare manoperei și valoarea materiei prime consumate pentru realizarea fețelor de încălțăminte.

Cu privire la facturile de prestări servicii emise între societățile din grup, la denumirea produselor este înscrisă doar mențiunea generică "prestări servicii" la o valoare totală de "x lei", fără a se face referire la comenzile onorate, codul articolelor produse, numărul acestora, prețul unitar pentru manoperă.

Organele de control au constatat că în perioada iulie 2014 - mai 2015 S.C. X S.R.L. livrează către PAN S.R.L. Italia un număr total de X perechi, tot atâtea fiind date spre prelucrare și către S.C. R S.R.L. Pentru livrările efectuate în această perioadă S.C. X S.R.L. încasează de la PAN Italia suma totală de X lei, adică 13,20 lei/pereche și achită către S.C. R S.R.L. suma de Y lei, adică 9,15 lei/pereche.

Perioada iunie 2015- aprilie 2016

În această perioadă prestările de servicii (executat fețe încălțăminte) efectuate în sistem lohn în beneficiul partenerului intracomunitar PAN Italia au fost realizate pe umătorul lanț comercial:

- PAN furnizează în baza unor facturi proformă materia primă către S.C. X S.R.L., care la rândul său o dă spre prelucrare către S.C. R S.R.L. și S.C. C&C X C S.R.L. în baza unor avize de însoțire a mărfii.
- Există situații când aceste materii prime sunt date spre prelucrare pe lângă cele două societăți menționate anterior și către S.C. A S.R.L. Craiova și S.C. M S.R.L. Mediaș, respectiv către S.C. P S.R.L. pentru remedierea unor defecte de fabricație.
- S.C. R S.R.L. și S.C. C&C X C S.R.L. efectuează prestările de servicii constând în executarea de fețe pentru încălțăminte, care după prelucrare sunt transmise pe bază de aviz de însoțire a mărfii către S.C. X S.R.L.
- S.C. X S.R.L. livrează marfa partenerului intracomunitar PAN S.R.L. Italia pe bază de

factură.

Avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora materia primă este trimisă de către S.C. X S.R.L. către S.C. R S.R.L. sunt întocmite la sfârșitul lunii pentru produsele ce urmează a fi livrate în luna următoare, iar avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora S.C. R S.R.L. trimite produsele prelucrate către S.C. X S.R.L. sunt întocmite la data de întâi a lunii următoare (după maxim 5 zile calendaristice). Avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora aceeași materie primă este trimisă de către S.C. X S.R.L. către S.C. C&C X C S.R.L. sunt întocmite în data de întâi a lunii, iar avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora S.C. C&C X C S.R.L. trimite produsele prelucrate către S.C. X S.R.L. sunt întocmite în cursul aceleiași luni. Organele de control menționează că atât avizele (pentru comenzile din aceeași lună) cu care este trimisă materia primă către S.C. R S.R.L. cât și către S.C. C&C X C S.R.L. sunt identice atât din punct de vedere al numărului de comenzi înscrise în acestea, cât și al numărului de produse trimise spre prelucrare.

Mai mult, pe avizele de însoțire a mărfii pe baza cărora este trimisă materia primă către prestatorii de servicii sunt enumerate doar numărul fiecărei comenzi transmise de PAN S.R.L. Italia și numărul total de perechi (fețe de încălțăminte) care trebuie fabricate de prestatori, fără a individualiza materia prima trimisă spre prelucrare, sau numărul de perechi (fețe de încălțăminte) care trebuie confecționat din fiecare comandă înscrisă în aviz.

Cu privire la facturile de prestări servicii emise între societățile din grup, la denumirea produselor este înscrisă doar mențiunea "prestări servicii" la o valoare totală de "x lei", fără a face referire la comenzile onorate, codul articolelor produse, numărul acestora, prețul unitar pentru manoperă, așa cum S.C. X S.R.L. emite facturile către PAN S.R.L. Italia.

În perioada iunie 2014 - aprilie 2016 S.C. X S.R.L. a livrat către PAN S.R.L. Italia un număr total de X perechi, tot atâtea fiind date spre prelucrare și către S.C. R S.R.L. și S.C. C&C X C S.R.L., iar parte din ele către S.C. A S.R.L. Craiova și S.C. M S.R.L. Mediaș, respectiv către S.C. P S.R.L. pentru remedierea unor defecte de fabricație. Pentru livrările efectuate în această perioadă S.C. X S.R.L. încasează de la PAN S.R.L. Italia suma totală de X lei, adică 13,39 lei/pereche și achită către prestatorii de servicii suma de Y lei, adică 15,34 lei/pereche.

Se observă că în perioada iulie 2014 - mai 2015, în care lucrează doar cu prestatorul S.C. R S.R.L., S.C. X S.R.L. obține profit din prestarea de servicii în favoarea partenerului intracomunitar dar în perioada iunie 2015 -aprilie 2016, perioadă în care lucrează atât cu prestatorul S.C. R S.R.L., cât și cu S.C. C&C X C S.R.L., S.C. A S.R.L. Craiova, S.C. M S.R.L. Mediaș, S.C. P S.R.L., S.C. X S.R.L. activitatea de prestarea de servicii în favoarea partenerului intracomunitar a fost în pierdere.

Organele de control au analizat comportamentul fiscal al grupului din care face parte S.C. R S.R.L și au concluzionat că S.C. R S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. C&C X C S.R.L. și S.C. P S.R.L., societățile implicate în lanțul de prelucrare a materiei prime transmisă de partenerul intracomunitar PAN Italia fac parte dintr-un grup, fiind totodată societăți afiliate.

Astfel, în perioada iulie 2014 - mai 2015 în care S.C. P S.R.L. este cea care efectuează efectiv prestările de servicii, fiind totodată societate care este obligată să colecteze TVA și să o plătească la bugetul de stat, S.C. R S.R.L. colectează TVA aferenta livrărilor efectuate către S.C. X S.R.L. compensand-o cu TVA deductibilă aferentă achizițiilor de la S.C. P S.R.L., iar S.C. X S.R.L. deduce TVA aferentă achizițiilor de la S.C. R S.R.L., însă nu are obligația colectării TVA pentru livrările efectuate către PAN Italia. În urma acestor operațiuni S.C. X S.R.L. înregistrează TVA de rambursat, solicitându-l la rambursare, iar S.C. P S.R.L., furnizorul inițial, colectează TVA, o declară prin decontul de TVA însă nu o plătește la bugetul de stat. Echipa de control menționează că S.C. P S.R.L. este în procedura de faliment începând cu data de 10.09.2015, iar începând cu data de 20.07.2016 a fost declarată inactivă. De asemenea, conform fișei pe plătitor editată la data de 21.02.2017, de la înființare S.C. P S.R.L. a declarat TVA de plată la bugetul de stat în valoare de X.286 lei, a achitat suma de X.805 lei, figurând cu TVA neachitată în sumă de X.481 lei.

Aceeași situație este întâlnită și în perioada iunie 2014 - aprilie 2016 când S.C. C&C X C S.R.L., colectează TVA, o declară prin decontul de TVA însă nu o plătește la bugetul de stat. Și societatea C&C X C S.R.L. a intrat în insolvență începând cu data de 10.03.2016 iar, conform fișei

pe plătitor editată la data de 21.02.2017, de la înființare S.C. C&C X Consult S.R.L. a declarat TVA de plată la bugetul de stat în valoare de X.225 lei, a achitat suma de X.452 lei, figurând cu TVA neachitată în sumă de X.773 lei.

În ceea ce privește relațiile comerciale dintre S.C. R S.R.L. și S.C. P S.R.L., organele de control au constatat faptul că prestările de servicii efectuate de S.C. P S.R.L. depășesc veniturile înregistrate de S.C. R S.R.L. ca urmare a refacturării acestor prestări către clienți (S.C. X S.R.L. și Maspica Italia - partener intracomunitar al S.C. R S.R.L.). În urma acestei operațiuni se generează TVA de rambursat la S.C. R S.R.L. și TVA de plată la S.C. P S.R.L., TVA pe care, așa cum s-a arătat anterior, aceasta din urmă îl înregistrează în evidența contabilă, îl declară prin deconturile de TVA însă nu îl achită la bugetul de stat.

Organele de control au constatat că începând cu anul 2013 S.C. R S.R.L. a mai desfășurat operațiuni comerciale cu societăți din grup sau care au avut sediul social la adrese ale societăților din grup, societăți radiate între timp, care la data radierii figurau cu datorii mari la bugetul de stat, dintre care S.C. H S.R.L. radiată la data 30.06.2014, care la data radierii figura cu o TVA de plată restantă în sumă totală de X.831 lei, S.C. E&C S.R.L. radiată la data de 06.02.2015 care la data radierii figura cu o TVA de plată restantă în sumă totală de X.936 lei.

Astfel, din documentele aflate la dosarul contestației organul de soluționare reține următoarele:

- S.C. R S.R.L. declară în deconturile de TVA regularizări de taxă colectată cu minus în sumă de X5 lei și regularizări de taxă deductibilă cu plus în sumă de X4 lei, diminuând astfel TVA de plată la bugetul de stat cu suma totală de X6 lei.

Se reține că SC R SRL a justificat doar regularizările de taxă colectată cu minus, pentru care a prezentat hotărâri judecătorești/certificate de radiere pentru societăți care au avut calitatea de clienți ai SC R SRL. Astfel, deși în contestația depusă petenta susține că aceste regularizări reprezintă TVA aferentă sumelor care nu au fost încasate de la clienții SC RPR SRL (X7 lei TVA), SC F SRL (X8 lei TVA) și SC G-M SRL (X lei TVA), aceasta nu a prezentat niciun document justificativ pentru TVA deductibilă regularizată, deși organele de control i-au solicitat acest lucru, după cum reiese din nota explicativă solicitată cu prilejul cercetării la fața locului anexată la procesul verbal nr. 1422/12.04.2017.

- Datele înscrise în avizele de însoțire a mărfii care circulă între societățile din grup nu sunt în concordanță cu facturile de livrare emise către partenerul intracomunitar PAN Italia, respectiv nu conțin informații cu privire la denumirea materiei prime trimisă spre prelucrare, numărul de perechi (fețe de încălțăminte) care trebuie confecționat din fiecare comandă înscrisă în aviz, codul articolelor care se confecționează;
- facturile de prestări servicii emise între societățile din grup, la denumirea produselor au înscrisă doar mențiunea generică "prestări servicii" la o valoare totală de "x lei", fără a face referire la comenzile onorate, codul articolelor produse, numărul acestora, prețul unitar pentru manoperă, așa cum S.C. X S.R.L. emite facturile către PAN S.R.L. Italia;
- toate societățile din grup își desfășoară activitatea în aceeași locație (clădire), respectiv în loc. X, str. X, nr. 27, locație unde se regăsesc utilajele și echipamanete utilizate în prestarea de servicii în beneficiul partenerilor intracomunitari, precum și angajații tuturor acestor societăți;
- S.C. X S.R.L. trimite spre prelucrare atât la S.C. R S.R.L. cât și la S.C. C&C X C S.R.L., aceleași comenzi cu același număr de produse în cadrul fiecărei luni în care colaborează cu aceste societăți, și deși susține că fiecare societate furnizoare execută operații diferite asupra aceluiași produs și că este exclusă posibilitatea ca aceste servicii să fie dublate, nu prezintă în susținere documente care să probeze această afirmație, atât contractele cât și avizele de însoțire și facturile conținând, așa cum s-a arătat doar informații generale, aceleași în cazul ambelor societăți;
- începând cu luna iunie 2015 achizițiile de prestări servicii "confecționare fețe încălțăminte" înregistrate de S.C. X S.R.L. depășesc veniturile obținute de la partenerul intracomunitar PAN S.R.L. Italia;

- prestările de servicii efectuate de S.C. P S.R.L. în beneficiul S.C. R S.R.L. depășesc veniturile realizate de aceasta din urmă din aceeași activitate;
- prestatorii serviciilor colectează TVA aferentă facturilor emise către societățile din grup, o declară prin deconturile de TVA dar nu o plătesc la bugetul de stat, societățile fiind apoi radiate cu datorii mari la bugetul de stat;
- societățile sunt persoane afiliate prin persoanele care le controlează în mod efectiv.

Având în vedere cele prezentate anterior, se constată că este corectă și motivată concluzia organelor de control că prin operațiunile realizate în cadrul grupului s-a creat un avantaj fiscal societății S.C. X S.R.L, cu scopul generării de TVA de rambursat și a solicitării acestuia de la bugetul de stat.

În drept, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21 lit. c) și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la 31.12.2015, preluate la art. 7 punctul 26 și art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015:

“Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

Legea 227/2015

“Art. 7

26. *persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

a) *o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;*

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

c) *o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;*

d) *o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul*

titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.”

Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

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

În privința relațiilor de afiliere, cele două societăți sunt persoane afiliate prin persoanele care le controlează în mod efectiv. Astfel, în susținerea afirmației că SC X SRL și SC R SRL au fost societăți afiliate pe tot parcursul derulării contractului între părți, organele de control precizează în raportul de inspecție fiscală:

1. Conform datelor de la Oficiul Național al Registrului Comerțului, începând cu data de 23.06.2016, dl. RV deține funcția de administrator al SC X SRL iar d-na R Livia este administrator și asociat majoritar al SC R SRL din 22.07.1994.

2. Anterior acestei date SC X SRL a fost controlată direct de d-na R Livia și dl. RV din următoarele considerente:

- FF-Ionica (n.s. DF-Ionica) a avut calitatea de salariat la o serie de societăți comerciale din cadrul grupului de firme controlate de familia R, după cum urmează:

- în perioada 12.11.2007- 01.01.2013 și perioada 17.04.2015 până în prezent a deținut funcția de director general adjunct la SC X SRL, reprezentată legal de dl RV, iar în perioada 12.11.2007-23.06.2016 a deținut și funcția de administrator la SC X SRL;
- în perioada 01.01.2013 până în prezent, a deținut funcția de inspector resurse umane la SC C&C X C SRL, reprezentată legal de dna R Livia;
- în perioada 01.01.2013-17.04.2015, a deținut funcția de administrator pensiune turistică la SC C&T SRL, reprezentată legal de dna R Livia;
- în perioada 01.03.2013- 01.05.2014, a deținut funcția de asistent manager la SC C B SRL, reprezentată legal de dna R Livia;
- în perioada 21.05.2015- 01.12.2015, a deținut funcția de inspector protecția mediului la SC R SRL, reprezentată legal de dna R Livia;
- în perioada 02.06.2015-01.03.2016. a deținut funcția de inspector resurse umane la SC P SRL, reprezentată legal de dna R Livia.

- deconturile lunare de TVA ale SC X SRL sunt depuse on-line și poartă semnătura electronică a doamnei R Livia, data înregistrării semnăturii electronice la organul fiscal pentru SC X SRL fiind 21.05.2015;

- conform informațiilor transmise de Banca Libra Internet Bank București - sucursala X, la solicitarea organelor de control, persoanele care dețin drept de semnătura deplină pentru efectuarea operațiunilor bancare la S.C. X S.R.L. sunt: R Livia din data de 28.05.2014 și FF-Ionica din data de 06.04.2015;

- conform informațiilor transmise de Banca Intesa Sanpaolo Bank - sucursala X, la solicitarea organelor de control, persoanele care dețin drept de semnătură deplină pentru efectuarea operațiunilor bancare la S.C. X S.R.L. sunt: FF-Ionica din data de 23.10.2013 și R Livia din data de 17.02.2014;

- conform informațiilor transmise de Banca Transilvania SA - sucursala X, la solicitarea organelor de control, persoanele care dețin drept de semnătură deplină pentru efectuarea operațiunilor bancare la S.C. X S.R.L. sunt: FF-Ionica și R Livia din data de 09.07.2014.

Având în vedere cele prezentate anterior, se constată că este corectă și motivată concluzia organelor de control că societățile sunt controlate de aceleași persoane și că prin operațiunile realizate în cadrul grupului s-a creat un avantaj fiscal societății S.C. X S.R.L. cu scopul generării de TVA de rambursat și a solicitării acesteia de la bugetul de stat.

Cauzei analizate îi sunt incidente și prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și c), art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, valabile până la 31.12.2015, care au fost preluate la art. 297 alin. (4) lit. a) și c) și la art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

Legea 571/2003

art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Legea 227/2015

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

coroborate cu prevederile punctelor 67 și 69 din Hotărârea nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 297 citat anterior, care statuează că:

“67. (2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

[...]

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie justificată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, începând cu luna ianuarie 2016 în normele date în aplicarea prevederilor Codului fiscal, este statuat că organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv și se face referire la jurisprudența CJUE în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

Se reține că CJUE reprezintă instituția jurisdicțională a Uniunii Europene și că prin intermediul jurisprudenței sale, aceasta a consacrat obligația administrațiilor și a instanțelor naționale de a aplica pe deplin (direct) dreptul Uniunii în vederea protejării drepturilor (libertăților) conferite de acesta cetățenilor, statuând supremația dreptului Uniunii Europene (dreptul comunitar) asupra dreptului național. Interpretarea dată de CJUE normelor comunitare cu caracter fiscal în domeniul impozitelor indirecte (mai ales în cazul taxei pe valoarea adăugată) trebuie recunoscută de autoritățile fiscale naționale, fapt pentru care acestea au preluat în normele metodologice de aplicare a Codului fiscal unele concluzii și trimiteri la hotărârile CJUE considerate relevante.

Referitor la aplicarea deciziilor CJUE în raport cu dispozițiile legale naționale în materie, precum și în ceea ce privește efectele acestor decizii asupra situațiilor anterioare pronunțării acestor decizii, se reține că Hotărârile pronunțate de Curte în temeiul art. 267 TFUE sunt opozabile *erga omnes* (în toate statele membre și în toate cauzele similare) și produc efect retroactiv.

Se reține că în decizia în cauza C-285/11 Bonik EOOD, par. 40, Curtea de Justiție a Uniunii Europene hotărăște că „dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări”.

De asemenea, se reține că încă din anul 2006, Curtea Europeană de Justiție a indicat, în cauza comună C-439/04, C-440/04 Axel Kittel și Recolta, două situații în care dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat, respectiv atunci când cumpărătorul *“a știut”* sau *“ar fi trebuit să știe”* că este implicat într-o fraudă de TVA. Astfel, Curtea a statuat că organele fiscale pot refuza dreptul de deducere a TVA dacă se stabilește cu dovezi obiective că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Având în vedere aspectele menționate referitoare la achizițiile efectuate de S.C. X S.R.L. de la furnizorul S.C. R S.R.L. și de către S.C. R S.R.L. de la S.C. P S.R.L., precum și relațiile de afiliere prin persoanele care le controlează efectiv, potrivit Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel vs. Statul Belgian, care prevede că în situația în

care beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin achiziție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscală privind T.V.A., aceasta nu-și poate exercita dreptul de deducere a T.V.A. aferent tranzacției, se reține că în mod justificat organele de control au procedat la respingerea dreptului de deducere pentru S.C. X S.R.L.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a argumentului că prestarea de servicii de fabricare a fețelor de încălțăminte a avut loc la modul concret și că fețele de încălțăminte erau livrate intracomunitar, considerând că prin aceasta se certifică faptul că operațiunile dintre SC X SRL și SC R SRL au scop economic, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât faptul că S.C. X S.R.L. deține documente justificative pentru serviciile prestate, nu înseamnă că are de dreptul de deducere a taxei înscrise în facturi, atâta timp cât, așa cum s-a arătat mai sus, beneficiarul serviciilor a știut că participă la tranzacții care au legătură cu evaziunea fiscală.

Contestatară consideră că „astfel de repercursiuni trebuie să le suporte cel care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, respectiv prestatoarea SC R SRL” dar acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a reținut și în cuprinsul prezentei decizii, S.C. X S.R.L. știa că este implicată într-o fraudă în ceea ce privește TVA. Astfel, se reține că petenta nu neagă constatarea organelor de inspecție fiscală că R SRL nu a colectat TVA aferentă livrărilor către SC X SRL, dar consideră că nu poate fi ținută răspunzătoare pentru acțiunile altei societăți comerciale.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X2 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată 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/11.10.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă de X lei.

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.