

DECIZIA nr. 39/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC XXX SRL
reinregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 52/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre **SC XXX SRL**, cu sediul in Bucuresti, X., sector S, prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. 52/05.01.2015, cu privire la dispozitivul deciziei nr. X/2014 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie in dosarul nr. X/2012 prin care s-a admis recursul si actiunea formulata de reclamanta SC XXX SRL impotriva deciziei DGRFPB nr. 460/X2012 prin care s-a suspendat solutionarea contestatiei, obligand DGRFPB la solutionarea contestatiei. Prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. X/2015, Serviciul Juridic Contencios si Avizare confirma dispozitivul deciziei ICCJ nr. X/2014.

Administratia Sector S a Finantelor Publice , cu adresa nr. X/2012, inregistrata la DGRFPB sub nr. Y/2012, a inaintat dosarul contestatiei formulata de SC XXX SRL. Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector S a Finantelor Publice sub nr. Y/2012 si depusa la DGRFPB sub nr. Y/2012, completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. Y/2012, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 Y/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012 de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector S a Finantelor Publice si comunicata prin semnatura de primire in data de 30.07.2012, prin care s-a stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in suma totala de X lei reprezentand:

- X lei - TVA stabilita suplimentar;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA.
- X lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Cu **adresele nr. X/2011 si nr. X/2012**, inregistrate la organul de cercetare penala in data de 2011, respectiv in data de 2012 organele de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. Sector S - Activitatea de Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, cu privire la nerealitatea tranzactiilor derulate de SC XXX SRL cu furnizori aflati pe teritoriul Romaniei, solicitandu-se intreprinderea masurilor ce se impun pentru a stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute la Cap. II, art.8 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv asocierea intre SC XXX SRL cu terti (SC A SRL, SC B SRL, SC C SRL si SC D SRL), in vederea obtinerii, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursare de la bugetul de stat.

Prin decizia nr. 460/X2012 DGRFPB a suspendat solutionarea contestatiei inregistrate sub nr. Y/2012 pana la solutionarea laturii penale. Contestata a contestat decizia nr. 460/X2012 la Curtea de Apel Bucuresti, cerere ce a facut obiectul dosarului nr. X/2012. Prin sentinta civila nr. X/2013, pronuntata in dosarul nr. X/2012, Curtea de Apel Bucuresti a respins contestatia formulata de SC XXX SRL impotriva deciziei DGRFPB cu nr. 460/X2012. In recurs, Î.C.C.J., prin decizia irevocabila nr. X/2014, a modificat sentinta civila nr. X/2013, anuland decizia DGRFPB cu nr. 460/X2012 si obligand DGRFPB la solutionarea contestatiei administrative.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art. 206, art. 207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia

Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC XXX SRL.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin adresa, inregistrata la Administratia Sector S a Finantelor Publice sub nr. Y/2012, completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. Y/2012 SC XXX SRL a formulat contestatie impotriva deciziei de impunere nr.F-S4 Y/2012, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector S a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012 si prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 Y/2012 s-au stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- X lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei - TVA respinsa la rambursare;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA.
- X lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

SC XXX SRL a solicitat rambursarea TVA in suma de X lei, suma rezultata din deconturile de TVA depuse pentru perioada 01.06.2010 – 30.04.2011.

Din prezentarea motivelor de fapt care au stat la baza deciziei de respingere a rambursarii TVA si implicit neacceptarea ca TVA deductibila nu reiese nici-o legatura cauzuala directa intre aceste motive invocate si operatiunile comerciale derulate de SC XXX SRL cu furnizorii sai.

Motivele inscrise in actul administrativ fiscal atacat se refera la operatiuni comerciale derulate de furnizorii SC XXX SRL cu alte societati sau, mai mult, la operatiuni derulate de furnizorii furnizorilor, neexistand in acest sens nici-o prevedere legala de a verifica modul de derulare a operatiunilor economice ale furnizorilor sai.

Invocarea in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere care au stat la baza repingerii TVA la rambursare a prevederilor art. 11 alin. 1 si alin. 1², si art. 145 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 78¹ din OG nr. 92/2003, republicata cu modificarile ulterioare, nu pot constitui baza legala pentru masurile dispuse prin cele doua acte administrative.

Precizeaza ca nicaieri in cuprinsul raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere nu se precizeaza faptul ca SC XXX SRL nu ar fi respectat in tranzactiile derulate, conditiile de exercitarea a dreptului de deducere asa cum sunt prevazute in Legea nr. 571/2003 – Codul fiscal la art. 146 alin. (1), lit. a): *“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”*. Reiese astfel ca aceste conditii au fost respectate si ca implicit societatea are drept de deducere si rambursare a TVA.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei, desfiintarea raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012 si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale

suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 Y/2012, precum si aprobarea TVA de rambursat in cuantum de X lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 Y/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012, s-a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- X lei - TVA stabilita suplimentar;
- X lei - TVA respinsa la rambursare:
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA.
- X lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

III.1 Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de X lei:

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFP sector S a efectuat o inspectie fiscala partiala la SC XXX SRL, pentru perioada 01.06.2010-30.04.2011, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare aferente perioadei octombrie 2010 – aprilie 2011, in suma totala de X lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 Y/2012 s-a stabilit in sarcina societatii: TVA suplimentara in suma de X lei, din care TVA respinsa la rambursare X lei si TVA ramasa de plata Z lei, si accesorii aferente TVA in suma de X lei calculate pentru perioada 26.07.2010 – 31.05.2012. Motivul stabilirii TVA suplimentar a fost determinat de faptul ca pe lantul de aprovizionare cu marfa al XXX SRL s-a constatat fraudarea TVA ceea ce a determinat organul fiscal sa nu admita deducerea TVA pentru achizitiile efectuate, considerand totodata operatiunile ca fictive, nereale.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat legal neacordand drept de deducere pentru operatiuni considerate fictive, in conditiile in care pentru aspectele constatate de inspectia fiscala si care fac obiectul contestatiei, prin adresele nr. X/2011 si nr. X/2012 Administratia Sector S a Finantelor Publice a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, iar motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul din cadrul Administratiei Sector S a Finantelor Publice au verificat SC XXX SRL, pentru perioada 01.06.2010-30.04.2011, privind TVA, constatările fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012.

In raportul de inspectie fiscala, organele fiscale mentioneaza ca societatea isi desfasoara activitatea in domeniul comertului cu material lemnos (parchet achizitionat de pe piata romaneasca pentru care deduce taxa pe valoarea adaugata) pentru a fi livrat in Marea Britanie (operatiune pentru care nu colecteaza taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor Codului fiscal in vigoare), iar urmare acestor operatiuni aceasta inregistreaza TVA de rambursat.

Societatea a inregistrat in evidenta contabila (conform jurnalelor de cumparari pentru perioada 01.06.2010-30.04.2011) marfuri pentru care a dedus TVA in suma totala de X lei in urmatoarea structura:

- X lei - achizitii diverse;
- X lei - aferenta servicii transport prestate de catre SC Barth Com Serv SRL si SC V SRL;
- X lei - aferenta achizitiei de usi de stejar livrate catre clientul din Anglia;
- X.260 lei - aferenta achizitiei de materiale promotionale (fly-ere si casete luminoase);
- X lei – aferente achizitiei de parchet de stejar livrat catre clientul din Anglia.

In vederea stabilirii realitatii tranzactiilor efectuate pe teritoriul national s-au efectuat controale incrucisate la urmatoarele societati, avand calitatea de furnizori ai societatii:

- SC C SRL;
- SC D SRL;
- SC B SRL;

Urmare verificarilor efectuate au fost intocmite urmatoarele procese verbale:

- nr. X/02.06.2011, incheiat urmare controlului incrucisat efectuat la SC C SRL cu domiciliul fiscal in Bucuresti, sector 3, avand codul de identificare fiscala RO X;
- nr. 1X1/10.08.2011, incheiat urmare controlului incrucisat efectuat la SC D SRL cu domiciliul fiscal in Bucuresti, sector 3, avand codul de identificare fiscala RO X;
- nr. 1X0/17.11.2011, incheiat urmare controlului incrucisat efectuat la SC B SRL cu domiciliul fiscal in Bucuresti, sector 3, avand codul de identificare fiscala RO X;

De asemenea s-au efectuat controale incrucisat la furnizorii furnizorilor societatii XXX SRL, respectiv la SC A SRL cu domiciliul fiscal in Bucuresti, sector S, avand codul de identificare fiscala RO X pentru care s-a incheiat procesul verbal nr. X/29.10.2010. Controlul s-a efectuat anterior inspectiei fiscale initiata la SC XXX SRL, in baza solicitarii de control incrucisat transmisa de catre D.G.F.P. Ilfov nr. X/17.06.2010 in vederea stabilirii realitatii si legalitatii relatiilor comerciale dintre SC A SRL – CUI 1X si SC H SRL - CUI 2X, care a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA la DGFP Ilfov.

Urmare verificarilor incrucisate efectuate nu s-a confirmat realitatea tranzactiilor, intrucat societatile verificate nu s-au ocupat cu productia de parchet de stejar si nici cu transportul bunurilor, avand doar calitatea de intermediar, bunurile fiind lasate in custodie la furnizorii acestora.

S-a constatat ca bunurile au fost puse in circulatie de catre SC A SRL, aceasta declarand livrari de bunuri in perioada 01.07.2009 - 30.06.2010 de 2.866.482 lei (fara TVA), iar asa cum reiese din procesul verbal nr. 2204142/29.10.2010 incheiat la SC A SRL de catre organele de control din cadrul Administratiei Sector S a Finantelor Publice , societatea are in evidenta contabila intrari de marfuri facute de la firme „**Fantoma**”, de la firme cu „**identitate furata**”, sau documente financiare (facturi) **false**, respectiv:

- SC X SRL;
- SC X SRL;
- SC F SA;
- SC EE SRL.

S-a estimat astfel o fraudă constând în TVA dedus fără drept la SC A SRL în suma de X lei.

Din procesul verbal nr. X2/29.10.2010 incheiat de catre organele de control din cadrul Administratiei Sector S a Finantelor Publice la SC A SRL, rezulta ca facturile

emise pe numele societatii EE SRL aveau alte serii si numere, respectiv seria CONS nr. 9X10, seria CONS nr. 9X13 si seria CONS nr. 9X7.

S-a constatat ca in perioada 01.07.2009 – 31.12.2010 SC A SRL, SC C SRL, SC B SRL si SC D SRL au declarat achizitii de marfa de la SC O SRL , iar in urma verificarilor efectuate s-a constatat ca SC O SRL – CUI 1X a fost declarata inactiva incepand cu data de X.2009, conform O.P.A.N.A.F. nr. X/29.05.2009.

De asemenea, organele fiscale au constatat ca marfurile au circulat intre societati intre care exista relatii de afiliere asa cum sunt definite la art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

- SC XXX SRL a fost afiliata cu SC A SRL pana la data de 27.01.2011, intrucat asociatul unic al SC XXX SRL – domnul BNV este sotul doamnei BNV X, asociat unic al SC A SRL;

- Incepand cu data de 27.01.2011 - SC A SRL este afiliata cu SC C SRL si cu SC D SRL, respectiv domnul X este administrator si asociat in SC A SRL, in SC C SRL si SC D SRL, iar domnul XH este asociat la SC A SRL si in SC D SRL.

In vederea confirmarii livrarilor intracomunitare efectuate catre BT LTD din Anglia organele fiscale au solicitat control incrucisat la transportatori, respectiv la SC V SRL - X si SC BS SERV SRL – comuna SD – judetul Calarasi si drept urmare au fost incheiate urmatoarele procese verbale:

- Procesul verbal nr. X/04.05.2011, incheiat de catre DGFP – Valcea la SC V SRL din care rezulta ca aceasta nu a efectuat prestari de servicii (transport) de parchet de stejar pentru SC XXX SRL – Bucuresti sau BT LTD din Anglia. Organele fiscale nu au identificat documente financiar fiscale care sa ateste existenta unei relatii comerciale intre SC V SRL pe de o parte si SC XXX SRL sau BT LTD pe de alta parte;

- Procesul verbal nr. X2/28.07.2012 incheiat de catre DGFP Calarasi la SC BS SERV SRL din care reiese ca societatea a prezentat 5 facturi emise catre SC XXX SRL, reprezentand contravaloare transport auto pe ruta Romania – Anglia, dar aceasta nu detine in patrimoniu mijloace fixe (autoutilitare) cu care sa desfasoare activitate de transport rutier de marfuri, si nici personal angajat (soferi) in cazul mijloacelor de transport inchiriate.

De asemenea, in vederea confirmarii livrarilor intracomunitare organele fiscale au solicitat autoritatilor fiscale din Marea Britanie informatii despre BT LTD (X England) conform formularului „SCAC -2004” privind schimbul de informatii.

Prin adresa transmisa de catre DGFP-MB - Serviciul Municipal de Informatii Fiscale nr. I X5/X.2012, inregistrata la Administratia Sector S a Finantelor Publice sub nr. X5/X.2012 a fost comunicat raspunsul transmis de catre autoritatile fiscale din Marea Britanie in care se precizeaza ca in registrele contabile verificate la BT LTD (VAT No GB FFF) pentru anul 2010 pana in luna mai 2011, livrarile de la SC XXX SRL, in valoare de 551.330 Gbp, nu se regasesc.

In consecinta, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012 s-a stabilit ca societatea nu are dreptul la deducerea TVA in suma de 111 lei aferenta achizitiilor pentru care nu s-a confirmat realitatea operatiunilor derulate cu societatile de mai sus.

Cu **adresele nr. X/2011 si nr. X/2012**, inregistrat la organul de cercetare penala in data de 2011, respectiv in data de 2012 organele de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. Sector S - Activitatea de Inspecție Fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, cu privire la nerealitatea tranzactiilor derulate de SC XXX SRL cu furnizori aflati pe teritoriul Romaniei, aspecte consemnate in procesele verbale nr. X42/X.2010, nr.1X/X.2011, 15X1/10XX.2012 si nr. 1503640/X1.2011 solicitandu-se intreprinderea

masurilor ce se impun pentru a stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute la Cap. II, art.8 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv asocierea intre SC XXX SRL cu terti (SC A SRL, SC B SRL, SC C SRL si SC D SRL), in vederea obtinerii, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursare de la bugetul de stat.

In drept, legislatia comunitara se aplică cu prioritate față de dreptul intern. Constituția României prevede la alin. 2 al art. 148 intitulat "Integrarea în Uniunea Europeană":

"(2) Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare."

În aceasta privinta printre reglementarile europene se numără A Șasea Directivă 77/X8/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: inlocuita cu Directiva CE nr. 112/2006.

-În interpretarea si aplicarea acestor reglementări Curtea Europeana de Justitie (CEJ) a emis Decizii în cauze ce au avut ca obiect aplicarea legislației europene privind TVA inclusiv fraudă la TVA. Cazuistica prezentată mai sus se circumscrie și deciziei emise de Curtea Europeană de Justiție în dosarele C-439/04 și C-440/04 (cauzele conexe Axel Kittel și Recolta Recycling) care stipulează următoarele: în cazul în care se constată că, având în vedere factori obiectivi, livrarea de bunuri este efectuată către o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o tranzacție în legătură cu fraudarea taxei pe valoarea adăugată, revine în competența autorităților naționale să refuze dreptul de deducere persoanei impozabile cumpărătoare.

- Conform deciziei Curții Europene de Justiție Bonik Eood C 285/11 pct. 39 „de asemenea, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa participă la o acțiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de acesta în aval (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior KITTEL și RECOLTA RECYCLING, pct. 56). În schimb dacă, ținând cont de factorii obiectivi se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă, care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile, dreptul de deducere”;

- in cauza MAHAGEBEN - DAVID (cauzele conexe- C-80/11, C-142/11) , pct.46, s-a stabilit: „Astfel 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-ul 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”;

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

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

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

-orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, și situația «normală» care ar fi existat în prezența acestui artificiu va fi restabilită;

În ceea ce privește jurisprudența Curții Europene de Justiție, menționăm că România, în calitate de stat membru al Uniunii Europene, și-a asumat, de la data aderării, obligația de a respecta jurisprudența Curții Europene de Justiție, conform Tratatului de aderare.

La art. 2 din Actul privind condițiile aderării, anexat la Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr. 157/2005, se prevede că *“de la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții sunt obligatorii pentru România (...) și se aplică în acest stat în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act”*.

De asemenea, în dreptul intern se prevede:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal al României

- art 11, alin. 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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”;

-art. 145 „(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

OG 92/2003 Codul de procedură fiscală,

- „art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”;

- „art. 15 Eludarea legislației fiscale (1) În cazul în care, eludându-se scopul legii fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.”

- „art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Se retin următoarele aspecte privind achiziția marfurilor pentru care s-a dedus TVA de contestatara:

-din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au constatat ca, in privinta marfurilor aprovizionate si livrate intracomunitar, contestatara a facut parte dintr-un lant de fraudare a taxei pe valoarea adaugata, lucru pe care l-a cunoscut sau trebuia sa-l cunoasca avand in vedere relatiile, inclusiv cele de afiliere, existente cu furnizorii săi sau cu furnizorii acestora;

-marfa nu a fost aprovizionata efectiv de contestara, fiind lasata in custodie la furnizor „fara un contract in prealabil, ci avand o intelegere verbala” conform raspunsului la intrebarea 2 din nota explicativa din 28.03.2011 data de BNV – administrator al SC XXX SRL;

- desi marfa este denumita in general in documente „parchet stejar”, nu rezulta tipul de parchet comercializat si producatorul acestuia. Termenul „Flooring OAK wood” utilizat in contractul din 01.09.2010 incheiat cu cumparatorul din Anglia este tradus drept „Parchet din lemn de STEJAR” „Rustic”, dimensiunile fiind preponderent (90%) grosime 2 cm si lungime 2 – 3 metri, in conditiile in care exista si traducerea alternativa „podele din lemn de stejar”. In nota explicativa din 13.10.2010 data inspectorilor fiscali de doamna BNV Daniela- administrator al D'WER SRL aceasta arata ca marfa se receptiona de sotul sau BNV (administrator contestatara) –raspuns 3, fiind depozitata in incinta punctului de lucru din comuna G –raspuns 5, unde s-a prelucrat (debitat) cheresteaua vanduta catre H SRL (parchet stejar). Rezulta astfel ca „parchetul din lemn de stejar” aprovizionat si livrat de contestatara a fost obtinut prin debitarea unui material lemnos respectiv cherestea de stejar.

Conform constatarilor inscrise la pagina 5 din procesul verbal nr. 2204142/29.10.2010 incheiat de inspectorii AS4FP la D'WER SRL, achizitia bunurilor s-a facut cu facturi si nu mai detine alte documente care sa ateste realitatea si legalitatea operatiunilor economice desfasurate cu furnizorii, cheresteaua achizitionata a fost debitata la punctul de lucru din comuna G, jud Ilfov.

- Specific cherestelei este ca aceasta este un material lemnos caruia ii sunt aplicabile 2 conditii esentiale in cauza de fata: prima conditie fiind ca dovada provenientei materialului lemnos se face cu avizul de insotire cu regim special conform normelor aprobate prin HG nr. 996/2008 pentru aprobarea Normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund:

„Art. 2. - În sensul prezentelor norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) *materiale lemnoase - lemnul rotund sau despicat de lucru, lemnul de foc, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat ori cioplit și lemnul brut, prelucrat sau semifabricat;*”

[...]

„Art. 4. - (1) Documentul de însoțire a materialelor lemnoase, altele decât cherestelele, este avizul de însoțire primar.

(2) Documentul de însoțire pentru cherestele este avizul de însoțire secundar.”

[...]

„Art. 8. - (1) Compania Națională "Imprimeria Națională" - S.A. asigură suportul financiar și logistic pentru tipărirea și distribuirea în condițiile legii a formularelor documentelor cu regim special cu elemente de securizare prevăzute la art. 5.

(2) Formularele documentelor prevăzute la art. 4 alin. (1) și (2) se tipăresc în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi a câte 3 file fiecare, de culori diferite. Pe exemplarul 1 se vor aplica elementele de securizare.”

Avizele de insotire pentru material lemnos sunt tiparite de sau sub supravegherea CN Imprimeria Nationala si contin elemente de securizare.

Contribuabila D'WER SRL, care se afla pe lantul de aprovizionare al contestatarei, cu care exista si relatii de afiliere, administratorii si asociatii BNV X si BNV fiind sotii, conform celor mentionate de organul de inspectie fiscala in PV nr. 1503678 din 18.11.2011, trebuia sa dovedeasca provenienta parchetului debitat din cherestea cu aviz de insotire secundar pentru cheresteaua aprovizionata. Ori aceasta declara ca in afara de facturi nu mai detine alte nu mai detine alte documente care sa ateste realitatea si legalitatea operatiunilor economice desfasurate cu furnizorii.

- a doua conditie specifica cherestelei – material lemnos conform Codului silvic, este ca in conformitate cu art. 160 din Codul fiscal, pentru materialul lemnos se aplica taxarea inversa si nu exista TVA de dedus in facturile pentru astfel de achizitii interne. Ori desi D'WER SRL declara ca debiteaza cherestea se observa din P.V. nr. X2/X.2010 ca aprovizionarile acesteia consta in „parchet lemn”, cu TVA de dedus si nu in cherestea, ceea ce constituie o alta dovada a faptului ca administratorul contestatarei BNV, care a participat si la receptionarea marfurilor aprovizionate de D'WER SRL, a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca participa la o operatiune de fraudare a taxei.

Conform pct. 17 din anexa 1 la Legea 46/2008 privind Codul silvic materialul lemnos este definit astfel: *“lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, cheresteaua, flancurile, traversele, lemnul ecarisat - cu secțiuni dreptunghiulară sau pătrată -, precum și lemnul cioplit.”*

- transportul marfii pe relatia Romania – Anglia a fost infirmat de transportatorul V SRL iar transportatorul BS SERV SRL nu a dispus de mijloacele de transport sau umane necesare prestarii serviciului de transport;

- cumparatorul din Marea Britanie BT LTD (X England) conform formularului „SCAC -2004” din 23.02.2012 privind schimbul de informatii, a comunicat autoritatii fiscale engleze ca „are relatii de afaceri/comert cu societati inregistrate in scopuri de TVA in Marea Britanie, si ca nu are relatii comerciale directe cu firme din UE”;

- prin documentele anexate adresei depuse la Administratia Sector S a Finantelor Publice sub nr. 10XX5/X.2012 contestatara intelege sa dovedeasca ca toate marfurile livrate catre cumparatorul BT LTD, respectiv X mp aferenta a X transporturi efectuate in perioada X.2010 – X.2011, „nu au fost primite, nu au fost achitate si au fost refuzate” de acesta, caruia i s-au lasat in custodie.

Contestara nu argumenteaza si nu dovedeste data la care s-a refuzat pentru prima oara marfa livrata cumparatorului englez, ce anume a determinat continuarea livrarilor refuzate constant, nu argumenteaza de ce cumparatorul englez sustine in fata autoritatii sale fiscale ca nu are relatii comerciale cu firme din UE. De altfel in contestatia sa se limiteaza in a sustine ca nu exista prevederi legale care sa il oblige sa verifice modul de derulare a operatiunilor furnizorilor sai si sa critice motivarea in drept a deciziei contestate.

- organele fiscale au constatat ca marfurile au circulat intre societati intre care exista relatii de afiliere asa cum sunt definite la art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

- SC XXX SRL a fost afiliata cu SC A SRL pana la data de 27.01.2011, intrucat asociatul unic al SC XXX SRL – domnul BNV este sotul doamnei BNV X, asociat unic al SC A SRL;

- Incepand cu data de 27.01.2011 - SC A SRL este afiliata cu SC C SRL si cu SC D SRL, respectiv domnul X este administrator si asociat in SC A SRL, in SC C SRL si SC D SRL, iar domnul XH este asociat la SC A SRL si in SC D SRL.

Marfa aprovizionata de contestara a circulat, numai scriptic, pe un lant de aprovizionare in care au existat firme afiliate, ceea ce da dreptul organelor fiscale la reconsiderarea tranzactiilor si totodata prezinta trasaturi comune cu lanturile in care se fraudeaza TVA.

Din **adresa nr. X/2011**, inregistrata la Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti in data de 2011 rezulta ca Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFP sector S a transmis catre organele de cercetare penala procesele verbale nr. nr. X/29.10.2010, nr. 1502145/02.06.2011, 1X1/10.08.2012 si nr. 1X/17.11.2011 cuprinzand aspectele constatate in urma verificarilor incrucisate efectuate la furnizorii SC XXX SRL, pentru a

stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute la Cap. II, art.8 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

- potrivit art. 8 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale:

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

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

Exista astfel in speta, asa cum am retinut anterior, mai multe elemente care indica savarsirea unei fraude la TVA, despre a carei existenta contestatara a stiut sau ar fi trebuit sa stie, avand in vedere relatiile, inclusiv cele de afiliere, existente cu furnizorii săi sau cu furnizorii acestora.

Curtea de Justitie a Uniunii Europene a stabilit prin hotararile sale, exemplificate anterior, ca **persoana impozabila care a stiut sau trebuia sa stie ca a participat la un lant de fraudare a TVA, pierde dreptul de deducere a taxei, chiar daca nu a realizat un folos personal.**

Potrivit art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia trebuie sa cuprinda dovezile pe care se intemeiaza, iar analiza contestației se face în raport de documentele existente la dosarul cauzei.

„Art. 213 Soluționarea contestației

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

„Art. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ 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;”

Documentele depuse de contestatara si aflate la dosarul contestatiei nu fac proba realitatii operatiunilor comerciale de achizitie si livrare a marfurilor pentru care a dedus TVA, neadmis la deducere de organul fiscal, si prin urmare cererea urmeaza sa fie respinsa ca neîntemeiată.

III.2 Cu privire la accesorii in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S4 Y/2012 accesorii in suma de X lei aferente TVA stabilit suplimentar in conditiile in care in prezenta decizie se retine ca fiind datorat debitul reprezentand TVA stabilit suplimentar.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S4 Y/2012 s-au stabilit in sarcina contribuabilei majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de X lei, din care societatea contesta suma de X lei, calculate pentru perioada 26.07.2010 – 31.05.2012.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

„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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

„Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de X lei reprezentand accesorii aferente TVA contestate, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 Y/2012 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentara si de plata de organul de inspectie fiscala, in suma de 10.260 lei, contestatia se respinge ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente in ceea ce priveste modul de calcul al accesoriilor se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de X lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11, art. 145 si art. 146, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 6, art. 15, art. 65, art.119, art.120, art. 120¹, art. 213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 11.1 din Ordinul presedintelui ANAF nr. 2906/2014 prin care se aproba Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC XXX SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 Y/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 X/2012 de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector S a Finantelor Publice , prin care organele fiscale au stabilit obligatii de plata suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

Director general