

DECIZIE nr. 906/28.06.2017

privind contestația formulată de X S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /06.09.2016 și
reînregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.... /30.03.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată atât de către X SRL cu adresa nr..../02.03.2017, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.... /07.03.2017, cât și ulterior de către Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. ... , înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /30.03.2017, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de X SRL, conform art.277 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, a cărei soluționare a fost suspendată în baza Deciziei nr.... /.../21.11.2016 emisă de către D.G.R.F.P Timișoara, în considerarea Încheierii penale nr.../16.02.2017 a Tribunalului Arad în Dosarul nr.../108/2016, definitivă, asupra contestației formulată de

X S.R.L.

CUI: RO ...

sediul în Oraș ..., Str. ..., nr...., Jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. .../18.08.2016 și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de Inspekție Fiscală sub nr. .../19.08.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ... /06.09.2016 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ... /30.03.2017.

Deoarece organele de inspekție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad Sesizarea penală nr.../01.09.2016, împotriva numitului ..., în calitate de administrator al X SRL, privind fapte de evaziune fiscală prevăzute și pedepsite de art.8 alin.1 și art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 referitoare la relația comercială dintre X SRL și ... SRL, prin decizia nr. ... /.../21.11.2016, D.G.R.F.P Timișoara a dispus în temeiul art.277 alin.1 lit.c din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

” suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-HD nr. .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, pentru suma totală de ...lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ...lei și*
- TVA în sumă de ...lei, până la soluționarea definitivă a laturii*

penale;

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.”

Prin Ordonanța din data de 28.10.2016 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr. .../P/2016, în temeiul art. 315 alin.1 lit.b din Cod. penal, art. 16 alin. 1 lit. a, art.46 si art.58 alin.2 din Codul de procedură penală raportat la art.36 C.pr.pen., s-a dispus :

“ 1. Clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 comisă prin intermediul X SRL

2. Disjunjerea cercetărilor și declinarea competenței de soluționare a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii prev.și ped. de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 comisă prin intermediul ... SRL Simeria. ”

Impotriva ordonanței din data de 28.10.2016, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin A.J.F.P Hunedoara a formulat plangere, care a fost respinsă ca neîntemeiată prin Ordonanța nr. .../2/2016 din data de 29 noiembrie 2016 emisă de prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad,

De asemenea împotriva acestei Ordonanțe, Agenția Națională de Admmistrare Fiscală prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a formulat plangere.

Prin Incheierea nr. ...pronunțată în camera de consiliu a Tribunalului Arad, secția penală la data de 16.02.2017, în dosarul nr. .../108/2016, definitivă, în baza art. 341 alin. 6 lit. a din Codul de procedură penală s-a respins ca nefondată plangerea formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin. 3 și art. 272 alin. 5 lit. a din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va relua procedura de soluționare a contestației formulate de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere F-HD nr. .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a Raportului de Inspecție Fiscală F-HD .../22.06.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara în ceea ce privește suma totală de **...lei** reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de ...lei;
- TVA suplimentar în sumă de ...lei;

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Dl., în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-HD nr. .../22.06.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I. Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-HD nr. .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale principale și a Raportului de Inspecție Fiscală F-HD nr. .../22.06.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Hunedoara, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

Cu privire la impozitul pe profit

Arata că, prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa o obligație de plată de natura impozitului pe profit în sumă de ...lei ca rezultat al tratării sumei de ...lei (...lei X 16 % = ...lei) reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă unor active imobilizate, drept cheltuieli nedeductibile fiscal și impozitarea acestora cu cota de impozit aferentă impozitului pe profit de 16 %.

În legătură cu aceasta, petenta prezintă constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la existența relațiilor comerciale derulate între X

SRL și ... SRL, în baza Contractului de lucrări nr. .../28.12.2012 având ca obiect „lucrări de amenajare a terenului de protecție a mediului și aducere la starea inițială, lucrări de asigurare a utilităților, lucrări de construcții și instalații, procurare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționare.

Raportat la constatările organelor de inspecție fiscală că, la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv anul 2016, prestatorul ... SRL a fost radiat din registrul contribuabililor începând cu data de 05.02.2014 și că societatea nu ar fi avut niciodată angajați, petenta susține că, în mod eronat, aceștia „au apreciat” că societatea sa nu beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor privind amortizarea activelor imobilizate existente în patrimoniul său, **fără a invoca temeiul legal** care le-ar putea permite emiterea acestui raționament.

Ori, susține că, prevederile Codului Fiscal, trebuie aplicate și respectate întocmai, atât de contribuabili, cât și de inspectorii fiscali, astfel că, deși relațiile comerciale dintre X SRL și ... SRL au fost raportate organelor fiscale, inspectorii fiscali au inițiat verificări la societățile comerciale care dețin calitatea de furnizori ai ... SRL (verificări inițiate ulterior datei radierii acestei societăți), transferând potențialele consecințe fiscale din sarcina ... SRL în sarcina X SRL.

Urmare acestei acțiuni, inspectorii fiscali au invocat prevederile art. 21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, drept temei legal care să le permită tratarea cheltuielilor cu amortizarea activelor imobilizate drept cheltuieli nedeductibile, apreciind că aceste cheltuieli nu au la bază un document justificativ.

Cu toate că a prezentat documentele care stau la baza acestei înregistrării contabile aferente cheltuielilor cu amortizarea activelor imobilizate respectiv: fișa mijlocului fix, planul de amortizare, funcție de duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora, petenta susține că, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea fără a avea la bază un document justificativ, ceea ce reflectă o afirmație în afara cadrului legal fiscal, conturând în acest fel o stare de fapt contrară realității.

În legătură cu invocarea de către inspectorii fiscali a art. 72 și 73 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta afirmă că, inspectorii fiscali au omis a prezenta integral art. 73, omițând pct. 2 al articolului, text de lege care îi obliga să-și motiveze constatările pe probe sau constatări proprii, și nu pe deducții de natură subiectivă, menite a le permite stabilirea sub orice formă a unor obligații de plată suplimentare.

Afirmă că, în practica de specialitate, s-a stabilit că o societate comercială nu poate fi considerată răspunzătoare pentru modul de organizare a activității contabile și a îndeplinirii obligațiilor privind plata datoriilor fiscale ale partenerului economic, întrucât responsabilitatea pentru aceste activități revine administratorului societății respective.

În acest caz, afirmă că, documentele înregistrate în evidența contabilă a petentei reprezintă în mod cert un document justificativ, fiind recunoscute de ambele părți contractante, bunurile achiziționate fiind utilizate în realizarea obiectivelor asumate și în scopul creșterii veniturilor, documentele justificative reflectând întru-totul cerințele OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, fiind recunoscute de ambele părți, caz în care, în opinia sa, determinarea unei obligații suplimentare de natura impozitului pe profit, este lipsită de temei legal.

Pe de altă parte, susține că, invocarea faptului că firma ... SRL nu ar fi avut angajați, nu poate atrage răspunderea sau stabilirea unor consecințe în sarcina X SRL, întrucât în cuprinsul Codului Fiscal nu există vreo prevedere legală care să stabilească nedeductibilitatea cheltuielilor bazată pe această ipoteză, acest raționament, aparținând exclusiv inspectorilor fiscali, neavând forța unui act normativ.

Invocând decizia CEJ în cauza C-3.../11, petenta arată că, în condițiile în care TVA-ul face corp comun cu valoarea prestațiilor/bunurilor înscrise într-o factură, prevederile CEJ sunt aplicabile întregului document/factură, aspect care conduce la confirmarea deductibilității cheltuielilor privind achiziționarea activului.

Cu privire la TVA

Reiterează motivațiile prezentate în cuprinsul contestației în ceea ce privește impozitul profit, arătând că, atât legislația națională, cât și legislația comunitară, nu interzic unui operator exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului înscris în facturile emise de un alt operator economic, care și-a îndeplinit posibil defectuos modul de organizare a activității contabile, întrucât responsabilitatea pentru aceste activități revine administratorului acelei societăți.

Petenta susține că, potrivit la art. 145, alin. 2, lit. a și art. 146, alin.1, lit. a din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, X SRL avea dreptul de deducere a TVA la momentul derulării contractului, întrucât furnizorul ... SRL îndeplinea toate cerințele solicitate de autoritatea fiscală, pentru a fi declarat contribuabil activ și deținea cod valid de TVA, și că, nu poate fi făcută răspunzătoare pentru faptele și activitățile derulate în amonte, pe

întregul lanț comercial, de furnizorii acesteia sau furnizorii furnizorilor, neavând competența de a verifica modul de îndeplinire de către aceștia a obligațiilor fiscale în raport cu bugetul general al statului, situație care însă, nu îngreădește dreptul de deducere a TVA, răspunderea pentru nerespectarea reglementărilor legale revinnd fiecărei persoane juridice în parte, aceasta neputând fi transmisă unui terț.

Invocarea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei Halifax 255/02 a Curții Europene de Justiție în materie de TVA, este, în opinia sa, lipsită de temei legal, întrucât relațiile comerciale dintre X SRL și ... SRL, nu au avut un caracter fictiv, ci dimpotrivă au fost materializate în **edificarea unor active imobilizate** de tip „hală și depozit, sistem de irigații, drum și platformă” înregistrate în evidența contabilă și raportate autorităților fiscale, care concură la obținerea de venituri.

Afirmă că, prin asimilarea unor operațiuni reale, ca fiind fictive, și prin ignorarea materializării obiectului contractului de lucrări nr. .../2012, echipa de inspecție fiscală ignoră câteva **reguli de fond**, principii generale, esențiale în tratarea TVA, regăsite în practică sub denumirea de "principiile TVA", reguli pe care statele membre, indiferent de măsurile suplimentare impuse, trebuie să le respecte, principii reflectate de Directiva 112/CE/2006 respectiv principiul echivalenței și **efectivității**, principiul încrederii legitime, principiul interdicției abuzului de drept, principiul proporționalității, **principiul neutralității taxei**.

Arată că, obiectivul primordial propus de art. ... din Directiva 112 este acela potrivit căruia în aplicarea unitară a legislației cu privire la TVA se va urmări evitarea dublei impuneri care este contrară principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, taxa se calculează pe baza valorii adăugate bunurilor și serviciilor la fiecare etapă din procesul de producție și de distribuție. Taxa se colectează prin intermediul unui sistem de plăți parțiale care le permite persoanelor impozabile (firme înregistrate în scopuri de TVA) să își deducă (dacă îndeplinesc condițiile cerute dreptului de deducere) din conturile de TVA, valoarea taxei pe care au achitat-o altor persoane impozabile la achizițiile făcute în scopuri comerciale în etapa anterioară.

Prin acest mecanism se asigură că taxa este neutră, indiferent de numărul operațiunilor, în cele din urmă, TVA este suportată de consumatorul final sub forma unui procent adăugat la prețul final al bunurilor sau serviciilor. Acest preț final reprezintă totalul valorii adăugate la fiecare etapă din procesul de producție și distribuție. Furnizorul de bunuri

sau prestatorul de servicii (persoana impozabilă) plătește TVA administrației fiscale naționale la nivelul diferenței dintre taxa aferentă livrărilor sale (taxa colectată) și TVA-ul pe care și l-a dedus (dacă acest drept de deducere nu-i este refuzat).

Concluzionează că, prin modul de tratare a operațiunilor comerciale derulate cu partenerul ... SRL, echipa de inspecție fiscală a generat o dublă impunere a tranzacțiilor comerciale, deoarece veniturile obținute și implicit TVA a fost declarat către societatea furnizoare, dar în același timp, echipa de inspecție fiscală impozitează aceeași tranzacție prin neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru X SRL, fiind încălcat principiul neutralității fiscale, acesta conducând la o dublă impozitare a veniturilor și TVA, respectiv a tranzacției comerciale.

Invoca Decizia nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție potrivit căreia: „în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art. 17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva nr.7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA achitată”.

Totodată, arată că, în cauza Toth C-3.../11, Decizia Curții Europene de Justiție în materie de TVA, conchide că: potrivit [.....htm](#), Directiva este un act legislativ care stabilește un obiectiv pe care trebuie să îl atingă toate statele membre, iar Decizia este un act legislativ direct aplicabil și obligatoriu pentru toți cei cărora li se adresează, destinatarii fiind statele membre sau chiar întreprinderile.”

Raportat la prevederile legislației naționale, armonizate cu legislația Uniunii Europene, Directiva 112/CE/2006 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie de fiscalitate, apreciază că scopul inspecției fiscale trebuie să reflecte activitatea desfășurată de X SRL, aceasta nefiind răspunzătoare pentru activitatea derulată de alți operatori economici.

Față de cele prezentate, în strânsă concordanță cu prevederile OMEF nr. 1.181 din 23 august 2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, descrise în Anexa nr. 2 INSTRUCȚIUNI privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală, cap. III, pct. 3, lit. A, solicită reevaluarea modului de analiză și interpretare a relațiilor comerciale derulate de X SRL, astfel încât acestea să fie armonizate cu prevederile legale în vigoare și nu cu interpretări bazate pe

diferite deducții sau suspiciuni de natură a conduce la stabilirea suplimentară de obligații fiscale în X SRL.

Simpla presupunere a organelor de control consemnată în actele întocmite cu ocazia verificărilor efectuate, că prin efectuarea acelor cheltuieli s-a urmărit obținerea unui folos patrimonial de către agentul economic prin eludarea obligațiilor fiscale, în lipsa unor alte probe certe, sigure, complete cu privire la această finalitate generează o îndoială rezonabilă cu privire la intenția administratorului.

Pentru motivele de fapt și de drept invocate, solicită admiterea contestației, anularea în totalitate a Deciziei de impunere contestate și a măsurilor dispuse prin aceasta, precum și a Raportului de inspecție fiscală, respectiv anularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de natura impozitului pe profit și a TVA.

II. Prin Decizia de impunere F-HD nr. .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice încheiată la X S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2010 - 31.12.2014:

- impozit pe profit în suma de ...lei;

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01.01.2011 – 31.12.2015

- taxa pe valoarea adăugată în suma de ...lei;

Cu privire la impozitul pe profit

În perioada 27.02.2013 - 06.06.2013, X SRL Sebis a înregistrat în evident contabilă și declarat organului fiscal teritorial achiziții de bunuri și prestări servicii efectuate de la ... SRL Simeria, CIF 30176174 în baza unui număr de 17 facturi în valoare de ...lei, contravaloarea facturilor fiind achitată din disponibilul aflat în conturile bancare ale societății petente.

Între X SRL în calitate de achizitor și ... SRL în calitate de executant a fost încheiat contractul de lucrări nr .../28.12.2012 având ca obiect ” *Lucrări de amenajare a terenului de protecție a mediului și aducere la starea inițială, lucrări de asigurare a utilităților, lucrări de construcții și instalații, procurare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționale.* ” În cadrul proiectului “*înființare plantație pomicolă mar pe o suprafață de ha, construire hală procesare și achiziție de utilaje și echipamente specific pomiculturii în comuna ..., județul Arad*” finanțat

de către APDRP. Prețul lucrărilor executate, a bunurilor furnizate este în suma de ...lei la care se adăuga TVA.

La finalizarea lucrărilor, lucrările și echipamentele achiziționate de la ... SRL au fost înregistrate în evident contabilă a petentei astfel :

- Hala și depozit în suma de ...lei înregistrată în contul 2121 cu o durată de amortizare de ...ani, societatea calculând amortizare începând cu luna iulie 2013;

- Sistem de irigații în suma de ...lei înregistrat în contul 2... cu o durată de amortizare de 8 ani, petenta calculând amortizare începând cu luna octombrie 2013;

- Drum și platforma în suma de ...lei înregistrat în contul 21221 cu o durată de amortizare de 20 ani, petenta calculând amortizare începând cu luna iulie 2013; împrejmuire în suma de ...lei înregistrată în contul 2123 cu o durată de amortizare de 20 ani, petenta calculând amortizare începând cu luna iulie 2013

Astfel, începând cu luna iulie 2013, X SRL calculează amortizare, cota lunară fiind de ...lei și începând cu luna octombrie când a fost recepționat "Sistemul de irigații" cota lunară fiind de ...lei.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au reținut ca reprezentanții principalilor furnizori ai ... SRL (...SRL, ...SRL, ...SRL) au recunoscut că nu au efectuat livrări către această firmă, astfel că, organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că ... SRL a declarat achiziții fără a exista operațiuni reale, fiind declarate în scopul contrabalansării veniturilor cu cheltuieli

În concluzie, s-a considerat că tranzacțiile efectuate de X SRL cu ... SRL pot fi calificate ca fiind artificiale, nu au un conținut economic scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii.

Prin urmare s-a făcut aplicațiunea prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 republicat, stabilindu-se că X SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea cheltuielilor aferente achizițiilor efectuate de la ... SRL, astfel că, organele de inspecție fiscală, au majorat baza de impozitare cu amortizarea aferentă acestora și au recalculat impozitul pe profit astfel:

- Cheltuieli nedeductibile cu amortizarea în anul 2013 în suma de lei rezultând impozit pe profit în suma de ...lei;

- Cheltuieli nedeductibile cu amortizarea în anul 2014 în suma de ...lei rezultând impozit pe profit în suma de ...lei, rezultând impozit pe profit suplimentar în suma totală de ...lei, modul de calcul al amortizării nedeductibile fiind redat în anexa la R.I.F.

Referitor la taxa pe valoare adăugată

In perioada 27.02.2013 - 06.06.2013, X SRL ... și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de ...lei în baza unui număr de 17 facturi fiscale emise de ... SRL contravaloarea facturilor a fost achitata din disponibilul aflat în conturile bancare ale societății.

In urma consultării bazei de date ANAF s-au constatat neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA aferentă livrărilor efectuate pe teritoriul României de către ... SRL în Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile cod 394 efectuate pe teritoriul României, respectiv acesta declara livrări către X SRL suma totala de ...lei cu o TVA aferenta în suma de ...lei, rezultând o diferența de TVA în suma de ...lei.

Având în vedere cele înscrise la capitolul privind „Impozitul pe profit” cu privire la relația comerciala cu ... SRL, respectiv faptul ca reprezentanții firmelor furnizoare ale ... SRL au recunoscut că nu au efectuat livrări către aceasta, organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că ... SRL a declarat achizițiile fără a exista operațiuni reale scopul fiind acela de a compensa TVA colectata cu TVA dedusa aferenta acestor operațiuni.

Prin urmare s-a făcut aplicațiunea prevederilor art. 11, art. 145 alin.1, art. 134² alin.1 din Legea nr. 571/2003 republicat, stabilindu-se că beneficiarul facturilor emise de ... SRL, X SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în suma totală de ...lei aferente achizițiilor efectuate de la ... SRL.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul social în Oraș ..., Str. ..., nr....., Jud. Arad, este înregistrată la O.R.C. sub nr. J02/.../2009, are cod unic de înregistrare RO ... cod CAEN 12.....5 - „...i”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza suspusă soluționării este dacă X SRL beneficiază de deductibilitate a cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil, precum și de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la firma ... SRL, în condițiile în care indiciile referitoare la realitatea operațiunilor, respectiv că acestea nu ar fi reale și implicit neîndeplinirea condițiilor pentru acordarea deductibilității prevăzute la art. 21 alin. 4 lit. f și art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare constatate de organele de inspecție fiscală, care nu

a fost confirmate de organele de urmărire penală care prin Încheierea penală nr. .../16.02.2017 a Tribunalului Arad - Secția penală s-au pronunțat asupra realității operațiunilor, respectiv că lucrările de construcții ce au format obiectul contractului dintre X SRL și ... SRL au fost executate și recepționate de X SRL.

În fapt, în perioada 27.02.2013 - 06.06.2013, X SRL Sebis a înregistrat în evident contabilă și declarat organului fiscal teritorial achiziții de bunuri și prestări servicii efectuate de la ... SRL Simeria, CIF 30176174 în baza unui număr de 17 facturi în valoare de ...lei și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de ...lei aferent acestora, contravaloarea facturilor fiind achitată din disponibilul aflat în conturile bancare ale societății petente.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, între X SRL în calitate de achizitor și ... SRL în calitate de executant a fost încheiat contractul de lucrări nr. .../28.12.2012 având ca obiect ” *Lucrări de amenajare a terenului de protecție a mediului și aducere la starea inițială, lucrări de asigurare a utilităților, lucrări de construcții și instalații, procurare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționale.*” În cadrul proiectului “*înființare plantație pomicolă mar pe o suprafață de ... ha, construire hala procesare și achiziție de utilaje și echipamente specific pomiculturii în comuna ..., județul Arad*” finanțat de către APDRP, prețul lucrărilor executate, a bunurilor furnizate fiind în suma de ...lei la care se adăuga TVA.

La finalizarea lucrărilor, lucrările și echipamentele achiziționate de la ... SRL au fost înregistrate în evident contabilă a petentei astfel :

- Hala și depozit în suma de ...lei înregistrată în contul 2121 cu o durată de amortizare de ...ani, societatea calculând amortizare începând cu luna iulie 2013;

- Sistem de irigații în suma de ...lei înregistrat în contul 2... cu o durată de amortizare de 8 ani, petenta calculând amortizare începând cu luna octombrie 2013;

- Drum și platforma în suma de ...lei înregistrat în contul 21221 cu o durată de amortizare de 20 ani, petenta calculând amortizare începând cu luna iulie 2013; împrejmuire în suma de ...lei înregistrată în contul 2123 cu o durată de amortizare de 20 ani, petenta calculând amortizare începând cu luna iulie 2013

Astfel, începând cu luna iulie 2013, X SRL calculează amortizare, cota lunară fiind de ...lei și începând cu luna octombrie când a fost recepționat “Sistemul de irigații” cota lunară fiind de ...lei.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au reținut ca reprezentanții principalilor furnizori ai ... SRL (...SRL, ...SRL, ...SRL) au recunoscut că nu au efectuat livrări către această firmă, astfel că, s-a apreciat faptul că firma ... SRL a declarat achiziții fără a exista operațiuni reale, fiind declarate în scopul contrabalansării veniturilor cu cheltuielile.

În concluzie, s-a considerat că tranzacțiile efectuate de X SRL cu ... SRL pot fi calificate ca fiind artificiale, nu au un conținut economic scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii.

Prin urmare s-a făcut aplicațiunea prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 republicat, stabilindu-se că X SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea cheltuielilor aferente achizițiilor efectuate de la ... SRL, astfel că, organele de inspecție fiscală, au majorat baza de impozitare cu amortizarea aferentă acestora și au recalculat impozitul pe profit astfel:

- Cheltuieli nedeductibile cu amortizarea în anul 2013 în suma de ...856 lei rezultând impozit pe profit în suma de ...lei;

- Cheltuieli nedeductibile cu amortizarea în anul 2014 în suma de ...lei rezultând impozit pe profit în suma de ...lei, rezultând impozit pe profit suplimentar în suma totală de ...lei, modul de calcul al amortizării nedeductibile fiind redat în anexa la R.I.F.

Totodată pornind de la faptul că reprezentanții firmelor furnizoare ale firmei ... SRL au recunoscut că nu au efectuat livrări către aceasta, organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că ... SRL a declarat achizițiile fără a exista operațiuni reale scopul fiind acela de a compensa TVA colectată cu TVA dedusă aferentă acestor operațiuni.

Prin urmare s-a făcut aplicațiunea prevederilor art. 11, art. 145 alin.1, art. 134² alin.1 din Legea nr. 571/2003 republicat, stabilindu-se că X SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în suma totală de ...lei aferente achizițiilor efectuate de la ... SRL.

Prin Decizia de impunere F-HD nr. .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ...lei, astfel:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată suplimentară
- ...lei impozit pe profit suplimentar

Împotriva acestui act administrativ fiscal petenta a formulat contestație, iar prin Decizia nr. ... /.../21.11.2016, D.G.R.F.P Timișoara, în temeiul art.277 alin.1 lit.a din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a suspendat soluționarea cauzei deoarece, în speță, au existat

suspiciuni de evaziune fiscală, având în vedere ca urmare verificării s-a constatat că petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent tranzacțiilor cu firma ... SRL, firmă în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat ca exista suspiciunea unor operațiuni comerciale nereale și care pot fi calificate ca fiind artificiale respectiv nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor fata de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii, ceea ce a indicat existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 și art.9 alin.1 lit.c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Ordonanța pronunțată în data de 28.10.2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad a dispus, clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea 241/2005 comisă prin intermediul X SRL, deoarece „În cuprinsul sesizării și al actului de control s-a relevat însă faptul că referitor la SC ... SRL există date din care rezultă că această societate comercială a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la mai multe societăți comerciale de pe teritoriul național, operațiunile respective nefiind însă reale, concluzionând astfel că nici livrările de bunuri și servicii efectuate de această societate către SC X SRL nu sunt reale, Acest raționament însă nu are nici un suport în cauză.

Din verificările efectuate de către organele de cercetare penală la SC X SRL cât și din documentele ridicate, a rezultat faptul că lucrările ce au format obiectul contractului cu SC ... SRL (efectuarea de lucrări de construcții în cadrul proiectului Înștiințare plantație pomicolă de măr pe o suprafață de 15 ha construirea hală procesare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționale ”) au fost executate și recepționate de SC X SRL, pe parcursul desfășurării acestora a fost întocmită documentația aferentă cu privire la situația tehnică și financiară a acestora, plata făcându-se prin virament bancar [...]” și disjungerea cercetărilor și declinarea competenței în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii prev. și ped. de art.9 alin.1 lit. c din Legea nr.241/2005 comisă prin intermediul ... SRL Simeria „, deoarece din cuprinsul sesizării și a actului de control sunt descrise fapte de evaziune fiscală prev. de art.9 lit. c din Legea nr.241/2005 comise de SC ... SRL Simeria, constând în înregistrarea de achiziții nereale de la SC ...SRL ..., SC ...SRL Huedin, SC ...SRL Cluj Napoca, SC ... SRL, SC ...SRL, și SC ...SRL în scopul deducerii nelegale de cheltuieli ”

Se reține faptul că soluția organelor de cercetare penală a fost întemeiată pe prevederile art. 315 alin. 1 lit. b raportat la art.16 alin.1 lit.a din Codul de procedura penala care prevăd:

„ART. 315

Clasarea

(1) Clasarea se dispune când:

a) nu se poate începe urmărirea penală întrucât nu sunt întrunite condițiile de fond și formă esențiale ale sesizării ori există unul dintre cazurile prevăzute la art. 16 alin. (1);”

ART. 16

Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale

(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:

a) fapta nu există;”

Împotriva ordonanței din 28.10.2016, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, a formulat plângere la prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, care a fost respinsă ca neîntemeiată prin Ordonanța din 29 noiembrie 2016 în Dosarul nr..../2/2016.

Se reține că Ordonanța nr..../2/2016 pronunțată de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad a fost atacată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara la Tribunalul Arad – Secția Penală care prin Încheierea penală nr. ...pronunțată în data de 16 februarie 2017 în Dosarul nr. .../108/2016, definitivă, a respins ca nefondată plângerea formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și a menținut ordonanțele atacate.

Astfel, prin încheierea penală mai sus indicată, instanța penală, în urma probelor administrate în cursul urmăririi penale, a reținut că: „*lucrările de construcție ce au format obiectul contractului dintre SC X SRL și SC ... SRL respectiv „Înștiințare plantație pomicolă de măr pe o suprafață de 15 ha construire hală procesare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționale ” au fost executate și recepționate de SC X SRL*

(...)

Împrejurarea potrivit căreia, SC ... SRL a înregistrat în contabilitate achiziții fictive de bunuri de la mai multe societăți, nu conduce obligatoriu la a aprecia că livrările de bunuri și servicii către SC X SRL, sunt de asemenea fictive, nereale”

În drept, art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Totodată, pct.10.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara au apreciat că operațiunile efectuate de petenta cu SC ... SRL ar putea fi nereale/artificiale și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad cu privire la săvârșirea de către petentă a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziunii fiscale și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile ar fi artificiale, premisa organelor de inspecție fiscală nu se confirmă.

D.G.R.F.P Timișoara are în vedere faptul că potrivit probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale precum și în cadrul procesului penal, organele de cercetare și urmărire penală au constatat că :

- lucrările ce au format obiectul contractului cu firma ... SRL privind efectuarea de lucrări de construcții în cadrul proiectului „ Înștiințare plantație pomicolă de măr pe o suprafață de 15 ha construirea hală procesare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționale ” au fost executate și recepționate de X SRL

- pe parcursul desfășurării acestor lucrări a fost întocmită documentația aferentă cu privire la situația tehnică și financiară a acestora

- plata lucrărilor s-a realizat prin virament bancar

- raționamentul organelor de control din cuprinsul sesizării și a actului de control cu privire la faptul că, deoarece referitor la ... SRL există date din care rezultă că această societate comercială a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la mai multe societăți comerciale de pe teritoriul național, operațiunile respective nefiind însă reale, nici livrările de bunuri și servicii efectuate de această societate către X SRL nu sunt reale, nu are nici un suport în cauză, fiind infirmat de către autoritățile competente

- Ministerul public și Ministerul Justiției.

- împrejurarea potrivit căreia, SC ... SRL a înregistrat în contabilitate achiziții fictive de bunuri de la mai multe societăți, nu conduce obligatoriu la a aprecia că livrările de bunuri și servicii către SC X SRL, sunt de asemenea fictive, nereale

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

„(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.”

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține că 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.

Totodată, la art. 21 alin. 1 din actul normativ invocat mai sus, se stipulează:

“(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.”

Astfel, se reține că la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;” iar la art. 146 alin. 1 lit. a se precizează:

“(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;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea 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. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea cheltuielilor cu amortizarea la determinarea masei profitului și nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la ... SRL pe motiv că, între aceste două firme ar fi existat tranzacții artificiale care nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor fata de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii, aspecte ale stării de fapt infirmate de autoritățile competente.

Având în vedere că aspectele privind realitatea operațiunilor au fost cenzurate deja de organele de urmărire penală prin Ordonanța nr.../2/2016 pronunțată de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă prin Încheierea penală nr. ...pronunțată în data de 16.02.2017 în Dosarul nr. .../108/2016 de Tribunalul Arad – Secția Penală și ținând cont de faptul că organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat cu privire la întrunirea și respectarea de către petentă a prevederilor legale ce reglementează în domeniul fiscal referitoare la deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii de la ... SRL, prin adresa nr.... /12.04.2017, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat Administrației Județene a Finanțelor publice Hunedoara – Inspecție Fiscală exprimarea unui punct de vedere în raport de soluția organelor de urmărire penală.

Prin adresa nr.../02.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../08.05.2017, organele de inspecție fiscală au arătat că, în urma analizei celor consemnate în Ordonanța de clasare din data de 28.10.2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, în Dosarul nr.../P/2016 precum și a celor consemnate în actul administrativ fiscal contestat și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației își mențin punctul de vedere consemnat în actul administrativ fiscal contestat, neindicând motivația legală a acestei propuneri, în situația în care suspiciunile inspecției fiscale privind realitatea operațiunilor au fost infirmate în etapa procesual penală.

Astfel, se constată că, prin adresa de răspuns, organele de inspecție fiscală și-au menținut constatările din actul de control cu privire la

calificarea drept artificiale/nereale și fără conținut economic a tranzacțiilor efectuate de petentă cu firma ... SRL, aspect care nu mai poate fi pus în discuție pe baza aceluiași constatări ale organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care instanța penală a respins definitiv plângerea formulată de autoritățile fiscale. Mai mult, inspecția fiscală nu a analizat dacă pentru toate operațiunile efectuate sunt întrunite cumulativ condițiile de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul masei profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art. 21 alin. 1, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care jurisprudența europeană este imperativă în acest sens, fiind direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia .../1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza **C-80/11 și C-142/11** din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

„45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa 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 (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen

și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

(...)

50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi 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.”, și faptul că:

Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

Totodată, organul de soluționare a contestației nu poate reține invocarea de către organele de inspecție fiscală a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv a Hotărârii pronunțată în Cauza Halifax C-255/02, întrucât așa cum rezultă din actele procesuale rezultate urmare administrării mijloacelor de probă în etapa procesual penală, precizate în cuprinsul prezentei decizii, în urma parcurgerii etapei procesual penale organele abilitate au constatat că, lucrările ce au format obiectul contractului cu ... SRL privind efectuarea de lucrări de construcții în cadrul proiectului „Înștiințare plantație pomicolă de măr pe o suprafață de 15 ha construirea hală procesare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționale ” au fost executate și recepționate de petenta, iar „Împrejurarea potrivit căreia, SC ... SRL a înregistrat în contabilitate achiziții fictive de bunuri de la mai multe societăți, nu conduce obligatoriu la a aprecia că

livrările de bunuri și servicii către SC X SRL, sunt de asemenea fictive, nereale”.

În consecință, deoarece organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea deductibilității la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii sub aspect fiscal și pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr. F-HD .../22.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../22.06.2016 în ceea ce privește suma totală de **...lei** reprezentând: impozit pe profit în sumă de ...lei și TVA suplimentar în sumă de ...lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor prin prisma prevederilor art.21, art.145, art. 146 și art. 155 din Codul fiscal, ținând seama că în etapa procesual penală, autoritățile competente au statuat definitiv că:

„ Din probele administrate în cursul urmăririi penale, judecătorul de cameră preliminară reține că lucrările de construcție ce au format obiectul contractului dintre SC X SRL și SC ... SRL respectiv „Înștiințare plantație pomicolă de măr pe o suprafață de 15 ha construire hală procesare și montare utilaje și echipamente tehnologice și funcționale ” au fost executate și recepționate de SC X SRL

De asemenea, se reține că a fost întocmită documentația aferentă privind situația tehnică și financiară, iar plata acestora s-a realizat prin virament bancar.

Împrejurarea potrivit căreia, SC ... SRL a înregistrat în contabilitate achiziții fictive de bunuri de la mai multe societăți, nu conduce obligatoriu la a aprecia că livrările de bunuri și servicii către SC X SRL, sunt de asemenea fictive, nereale”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

- desființarea Deciziei de impunere nr. F-HD .../22.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../22.06.2016 în ceea ce privește suma totală de ...lei , reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ...lei;

- taxa pe valoarea adăugată suma de ...lei, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunică la:

- X S.R.L.

- AJFP Hunedoara, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL