

**DECIZIA NR. 2804/2019**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. C,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13308/04.05.2016**  
**și reînregistrată cu nr. 4852/10.12.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Serviciu juridic din cadrul instituției, prin adresa BVR\_JRD 4852/10.12.2019, cu privire la necesitatea reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I.X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului C sub nr. JX85/2014, cu sediul în municipiul X, str. Nicolae Iorga, bl. 1, ap. 7, județul C.

Soluționarea contestației înregistrate la A.J.F.P. C sub nr. 233/18.04.2016 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13308/04.05.2016, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/10.03.2016, emisă de A.J.F.P. C în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016, a fost suspendată prin Decizia nr. 1122/2016 până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de **T lei** compusă din:

- X1 lei impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată;
- X2 lei obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit;
- X3 lei taxa pe valoarea adăugată;
- X4 lei obligații fiscale accesorii aferente TVA;

procedura urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea.

S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. 1122/2016, iar prin Sentința civilă nr. X/2016 pronunțată în dosarul nr. X/64/2016, Curtea de Apel Brașov admite acțiunea formulată de societate, anulează Decizia nr. 1122/2016 și obligă pârâta DGRFP Brașov să soluționeze pe fond contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/10.03.2016.

Împotriva Sentinței civile nr. X/2016, D.G.R.F.P. Brașov a formulat recurs, iar prin Hotărârea nr. X/2019 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, a fost respins recursul, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțată prin Hotărârea nr. X/2019- definitivă, D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/10.03.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. C în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016.

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 confirmării primirii plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/10.03.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016, respectiv data de **17.03.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, respectiv data de **18.04.2016**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin dl DD asociatul unic al societății care deține și funcția de director al S.C. X S.R.L. și este semnată în original.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270

alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în temeiul prevederilor art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de către S.C. X S.R.L. din municipiul X, jud. C, prin dl DD.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/10.03.2016 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice C-Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de T lei, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:**

### **1) Considerații generale cu privire la constatările inspecției fiscale**

Contestatarul precizează că diferențele suplimentare de impozit pe profit, precum și accesoriile aferente, au fost stabilite ca urmare a aprecierii ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor efectuate de S.C. X S.R.L. în baza contractelor încheiate cu furnizorii S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L., S.C. VT S.R.L. și S.C. AI S.R.L., având în vedere reconsiderarea tranzacțiilor ca fiind fără conținut economic.

Petenta afirmă că constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt de natură să susțină măsurile dispuse, și consideră că acestea sunt irelevante și străine de obiectul și scopul inspecției fiscale, și că organele de control nu prezintă elemente de fapt obiective și dovezi, inducând ideea de fraudă fără a identifica încălcarea unor dispoziții legale.

În contestație, se precizează că niciuna dintre constatările făcute atât în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, cât și în cel al proceselor verbale întocmite în urma controalelor încrucișate, nu privesc pe S.C. X S.R.L., aceste acte referindu-se la tranzacții derulate de furnizorii săi și de furnizorii furnizorilor săi.

Contribuabilul susține că în Raportul de inspecție fiscală se face referire la neconcordanțe din declarația 394 dar că nu este prezentat niciun exemplu în acest sens și că precizările ce privesc declararea furnizorilor ca inactivi și anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA sunt irelevante în condițiile în care tranzacțiile cu acești furnizori s-au derulat în perioade în care aceștia aveau cod valid de TVA.

Petenta consideră că în condițiile în care a derulat operațiuni taxabile în prețul cărora s-au reflectat și achizițiile de la furnizorii în cauză, nu se poate pune problema existenței unei fraude fiscale și consideră că precizările din Raportul de inspecție nu sunt complete deoarece nu se precizează dacă achizițiile pentru care s-a dedus TVA sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

### **2) Cu privire la diferențele stabilite reprezentând impozitul pe profit și TVA.**

#### **În ceea ce privește relația cu S.C. CB S.R.L.**

Petenta susține că sunt nefondate constatările care au condus la stabilirea diferențelor suplimentare privind impozitul pe profit în relația cu S.C. CB S.R.L. deoarece:

- cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. CB S.R.L. îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 21 alin. (1) din Codul fiscal fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și la art. 21 alin. (4) lit. m), coroborat cu pct. 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, iar modul în care persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA își declară livrările și achizițiile pe teritoriul național în Declarația 394 nu are nicio relevanță în materia impozitului pe profit, nefiind un motiv prevăzut de lege care să atragă nedeductibilitatea cheltuielilor;

- Comportamentul fiscal al furnizorilor nu este relevant asupra S.C. X S.R.L. deoarece societatea nu a încălcat nicio dispoziție legală;

- O relație de afiliere nu are conotațiile fraudei fiscale, mai mult S.C. X S.R.L. nu este afiliată cu furnizorii în cauză.

În materie de TVA petenta precizează că îndeplinește condițiile esențiale prevăzute la art. 145, art. 134<sup>1</sup> alin. (7) și art. 146 lit. a) din Codul fiscal întrucât deține documentele care

justifică achiziția de servicii, respectiv contracte, facturi și situații de lucrări, TVA a devenit exigibilă, iar achizițiile de bunuri au fost destinate operațiunilor taxabile.

### **În ceea ce privește relația cu S.C. AG S.R.L.**

În plus față de argumentele aduse în relația cu S.C. CB S.R.L. și pe care le repetă, petenta precizează că obligația de încheiere a contractelor individuale de muncă și de evidențiere a salariaților revenea S.C. AG S.R.L. în calitate de angajator și nu S.C. X S.R.L., care avea calitatea de partener contractual și care și-a asumat prin contracte doar obligații privind securitatea și sănătatea în muncă.

În materia TVA petenta face referire la principiul neutralității TVA aplicabil la nivelul tuturor statelor membre ale Uniunii Europene, din interpretarea căruia reiese că beneficiarul serviciilor prestate, nu trebuie să suporte în tot sau în parte sarcina acestei taxe (hotărârile în cauza C-25/07 Alicia Sosnowska, respectiv cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, paragrafele 37 și 38).

### **În ceea ce privește relația cu S.C. VT S.R.L. și S.C. AI S.R.L.**

Petenta aduce aceleași argumente și motive de drept ca și în cazul S.C. CB S.R.L.

Contestatarea susține că reconsiderarea tranzacțiilor efectuate de S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar, cu S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L., S.C. VT S.R.L. și S.C. AI S.R.L., în baza art. 11 din Codul fiscal, nu are temei legal întrucât scopul economic al tranzacțiilor trebuia evaluat și din perspectiva livrărilor/prestărilor efectuate, livrări care au fost purtătoare de TVA.

Cu referire la practica recentă a Curții Europene de Justiție (hotărârea în Cauza C-277/14) petenta precizează că situația constatată în relația cu furnizorii săi nu poate constitui un motiv rezonabil pentru justificarea faptului că S.C. X S.R.L. ar face parte dintr-un circuit fraudulos.

Față de cele expuse anterior, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/10.03.2016.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/10.03.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. un impozit pe profit în sumă de X1 lei, perioada supusă verificării fiind 01.01.2012 – 30.06.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X5 lei și penalități de întârziere în sumă de X6 lei. Totodată, prin decizia de impunere F-X/10.03.2016 s-a stabilit TVA de plată în sumă de X3 lei, perioada supusă verificării fiind 01.01.2012 – 31.08.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X7 lei și penalități de întârziere în sumă de X8 lei.***

În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2012- august 2015 S.C. X S.R.L. a înregistrat achiziții de la societățile S.C. CB S.R.L. ROX, S.C. AG S.R.L. ROX, S.C. VT S.R.L. ROX și S.C. AI S.R.L. ROX, pentru care există indicii de tranzacții fictive. Astfel:

- în perioada martie– octombrie 2014 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziția de prestări de servicii construcții în valoare totală de X9 lei, și a dedus TVA în sumă de X10 lei, în baza unor facturi care au înscris la furnizor datele S.C. CB S.R.L.;

- în perioada octombrie 2014– iunie 2015 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul 628– Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziția de prestări de servicii în construcții în valoare totală de X11 lei și a dedus TVA în sumă de X12 lei, în baza unor facturi care au înscris la furnizor datele S.C. AG S.R.L.;

- în luna septembrie 2012 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul 603– Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor inventar, achiziții în valoare totală de

X13 lei și a dedus TVA în sumă de X14 lei, în baza unor facturi care au înscrise la furnizor datele S.C. VT S.R.L.;

- în luna ianuarie 2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628– Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziții de prestări servicii conform contract nr. 414/2014 încheiat cu SC AI SRL, în sumă de X15 lei și a dedus TVA în sumă de X16 lei, în baza facturii CJ 01/28.01.2015.

Au fost prezentate contractele pe care S.C. X SRL, reprezentată prin administrator DD, în calitate de beneficiar, le-a încheiat cu prestatorul S.C. CB S.R.L., reprezentată prin GE, respectiv:

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 388 din 21.10.2013, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de săpături și instalare monotub în orașul H;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 66 din 05.02.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de tencuieli interioare drișcuite și de gipscarton pe schelet metalic, termoizolat, folie anticondens la obiectivul Centru Multifuncțional Ds+P+M situat în comuna M, județul C;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 83 din 03.03.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții la obiectivul Reabilitare și extindere stație de epurare aglomerarea B, județul C (Antreprenor general SC VI SRL, beneficiar final SC GC SA X);

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 97 din 11.03.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de săpături manuale, montare– sudare conducte, tuburi de scurgere și desfacere carosabil format din pavaje, piatră cubică și asfalt la obiectivul Modernizarea străzii Ștefan cel Mare, oraș C, jud. C;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 149 din 12.05.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții în mun. C;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 162 din 16.05.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de construcții structură locuință situată în X, str. Ghiocelilor nr. FN;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 291 din 21.08.2014, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane) la imobil situat în B, str. Stejărișului;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 296 din 29.08.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii în construcții, lucrări de cofrare/decofrare, montaj fier beton la obiectivul Parc Industrial, X, jud C.

De asemenea, au fost prezentate următoarele contracte încheiate între S.C. X SRL în calitate de beneficiar, reprezentată prin administrator DD și prestatorul S.C. AG S.R.L., reprezentată prin GE:

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 298 din 02.09.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii în construcții, lucrări de cofrare/decofrare, montaj fier beton la obiectivul Parc Industrial, X, jud C;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 319/01.10.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări de săpături manuale, montare-sudare conducte, tuburi de scurgere și desfacere carosabil format din pavaje, piatră cubică și asfaltat la obiectivul Modernizarea str. Ștefan cel Mare, oraș C, jud. C;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 322 din 06.10.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții. locul prestației mun. C;

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 336 din 15.10.2014, având ca obiect executarea de prestări servicii lucrări construcții la obiectivul Reabilitare și extindere stație de epurare aglomerarea B, județul C (Antreprenor general SC VI SRL, beneficiar final SC Gospodărire Comunală SA X);

- Contractul cadru de prestări servicii nr. 341 din 21.10.2014, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la imobil situat în B, str. Stejărișului;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 109 din 16.03.2015, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la obiectivul Construire Baza Sportivă com. O, sat B, jud C;
- Contractul cadru de prestări servicii nr. 148 din 08.04.2015, având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, confecționare/montare fier beton, preparare/turnare betoane în fundații/elevații/grinzi și stâlpi, săpături manuale, umpluturi/compactări, zidarii, elevații/pereteți, lucrări de dulgherie) la obiectivul Reabilitarea, amenajarea și extinderea imobilului situat în comuna C nr.13, jud C.

Cu S.C. AI S.R.L. reprezentată prin GE, în calitate de prestator, S.C. X S.R.L. prin administrator DD a încheiat contractul cadru de prestări servicii nr. 414/16.12.2014 având ca obiect prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la imobilul situat în B, str. Stejărișului.

Reprezentantul societății a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, aferent facturilor înregistrate în evidența contabilă ca fiind emise de S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L. și S.C. AI S.R.L., diverse situații de lucrări și evidențe a personalului subcontractor care a fost instruit SSM la lucrările efectuate conform situațiilor de lucrări. Pe situațiile cu personalul pus la dispoziție apar numele anumitor persoane, persoane ce ar fi prestat activitate de construcții la lucrările contractate de societatea S.C. X S.R.L. cu diverși beneficiari.

Din verificarea informațiilor din baza de date FISCNET organele de control au constatat următoarele:

- există neconcordanțe cu privire la achizițiile declarate de S.C. X S.R.L. în declarațiile informative D394 în relația cu furnizorii mai sus menționați;
- S.C. CB S.R.L., este inactivă din data de 28.10.2014, dată de la care nu mai este plătitoare de TVA;
- S.C. AG S.R.L., a fost inactivă în perioada 28.12.2012- 18.11.2013, fiind reactivată începând cu data de 18.11.2013, iar din data de 30.07.2015 nu mai este plătitoare de TVA;
- SC VT SRL, este inactivă din data de 02.07.2014, dată de la care nu mai este plătitoare de TVA;
- S.C. AI S.R.L., este inactivă din data de 26.03.2015, dată de la care nu mai este plătitoare de TVA;
- S.C. CB S.R.L. a raportat achiziții însemnate de la S.C. AG S.R.L., S.C. AI S.R.L., SC. MR S.R.L., S.C. FZ S.R.L. și S.C. BW S.R.L.;
- S.C. AG S.R.L. a raportat achiziții însemnate de la S.C. DD S.R.L. (în timp ce S.C. DD S.R.L. nu a raportat livrări în cursul anului 2014 către SC AG SRL) și de la S.C. ED International S.R.L.;
- S.C. AI S.R.L. a raportat achiziții însemnate de la S.C. DD S.R.L. ( în timp ce S.C. DD S.R.L. nu a raportat livrări în cursul anului 2014 către S.C. AI S.R.L.) și de la SC ED International S.R.L.;
- S.C. VT S.R.L. CUI X a raportat achiziții însemnate de la S.C. PCIT S.R.L., S.C. HCC S.R.L., S.C. HF S.R.L., S.C. AM S.R.L., S.C. EC S.R.L., societăți declarate inactive de către organele de inspecție fiscală.

Pentru verificarea realității și legalității tranzacțiilor cu S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L. și S.C. VT S.R.L. s-a solicitat efectuarea de controale încrucșate la aceste societăți, motiv pentru care în perioada 04.11.2015- 11.01.2016 inspecția fiscală a fost suspendată.

Din răspunsurile primite referitor la aceste societăți s-a constatat:

- S.C. CB S.R.L. este declarată inactivă, nu a desfășurat activitate la sediul social declarat și a avut rolul de verigă interpusă în lanțul comercial al unor tranzacții fictive, cu scopul

de a crea avantaje fiscale beneficiarilor, ca urmare prejudiciul nu se localizează la nivelul S.C. CB S.R.L. ci la nivelul beneficiarilor acesteia;

- din cauza faptului că la solicitarea echipei de inspecție fiscală nu s-a prezentat nici un reprezentant legal al S.C. AG S.R.L., nu a fost posibilă efectuarea controlului încrucișat până la data transmiterii răspunsului, urmând ca la finalizarea controlului să comunice un exemplar din procesul verbal care va fi încheiat;

- În urma controlului efectuat la S.C. VT S.R.L. organul de inspecție fiscală a constatat că acest contribuabil nu desfășoară activitate la sediul social declarat, reprezentantul legal al societății este cetățean maghiar care nu s-a prezentat la invitația organului de inspecție fiscală și, ca urmare, organul de inspecție a luat măsura includerii acestui contribuabil în lista contribuabililor inactivi.

Organele de control menționează în Raportul de inspecție fiscală F-X/10.03.2016 că, pentru verificarea legalității și veridicității tranzacțiilor cu S.C. AG S.R.L. și S.C. CB S.R.L., inspectori din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 6 Oradea, au efectuat un control la S.C. X S.R.L., în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. 4914/21.08.2015. Conform celor consemnate în Procesul verbal, „*operațiunile economice derulate între cei trei agenți economici sunt operațiuni fictive în sensul art. 2 din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*”. Astfel, facturile emise în numele furnizorilor S.C. AG S.R.L. și S.C. CB S.R.L. nu au calitatea de document justificativ și nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991.

În cuprinsul Procesului verbal nr. 4914/21.08.2015 se mai consemnează faptul că inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 6 Oradea au efectuat verificări cu privire la S.C. ED Internațional S.R.L. CUIX, firmă ce figurează ca furnizor de mărfuri și servicii pentru S.C. AG S.R.L. și S.C. CB S.R.L. În urma verificărilor efectuate la S.C. ED Internațional S.R.L. inspectorii antifraudă au concluzionat că activitățile economice, inclusiv de prestare de servicii, declarate de la această societate nu au la bază operațiuni reale iar facturile emise în numele societății sus menționate au fost folosite în circuite frauduloase, care au ca scop sustragerea de la plata impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat al statului. De asemenea în cuprinsul procesului verbal, inspectorii antifraudă arată că, pe lanțul de aprovizionare a furnizorului S.C. CB S.R.L. documentele de aprovizionare a mărfurilor comercializate sau a prestărilor de servicii efectuate provin de la firme de tip „fantomă” menționând printre altele S.C. AI S.R.L.

La solicitarea scrisă a organelor de control în data de 29.02.2016, dl DD, directorul societății, a precizat cu privire la modalitatea în care a contactat reprezentanții societăților de mai sus, că societatea a fost contactată de reprezentantul societăților mai sus amintite dl GE care a semnat toate documentele aferente (contracte, situații de lucrări, facturi). Contribuabilul mai precizează că pe șantier aspectele de natură tehnică erau discutate cu șefi de echipă în speță dl BF și dl PP.

În Raportul de inspecție fiscală F-X/10.03.2016, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se mai face precizarea că S.C. X S.R.L. a avut în anul 2012 în medie 32 salariați, în anul 2013 a avut în medie 27 salariați, în anul 2014 a avut în medie 27 salariați iar în anul 2015 a avut 32 salariați.

Având în vedere aspectele constatate, respectiv faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă, tranzacții asupra cărora există indicii rezonabile că nu sunt reale și nu au avut loc/nu s-au desfășurat în realitate, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacțiile mai sus menționate, în sensul că acestea nu au un scop economic, fiind tranzacții artificiale, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea.

Drept urmare, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată s-a stabilit un profit impozabil suplimentar total în sumă de X17 lei (X9+X11+X13+X15). Asupra profitului impozabil astfel determinat s-a aplicat cota de impozitare

de 16%, așa cum este prevăzut de art. 17 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de X1 lei**.

Pentru profitul impozabil suplimentar de plată de X1 lei, s-au calculat accesorii în sumă totală de X2 lei, din care X5 lei dobânzi/majorări de întârziere și X6 lei penalități.

De asemenea, deoarece s-a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 145, alin. (2) lit. a) și ale art. 146, alin (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că societatea **nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X3 lei** (X10+ X12+ X14+ X16) aferentă achizițiilor de la S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L., S.C. VT S.R.L. și S.C. AI S.R.L.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X3 lei, s-au calculat accesorii în sumă totală de X4 lei, din care X7 lei dobânzi/majorări de întârziere și X8 lei penalități.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile de cheltuieli și deducerea de TVA în baza unor facturi având la furnizor datele S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L., S.C. VT S.R.L. și S.C. AI S.R.L., au fost sesizate organele de cercetare penală, 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:**

**1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X1 lei și la TVA în sumă de X3 lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă societatea datorează aceste sume stabilite suplimentar de plată în sarcina sa, în condițiile în care argumentele invocate de societate și documentele prezentare nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C au efectuat în perioada 22.10.2015- 04.03.2016 o inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L., având ca obiect verificarea impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2012-30.06.2015 și a taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2012– 31.08.2015.

Pentru efectuarea unor controale încrucișate la o parte din furnizorii societății, inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 04.11.2015- 11.01.2016.

Organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016 că S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli deductibile în sumă totală de **X17 lei** și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **X3 lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele de identificare ale următoarelor societăți: S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L., S.C. VT S.R.L. și S.C. AI S.R.L.

Astfel:

- în perioada martie– octombrie 2014 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628– Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziția de prestări de servicii construcții în valoare totală de X9 lei și a dedus TVA în sumă de X10 lei, în baza unor facturi care au înscrise la furnizor datele S.C. CB S.R.L.;

- în perioada octombrie 2014– iunie 2015 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul 628– Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziția de prestări de servicii în construcții în valoare totală de X11 lei și a dedus TVA în sumă de X12 lei, în baza unor facturi care au înscrise la furnizor datele S.C. AG S.R.L.;

- în luna septembrie 2012 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul 603– Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor inventar, achiziții în valoare totală de

X13 lei și a dedus TVA în sumă de X14 lei, în baza unor facturi care au înscrise la furnizor datele S.C. VT S.R.L.;

- în luna ianuarie 2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628– Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, achiziții de prestări servicii conform contract nr. 414/2014 încheiat cu SC AI SRL, în sumă de X15 lei și a dedus TVA în sumă de X16 lei, în baza facturii CJ 01/28.01.2015.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de X1 lei și TVA în sumă de X3 lei, sume contestate de către S.C. X S.R.L., acestea au fost stabilite întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că facturile având la furnizor datele celor 4 societăți mai sus menționate, nu reflectă operațiuni reale și legale.

**În drept**, pe linie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

#### **„art. 19 Reguli generale**

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

#### Normele metodologice de aplicare

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

#### **art. 21 Cheltuieli**

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*[...]*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; (...).*

*[...]*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; “*

#### Normele metodologice de aplicare

*„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.*

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*



De asemenea, conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, orice operațiune contabilă trebuie consemnată într-un document în momentul efectuării ei:

„art. 6

*(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul a mai prevăzut și că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității.

Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Cu privire la prestările de servicii, dispozițiile legale invocate statuează că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, trebuie să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor trebuind să se efectueze cu documente precum situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Organul de soluționare reține că, în interpretarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 și a normelor date în aplicare, prin Decizia civilă nr. 1261/2014, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Din prevederile legale enunțate se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Se reține că înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare a efectuării unei operațiuni economico-financiare, conform reglementărilor contabile este o operațiune distinctă de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

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

Se constată că legiuitorul a dispus că 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 condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative (anterior citată), organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

Totodată, se reține că în conformitate cu dispozițiile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 46:

„46. - (1) *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

(2) *Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

Din prevederile legale enunțate, rezultă că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și în contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acesteia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se reține totodată că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

**Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA**, la art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a statuat că:

„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;

**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 sau 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.”

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 probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Pe cale de consecință, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În același sens este și Decizia nr. 1325/2012, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri/servicii, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile/serviciile au fost reale și au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

***În ceea ce privește invocarea de către petentă a jurisprudenței europene, se reține că instanța europeană a apreciat constant că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale, este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, Curtea statuând că justițiabili nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii, în consecință autoritățile și instanțele naționale 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.***

***Totodată, se reține că Instanța consideră că în astfel de cazuri, cum sunt cele când fraudă fiscală este săvârșită de către persoana impozabilă însăși sau când persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o***

**operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerat că persoana impozabilă a participat la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval, și să se refuze dreptul de deducere.**

Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval”. (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite în lanțul de prestații, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la astfel de contribuabili fiind conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

Se reține în speță că SC X SRL nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv din documentele la dosar se constată că reprezentanții petentei știau sau cel puțin ar fi putut să știe că prin achizițiile sale participă la operațiuni implicate într-o fraudă fiscală, având în vedere următoarele:

**a) În cazul tranzacțiilor cu S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L. și S.C. AI S.R.L., se reține că au fost contractate prestări de servicii în construcții-manoperă, iar persoana care a reprezentat societățile la data semnării contractelor a fost **dl GE**. Astfel, simplul fapt că societățile se succed și sunt reprezentate de aceeași persoană, ridică semne de întrebare cu privire la comportamentul fiscal al persoanelor impozabile în speță.**

De asemenea, se constată că înainte de declararea ca inactivă a S.C. CB S.R.L. (28.10.2014), societatea verificată transferă lucrări contractate inițial cu S.C. CB S.R.L. către societatea afiliată acesteia S.C. AG S.R.L.

Situația contractelor încheiate cu S.C. CB S.R.L., S.C. AG S.R.L. și S.C. AI S.R.L. pe obiective de lucrări se prezintă astfel:

Obiectul contractelor	Contracte încheiate cu SC CB SRL	Contracte încheiate cu SC AG SRL	Contracte încheiate cu SC AI SRL
prestări servicii lucrări de săpături și instalare monotub în orașul H	388/21.10.2013		
prestări servicii lucrări de tencuieli interioare drișcuite și de	66/05.02.2014		

gips carton pe schelet metalic, termoizolat, folie anticondens la obiectivul Centru Multifuncțional Ds+P+M situat în comuna M, județul C			
prestări servicii lucrări construcții la obiectivul Reabilitare și extindere stație de epurare aglomerarea B, județul C (Antreprenor general SC VI SRL, beneficiar final SC GC SA X)	83/03.03.2014	336/15.10.2014	
prestări servicii lucrări de săpături manuale, montare– sudare conducte, tuburi de scurgere și defacere carosabil format din pavaje, piatra cubică și asfalt la obiectivul Modernizarea str. Ștefan cel Mare, oraș C, jud. C	97/11.03.2014	319/01.10.2014	
prestări servicii lucrări construcții în mun. C	149/12.05.2014	322/06.10.2014	
prestări servicii lucrări de construcții structura locuința situat în X, str. Ghiocelilor nr. FN	162/16.05.2014		
prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la imobil situat în B, str. Stejărișului	291/21.08.2014	341/21.10.2014	414/16.12.2014
prestări servicii în construcții, lucrări de cofrare/decofrare, montaj fier beton la obiectivul Parc Industrial, X, jud C	296/29.08.2014	298/02.09.2014	
prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, sapaturi/compactari) la obiectivul Construire Baza Sportivă com. O, sat B, jud C		109/16.03.2015	
prestări servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, confecționare/montare fier beton, preparare/turnare betoane în fundații/elevații/ grinzi și stâlpi, săpături manuale, umpluturi/compactari, zidarii, elevații/pereteți, lucrări de dulgherie) la obiectivul Reabilitarea, amenajarea și extinderea imobilului situate în comuna C nr.13, jud C		148/08.04.2015	

Se constată că pentru același obiectiv societatea încheie contracte pentru executarea de prestări servicii în construcții cu mai multe societăți comerciale reprezentate de aceeași persoană, dl GE, acestea fiind societăți afiliate.

De exemplu:

1) Pentru lucrările de cofrare/decofrare, montaj fier beton la obiectivul **Parc Industrial, X, jud C**, au fost încheiate două contracte cu același obiect, respectiv contractele nr. 296/29.08.2014 prestator S.C. CB S.R.L. și nr. 298/02.09.2014 prestator S.C. AG S.R.L.

Petenta nu a explicat de ce a fost necesară transferarea execuției lucrărilor contractate inițial către S.C. CB S.R.L., către societatea afiliată acesteia, SC AG SRL, în condițiile în care contractul nr. 296/29.08.2014 cu S.C. CB S.R.L. avea durata de valabilitate până la 31.12.2014, cu posibilitatea de prelungire. Pentru lucrările executate în baza acestui contract, S.C. CB S.R.L. emite facturi în lunile septembrie și octombrie 2014, ultima factură în data de 26 octombrie 2014 (cu 2 zile înainte să fie declarată inactivă), din luna noiembrie 2014 fiind emise facturi de lucrări pentru acest obiectiv de către SC AG SRL, nefiind facturate lucrări în paralel de către cele două societăți.

Deși contractul nr. 296 din 29.08.2014 prevedea un preț de 16 lei/oră de manoperă în anexa la factura 148/07.10.2014 și la factura 164/26.10.2014 sunt înscrise prestări servicii montat fier beton exprimate în kg și preț unitar de 0,6 lei, dar nu a fost prezentat documentul prin care s-a stabilit prețul pentru acest tip de lucrări. De asemenea, pentru numărul total de ore facturate, nu a fost prezentat pontaj sau alt document semnat de ambele părți, din care să reiasă, numărul de ore lucrate de fiecare angajat zilnic.

Deși în contractul nr. 298 din 02.09.2014 nu este prevăzut un preț pe oră de manoperă, în anexa la factura 08/24.11.2014 și la factura 02/17.11.2014 sunt înscrise prestări servicii cu 16 lei/oră de manoperă, dar nu a fost prezentat documentul prin care s-a stabilit prețul pe oră de manoperă.

**2) Pentru prestările de servicii în construcții (lucrări de cofrare/decofrare, montare fier beton, turnare betoane, manipulare materiale, săpături/compactări) la imobilul situat în B, str. Stejărișului, au fost încheiate trei contracte cu același obiect, respectiv contractele nr. 291/21.08.2014 prestator S.C. CB S.R.L., nr. 341/21.10.2014 prestator S.C. AG S.R.L. și nr. 414/16.12.2014 cu S.C. AI S.R.L.**

Având în vedere faptul că contractul nr. 291/21.08.2014 încheiat cu S.C. CB S.R.L. avea durata de valabilitate până la 31.12.2014, cu posibilitatea de prelungire, petenta nu a explicat de ce a fost necesară transferarea execuției lucrărilor către S.C. AG S.R.L. și S.C. AI S.R.L.

Pentru acest obiectiv, S.C. CB S.R.L. a emis o factură în luna septembrie 2014, S.C. AG S.R.L. emite facturi în perioada noiembrie 2014-iunie 2015, iar S.C. AI S.R.L. emite o factură în ianuarie 2015.

Organul de soluționare reține că S.C. CB S.R.L., este declarată inactivă din data de 28.10.2014 de către organele de inspecție fiscală deoarece nu funcționează la sediul social declarat, dată de la care nu mai este nici plătitoare de TVA.

**b) Societatea a prezentat pentru relația comercială cu SC AI SRL, contractul nr. 414/16.12.2014 în care aceasta este reprezentată de dl GE, însă această persoană nu a avut nicio calitate la SC AI SRL. Ori o minimă diligență la încheierea unui contract cu o persoană juridică este verificarea ca persoana care reprezintă societatea să dețină drept de reprezentare pentru aceasta.**

Din documentele la dosar se reține că în Raportul de inspecție fiscală F-X/17.11.2015, întocmit cu prilejul inspecției fiscale efectuate la SC AI SRL, dl BEL CNP<sub>x</sub>, administrator și asociat unic al societății, a afirmat în scris că nu are cunoștință despre faptul că societatea pe care o reprezintă a derulat tranzacții cu SC DD SRL și cu SC ED INTERNATIONAL SRL, și că facturile înregistrate de la furnizorii menționați sunt false.

De asemenea administratorul afirmă că nu are cunoștință despre efectuarea unor livrări de bunuri către societățile declarate în declarațiile informative (cod 394) și că facturile emise în numele SC AI SRL către aceste societăți sunt false. Cu privire la activitatea desfășurată de societate, dl. B susține că a constatat doar în achiziționarea unui număr de 19 mașini pe care le-a vândut unor persoane fizice.

**c) Din cei 16 angajați cu contract de muncă pe care i-a declarat AG S.R.L., 11 au fost și angajați ai S.C. CB S.R.L. De exemplu, GK CNP<sub>x</sub> a fost angajat la S.C. CB S.R.L. în perioada 23.07.2014-20.12.2014 și la AG S.R.L. în perioada 05.03.2015-23.04.2015; dl B Laszlo a fost angajat la S.C. CB S.R.L. în perioada 05.03.2014-20.12.2014 și la AG S.R.L. în perioada 05.03.2015-14.09.2015.**

S.C. Al S.R.L. a avut angajați declarați cu contract de muncă doar în luna martie 2015 (4 persoane), ulterior facturării serviciilor către SC X SRL.

**d)** Deși toate contractele au în fapt ca obiect prestarea de servicii de manoperă în construcții, la data semnării contractelor 414/16.12.2014 cu S.C. Al S.R.L. și 336/15.10.2014, 319/01.10.2014, 322/06.10.2014, 341/21.10.2014 și 298/02.09.2014 cu AG S.R.L., aceste societăți nu aveau niciun angajat cu forme legale. Cu toate acestea în perioada octombrie 2014-februarie 2015 societatea verificată înregistrează achiziții de servicii de manoperă de la AG S.R.L. în sumă totală de X18 lei și deduce TVA aferentă în sumă de X19 lei și servicii de manoperă de la S.C. Al S.R.L. în sumă de X20 lei, cu TVA X16 lei.

Administratorul SC X SRL afirmă în nota explicativă dată în 29.02.2016 că „*societatea noastră a fost contactată de reprezentantul societăților mai sus amintite, în condițiile în care este de notorietate faptul că societatea noastră este în căutare de subantreprenori cu o capacitate de lucru bună*”, dar nu precizează cum a verificat *capacitatea* acestor societăți având în vedere că așa cum am arătat anterior, la data semnării contractelor S.C. Al S.R.L. și AG S.R.L. nu aveau angajați proprii.

**e)** Reprezentantul societății precizează că nu avea obligativitatea verificării salariaților societăților furnizoare, dar că verifica prin sondaj aceste aspecte, iar în nota explicativă anexă la actul de control directorului societății, domnul DD, menționează „În ceea ce privește personalul prezent pe șantier se solicită prin sondaj de la furnizori dovada calității de angajat (nefiind o obligație imperativă legală) în acest sens s-a solicitat și de la AG SRL registrul salariaților la 30.04.2015 din revisal. Atașat prezentei ca și anexe rezultatul interogărilor bazei de date ANAF, cât și extrasul REVISAL la 30.04.2015”.

Din compararea extrasului REVISAL la 30.04.2015 pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală împreună cu nota explicativă dată de domnul DD, cu situațiile privind evidența personalului subcontractor care a fost instruit conform SSM aferente facturilor emise de SC AG SRL se constată neconcordanțe, respectiv apar nume de persoane care nu pot fi identificate în registru salariati la 30 aprilie 2015 al SC AG SRL, rezultând faptul că societatea verificată avea cunoștință despre faptul că furnizorul său nu avea înregistrați acești angajați. De exemplu în situația „Evidența personal subcontractor” anexată la factura 22/10.04.2015 emisă de SC AG SRL, având ca obiect „prestări servicii conform contract 109”, sunt înscrise 8 persoane dar niciuna dintre ele nu a fost vreodată angajată la SC AG SRL.

În speță petenta susține că, în accepțiunea organului de control, nu ar fi trebuit să se comporte ca un simplu partener contractual în relația cu subcontractorii săi, ci ar fi trebuit să desfășoare o activitate de investigare a acestor subcontractori, ori în condițiile în care ea însăși, a demarat o asemenea investigație și a solicitat partenerului extrasul din programul Revisal, se presupune că putea să cunoască faptul că acesta nu avea angajați înregistrați.

De asemenea, reținem și afirmația d-lui Deak din nota explicativă că „*societatea noastră este în căutare de subantreprenori cu o capacitate de lucru bună*” fapt care ar fi presupus să efectueze o minimă verificare a capacității de lucru a acestora.

Mai mult de atât, pe toate situațiile privind evidența personalului subcontractorului care a fost instruit SSM la lucrările efectuate, puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale, apare doar ștampila societății S.C. X S.R.L., cu toate că așa cum afirmă societatea contestatoare, persoanele menționate erau salariați ai prestatorilor SC CB SRL, SC AG SRL și SC AI SRL, iar în contractele încheiate cu acestea, punctul VI- Obligațiile părților, prestatorul de servicii era cel care avea obligația să-și instruiască propriul personal, respectiv să „asigure forța de muncă calificată și instruită SSM”.

**f)** Conform contractului nr. 49/08.01.2014 încheiat cu SC VI SRL, punctul 8- Cesiunea „subantreprenorului i se interzice transferarea totală sau parțială a obligațiilor asumate prin contract”, iar în contractul nr. 2689/01.10.2013 încheiat cu același client punctul VII- Încetarea contractului este prevăzut că **acest contract încetează de plin drept dacă una dintre părți cesionează drepturile și obligațiile sale prevăzute în contract fără acordul celeilalte**

părți". Cu toate acestea petenta nu a prezentat niciun document care să modifice prevederile contractuale inițiale și să-i permită subcontractarea de lucrări către SC CB SRL și SC AG SRL.

**Date fiind cele anterior prezentate, organul de soluționare apreciază că în speță sunt îndeplinite condițiile pentru situația de excepție în care Curtea a statuat că se poate refuza acordarea dreptului de deducere.**

Cu privire la relațiile cu S.C. VT S.R.L.

Se reține că în luna septembrie 2012 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul 603– Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor inventar, achiziții în valoare totală de X13 lei și a dedus TVA în sumă de X14 lei, în baza unor facturi care au la furnizor datele S.C. VT S.R.L.

La dosarul contestației se află anexat contractul nr. 272/03.09.2012 încheiat cu S.C. VT S.R.L. în calitate de vânzător, reprezentată de dl GE, având ca obiect „*panouri pentru cofrare din lemn, întărit cu traverse și lonjeroane, dimensiuni 2550 cm x 65 cm, 100 buc.*”, cu termen de livrare 30 septembrie 2012. Prețul stabilit în contract este de X21 lei+ TVA pe bucată. Contractul nu conține prevederi referitoare la partea care va asigura transportul bunurilor.

Din analiza facturilor se constată că acestea conțin la date privind expediția doar numele d-lui DD, reprezentantul SC X SRL fără vreo referire la mijlocul de transport care ar fi transportat bunurile, iar societatea nu a prezentat niciun document care să certifice transportul bunurilor și care să furnizeze informații privind mijlocul de transport, societatea care a realizat transportul. Nu au fost prezentate nici certificate de garanție sau alte documente din care să reiasă producătorul cofrajelor, iar în facturi nu sunt înscrise informații de acest gen.

Se reține că în speță organele de control au concluzionat că SC VT SRL nu avea capacitatea de a livra bunurile înscrise în facturile înregistrate în contabilitate de SC X SRL, și că tranzacțiile nu sunt reale, având în vedere următoarele informații:

a) Din consultarea bazei de date FISCNET și Clynx – Diagrame legături pentru perioada 2012, rezultă faptul că SC VT SRL CUIX a raportat achiziții însemnate de la următoarele societăți cu comportament de tip fantomă:

- de la SC PCST SRL CUI X, cu sediul social declarat în mun. X, str. Cetății, nr. 8, jud. H, declară achiziții în valoare totală de X22 lei, din care TVA în sumă de X23 lei. Societatea a fost plătitoare de TVA până în 01.11.2013, iar din data de 21.11.2013 a fost declarată societate inactivă de către organele de inspecție fiscală. Obiectul principal de activitate declarat este „Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie, pentru construcții”;
- de la SC HCC SRL CUIX, cu sediul în mun. O, str. Matei Corvin, nr. 165, cam. 1, jud. B, declară achiziții în valoare totală de X24 lei, din care TVA în sumă de X25 lei, sumele nefiind raportate de SC HCC SRL ca livrări. Societatea nu mai este plătitoare de TVA din data 28.08.2013, dată de la care a fost declarată societate inactivă de către organele de inspecție fiscală, fiind în insolvență începând cu data de 20.11.2014. Obiectul principal de activitate al societății este „Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor”- cod CAEN 4211;
- de la SC HF SRL CUIX, cu sediul social în B, str. Timiș, nr. 50, jud. B, declară achiziții în valoare totală de X26 lei, din care TVA în sumă de X27 lei, sumele nefiind raportate de SC HF SRL ca livrări. Societatea nu mai este plătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2012, iar din data de 19.03.2013 este inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Obiectul principal de activitate declarat este „Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie, pentru construcții”- cod CAEN – 1623;
- de la SC AM SRL CUIX, din sat L, comuna L, nr. 182, jud. H, declară achiziții în valoare totală de X28 lei, din care TVA în sumă de X29 lei. Conform bazei de date FISCNET asociați ai societății sunt GE CNPX și GK CNPX, ambii cu domiciliul în localitatea L, nr. 182, jud. H. Din data de 02.04.2015 societatea nu mai este plătitoare de TVA, fiind societate în insolvență începând cu data de 24.05.2013. Obiectul principal de activitate al societății este „Tăierea și rindeluirea lemnului”– cod CAEN 1610;



- de la SC EC SRL CUIX, din mun. G, CVA. - km. 4, nr. 4, jud. H, declară achiziții în valoare totală de X30 lei, din care TVA în sumă de X31 lei. Societatea nu mai este plătitoare de TVA începând cu data de 30.05.2013, iar din data de 16.12.2013 este societate inactivă declarată de organele de inspecție fiscală. Obiectul principal de activitate declarat este „Alte mijloace de cazare”- cod CAEN 5523.

**b)** Pentru stabilirea situației de fapt fiscale inspectorii fiscali au solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC VT SRL, având ca obiect verificarea tranzacțiilor cu SC X SRL, în calitate de client, prilej cu care a fost transmis Procesul Verbal nr. 4 din 07.01.2014 - încheiat la acest contribuabil cu ocazia unui control încrucișat efectuat de organul de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita. Urmare a controlului efectuat, organul de inspecție fiscală a constatat că acest contribuabil nu desfășoară activitate la sediul social declarat, reprezentantul legal al societății este cetățean maghiar care nu s-a prezentat la invitația organului de inspecție fiscală și ca urmare, organul de inspecție a luat măsura includerii acestui contribuabil în lista contribuabililor inactivi.

La data efectuării controlului asociați erau PEK și LP cetățeni maghiari cu domiciliul în Ungaria- Nyrabran, dl LP deținând și funcția de administrator al societății de la data de 04.09.2013. De la înființarea societății (16.02.2010) și până în septembrie 2013, asociat unic și administrator al SC VT SRL a fost dl **GE**, CNPX, domiciliat în Comuna L, nr. 182, jud. H, persoană care a reprezentat și societățile SC CB SRL, SC AG SRL și SC AI SRL în relația cu SC X SRL.

Inspectorii din cadrul D.G.R.F.P. Brașov- A.J.F.P. C, au efectuat un control inopinat/cercetare la fața locului la SC VT SRL, în baza delegării de competență nr. 83812/11.06.2015, la finalizarea căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. 2314/ 26.06.2015, în care fac următoarele precizări:

- la sediul societății s-a discutat cu dl BT, fiul proprietarei spațiului, care a declarat faptul că s-au întâlnit o dată cu persoanele care au solicitat locație pentru birou firmă la locuința mamei lui;
- de asemenea, dl BTr a declarat că s-a întâlnit o singură dată cu d-nii PE și LP în centrul comunei, nici el și nici mama lui nu au avut legătură cu activitatea societății și nu au avut încheiate contracte de închiriere sau de comodat cu SC VT SRL;
- conform notei explicative date de fostul administrator, dl GE, pe vremea când el a fost administrator societatea a avut ca activitate construcții. De asemenea a declarat că în luna septembrie 2013 a cesionat acțiunile integral și administrarea societății către cetățenii din Ungaria, respectiv dl LP și PEK, după care nu a avut legătură cu societatea, și toate documentele au fost predate la noii asociați;
- societatea conform datelor INFOPC a fost declarată societate inactivă din data de 02.07.2014 de către organele de inspecție fiscală, dată de la care nu mai este plătitoare de TVA și nu are punct de lucru declarat.

În speță, se reține că societatea verificată, care a înregistrat bunuri livrate de o societate terță, trebuie să dovedească actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, după cum impun prevederile art. 65 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, menționate la art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015:

*„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Cu alte cuvinte, atâta timp cât organele de control au constatat că SC VT SRL nu avea capacitatea de a livra bunurile înscrise în facturile înregistrate în contabilitate de SC X SRL, revine în sarcina societății să răstoarne această constatare, dovadă care nu s-a produs în cauză, în condițiile în care referitor la achizițiile de panouri, petenta s-a limitat strict a afirma că le-a preluat și le-a și utilizat pentru lucrările derulate, fără a putea furniza și alte informații de „verificare” a veridicității tranzacției, de exemplu: dovezi de transport, evidențe extrabilanțiere pentru obiectele de inventar date în consum, liste de inventariere având în vedere că acest gen de bunuri au utilizare multiplă, dovezi de predare în gestiune.

În ceea ce privește sesizarea petentei că echipa de control nu a dat vreun exemplu în care un furnizor al său nu a declarat livrările pe care X SRL le-a declarat ca achiziții, reținem că acest fapt nu poate influența modul de soluționare a contestației, existența neconcordanțelor dintre datele declarate în declarațiile tip 394 nefiind informația în baza căreia s-au stabilit obligații suplimentare, ci doar un aspect al situației de fapt descrise de către organele de control, care a condus la concluzia finală și la sumele suplimentare înscrise în decizia contestată.

De asemenea, societatea nu a fost sancționată pentru că a efectuat achiziții de la neplătitori de TVA sau de la societăți inactive, la data înregistrării de către SC X SRL furnizorii în speță fiind activi și înregistrați în scopuri de TVA, precizările privind inactivarea acestora imediat după efectuarea operațiunilor cu X SRL sunt însă relevante pentru a se obține o imagine de ansamblu asupra operațiunilor derulate cu dl GE. Simplul fapt că această persoană a reprezentat pe rând SC VT SRL societate inactivată în 02.07.2014, SC CB SRL societate inactivată în 28.10.2014, SC AI SRL societate inactivată în 26.03.2015 și SC AG SRL care nu mai este înregistrată în scopuri de TVA din 30.07.2015, este în măsură să ridice suspiciuni cu privire la comportamentul fiscal al acestor societăți, astfel petenta putând să știe că participă la o fraudă fiscală.

În susținerea contestației societatea invocă practica recentă a Curții Europene de Justiție și anume, Hotărârea CJUE pronunțată la data de 22.10.2015, în cauza C-277/14 PPUH din care citează:

- Administrația fiscală nu poate impune unei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de alta parte, să dispună de documente în această privință (vezi paragraful 52);

- Dispozițiile Directivei de TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor (vezi paragraful 53)."

**Susținerile petentei nu pot fi avute în vedere întrucât aceasta citează doar parțial aceste paragrafe, în fapt Curtea precizând că:**

*„52 Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 60 și 61, Hotărârea Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 49, precum și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctele 38 și 39).*

*53. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator*

inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”

Petenta mai invocă și principiul neutralității TVA aplicabil la nivelul tuturor statelor membre UE și consideră că refuzul de recunoaștere a dreptului de deducere al S.C. X S.R.L., este de natură să încalce acest principiu.

Într-adevăr, prin jurisprudența sa CJUE a statuat că „dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii” și că „dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte”.

Dar Curtea a mai statuat și că în situația particulară, în care dreptul de deducere a fost invocat în mod fraudulos, autoritățile pot refuza avantajul dreptului de deducere:

- “În schimb, nu este contrar dreptului uniunii ca un operator să ia orice măsură pentru a se asigura că operațiunea pe care o realizează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală. (Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David punctul 54)

- „Desigur, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia. (Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David punctul 60).”

- „Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

Totodată, conform jurisprudenței europene în cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, curtea a statuat că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

Pe cale de consecință, chiar în condițiile apelului la practica CJUE, în interpretarea Directivei Consiliului Europei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și aplicarea principiului neutralității fiscale, în limita motivațiilor și documentelor prezentate de petentă, se constată ca neîntemeiată contestația petentei, în condițiile în care societatea nu a reușit să facă dovada faptului că a fost cu totul străină situației frauduloase constatate de organele de inspecție fiscală.

În motivarea contestației, reprezentantul societății precizează că niciuna dintre constatările făcute atât în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, cât și în cel al proceselor verbale întocmite în urma controalelor încrucișate, nu privesc pe S.C. X S.R.L., aceste acte referindu-se la tranzacții derulate de furnizorii săi și de furnizorii furnizorilor săi, respectiv privesc modalitatea în care furnizorii SC CB SRL, SC AG SRL, SC AI SRL și SC VT SRL au completat declarația 394 raportat la operațiunile derulate cu furnizorii lor, nu cu X SRL și că X SRL nu poate fi ținută responsabilă pentru conduita furnizorilor săi.

Ori așa cum a statuat și CJUE în deciziile sale, societatea poate fi ținută responsabilă de fraudele comise de furnizorii săi dacă este îndeplinită condiția că „știa sau putea să știe” că participă la o fraudă fiscală, independent de situația în care realizează venituri din activitatea desfășurată. „O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11), astfel că nu prezintă relevanță aspectul că societatea și-a înscris în mod formal în contabilitate achiziții de la furnizorii cu comportament fiscal incorect și a înregistrat venituri taxabile/impozabile.

Referitor la afirmația petentei din cererea de reluare a soluționării contestației, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 34769/21.10.2019, că organele antifraudă au consemnat în PV nr. 10005/04.11.2016 că „în majoritatea cazurilor muncitorii care au efectuat instruirile SSM și au participat la efectuarea lucrărilor de construcții subcontractate de societățile AG S.R.L. și CB SRL pentru societatea X SRL au fost angajați cu contracte individuale de muncă, aceștia regăsindu-se activi în datele înscrise în aplicația Revisal în perioada în care au prestat serviciile” se reține că în fapt:

- în listele de evidență a personalului anexate la situațiile de lucrări aferente facturilor emise de CB SRL sunt enumerate persoane care nu erau angajate la această societate pe întreaga perioadă în care au fost înscrise în aceste liste sau care nu au fost niciodată angajate cu contract de muncă la CB SRL;

- în perioada octombrie 2014-februarie 2015 societatea verificată înregistrează achiziții de servicii de manoperă de la AG S.R.L. în sumă totală de X32 lei și deduce TVA aferentă în sumă de X33 lei, dar „prestatorul” nu avea niciun angajat cu forme legale. În listele de evidență a personalului anexate la situațiile de lucrări începând cu luna martie 2015 sunt înscrise persoane care nu figurează în Revisal ca și angajați ai AG S.R.L.;

- în luna ianuarie 2015 societatea verificată înregistrează achiziții de servicii de manoperă de la S.C. AI S.R.L. în sumă de X15 lei, cu TVA X16 lei, dar „prestatorul” nu avea niciun angajat înregistrat.

Totodată, se reține că în această perioadă petenta avea angajați cu specializările necesare pentru lucrările înscrise în facturile de achiziții înregistrate în evidențele contabile.

Referitor la afirmația petentei că „organele antifraudă Sibiu au constatat că achizițiile de servicii și lucrări de la AG SRL și CB SRL au contribuit și se reflectă în veniturile obținute de X SRL de la VI SRL în cadrul obiectivelor Parc Industrial Sfântu Gheorghe și Stația de epurare B” se constată că în fapt inspectorii antifraudă au verificat relația SC X SRL cu SC VI SRL și sesizează că petenta a subcontractat o parte din aceste lucrări, menționând contractele încheiate cu CB SRL și AG S.R.L. pentru aceste obiective. Inspectorii antifraudă nu s-au pronunțat asupra realității lucrărilor facturate de cei doi subcontractori iar faptul că au fost realizate lucrările nu presupune automat și că operațiunile s-au desfășurat după cum susține petenta, în condițiile în care ea însăși avea personal angajat care ar fi putut să efectueze aceste lucrări, SC X SRL având în anul 2012 în medie 32 salariați, în anul 2013- 27 salariați, în anul 2014 - 27 salariați iar în anul 2015 - 32 salariați.

Cât privește invocarea deciziei CJUE în cauza C-101/16 Paper Consult reținem că speța analizată de CJUE este total diferită față de speța ce face obiectul contestației, așa cum

sesizează însăși petenta, în cauză nefiind vorba despre achiziții de la societăți care la data efectuării unei achiziții erau înscrise în Registrul contribuabililor inactivi.

Cât privește critica petentei că „organele de control cu privire la TVA preiau constatările de la impozitul pe profit ceea ce denotă netemeinicia și superficialitatea actelor constatate, întrucât situația de fapt constatată cu privire la impozitul pe profit neavând aceeași relevanță în materia TVA”, se reține că, în condițiile în care aceeași deficiență constatată de către organele de control a influențat atât baza de impozitate pentru impozitul pe profit cât și baza de impozitate pentru TVA, se constată că în mod normal aceleași precizări sunt făcute atât la capitolul privind TVA cât și la capitolul impozit pe profit.

Menționăm că organele de inspecție au coroborat informațiile obținute urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, cu informațiile primite în urma controalelor încrucișate și cu cele constatate de către inspectorii antifraudă, și au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că aceste tranzacții nu au 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, în acest sens fiind transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul C Sesizarea penală nr. 737/07.03.1016.

Prin adresa nr. 34769/30.10.2019, D.G.R.F.P. Brașov, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul C să comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. 737/07.03.1016.

**În răspunsul transmis în data de 07.11.2019, înregistrat la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 36974/12.11.2019, Parchetul de pe lângă Tribunalul C precizează că Sesizarea penală nr. 737/07.03.1016 formulată de A.J.F.P. C cu privire la SC X SRL fost înregistrată sub dosar nr. X/P/2016 și a fost trimisă pentru cercetări la I.P.J. C- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice. Se mai precizează că „prin Ordonanța organelor de cercetare penală din data de 05.04.2016 s-a dispus începerea urmăririi penale in rem cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.”**

Față de cele prezentate mai sus și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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*”,

întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** contestația societății formulată împotriva **Deciziei de impunere F-X/10.03.2016, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X1 lei și TVA în sumă de X3 lei.**

**2) Referitor la accesoriile în sumă totală de X34 lei, calculate pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de X1 lei și pentru TVA în sumă de X3 lei**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de X1 lei, organele de inspecție fiscală, au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X5 lei și penalități de întârziere în sumă de X6 lei, iar pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X3 lei au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X7 lei și penalități de întârziere în sumă de X8 lei.

Obligațiile accesorii au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

**art. 120 Dobânzi**

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

**art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârzierii**

(1) Penalitățile de întârzierii reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Având în vedere că majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu obligațiile principale de natura impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată, iar prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației respins ca neîntemeiată **contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X1 lei și pentru TVA în sumă de X3 lei**, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” urmează a se respinge ca neîntemeiată **contestația și cu privire la majorările de întârziere/dobânzile în sumă de X5 lei și penalități de întârziere în sumă de X6 lei aferente impozitului pe profit și pentru dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X7 lei și penalități de întârziere în sumă de X8 lei, aferente TVA.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (3) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## D E C I D E

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/10.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/10.03.2016 de A.J.F.P. C, pentru suma totală de **T lei**, compusă din:

- **X1 lei**, impozit pe profit;
- **X5 lei**, majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X6 lei**, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X3 lei**, taxa pe valoarea adăugată;
- **X7 lei**, majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- **X8 lei**, penalități de întârziere aferente TVA.

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