



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE**

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestatii**



Directia Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,

Corp A, sector 3, București

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 30./2017
privind soluționarea contestației depusa de
SC XXXX SRL
înregistrata la Serviciul Soluționare Contestatii
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC 1161/08.08.2016

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. xxx din 2016, înregistrata la Serviciul Soluționare Contestatii sub nr. SSC 1161/08.08.2016, asupra contestației formulata de **SC XXXX SRL** cu domiciliul fiscal în mun. ..., înregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul SIGMA sub nr., avand CIF RO

Societatea contesta urmatoarele acte administrativ fiscale:

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC zzz/2016 emisa de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC yyy/2016 și are ca obiect suma totala de **133.736 lei**, reprezentand TVA respinsa la rambursare, compusa din:

- TVA respinsa la rambursare in suma de 26.910 lei aferenta perioadei 01.02.2015 – 28.02.2015,
- TVA respinsa la rambursare in suma de 34.188 lei aferenta perioadei 01.03.2015 – 31.03.2015,
- TVA respinsa la rambursare in suma de 72.638 lei aferenta perioadei 01.04.2015 – 30.04.2015.

Contestația a fost depusa în termenul de 45 de zile prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, stabilit în raport de data primirii titlului de creanța contestat, respectiv **17.06.2016**, conform datei calendaristice ce figureaza in inscria pe titlul de creanta, contestatia fiind depusa si inregistrata la DGAMC sub nr. **54068/13.07.2016**, conform ștampilei Registraturii acestei Direcții aplicata pe contestația aflata în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevazute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației **SC XXXX SRL** figurând la poziția nr. ... din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal învestit sa se pronunțe asupra contestației formulata de **SC XXXX SRL**.

I. Prin contestația formulata societatea XXXX SRL solicita anulara partiala a obligatiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MC zzz/2016 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, formulând, în esența, urmatoarele motive:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Neacordarea dreptului de deducere a TVA, prin incalcarea prevederilor legislatiei fiscale in vigoare cu privire la procedura administrativa de inspectie fiscala, emiterea si comunicarea actelor administrative fiscale.

1.1 Cu privire la faptul ca organele fiscale si-au fundamentat constatarile fiscale invocand ca baza legala temeuri de drept abrogate cu foarte multi ani inainte de perioada verificata, sau a unor temeuri de drept inexistente in legislatia fiscala.

Petenta indica faptul ca nu i-a fost acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de deseuri efectuate prin aplicarea de catre aceasta a masurilor de simplificare (taxare inversa), intrucat organele fiscale si-au fundamentat constatările fiscale invocand ca baza legala temeiuri de drept abrogate cu foarte multi ani inainte de perioada verificata, sau a unor temeiuri de drept inexistente in legislatia fiscala, dupa cum urmeaza:

-La pagina nr.3 in cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016 la Cap.III- Constatari fiscale, la baza legala a fost in scris Ordinul Presedintelui ANAF nr.702/2007, in sa acest ordin a fost abrogat inca din anul 2011 prin art.13 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3596/19.12.2011.

-La pagina 41 din RIF-ul nr.F-MC yyy/2016 s-a consemnat inscrierea Ordinului MFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in sa acest ordin a fost abrogat incepand cu data de 01.01.2010 prin art.16 din Ordinul MFP nr.3055/29.10.2009, publicat in M.O. nr.766/10.11.2009.

-La pagina 13 in cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016, organele de inspectie fiscala au consemnat: „Codul fiscal prevede la art.146, alin.(1) lit.a) ca dreptul de deducere pentru beneficiar se acorda doar daca facturile fiscale sunt intocmite de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata”, in sa petenta in vederea ca forma in vigoare in perioada verificata (februarie – iunie 2015) a prevederilor at.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal era cea reglementata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului Romaniei nr.111/18.12.2013 pentru reglementarea unor masuri fiscale si pentru modificarea unor acte normative, publicata in M.O. nr.809/19.12.2013.

Petenta pentru acest capat de cerere, solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr. F-MC zzz/2016 si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC yyy/2016.

1.2 Cu privire la incalcarea grava de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art.5 si art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Petenta indica faptul ca organele de inspectie fiscala au luat masura de a solicita efectuarea unor controale incrucisate cu SC ALPHA SRL pe baza faptului ca au consemnat ca societatea a mai facut obiectul unei inspectii fiscale partiale pentru rambursarea TVA cu control anticipat pentru perioada iulie 2014-ianuarie 2015 iar in cadrul constatarilor inscrise in actele administrativ fiscale incheiate prin inspectia fiscala precedenta s-a invocat faptul ca societatea XXXX SRL a derulat tranzactii comerciale reprezentand

achizitii de deseuri feroase, operatiuni supuse masurilor de simplificare cu SC ALPHA SRL.

Motivatia organelor de inspectie fiscala de a solicita control incrucisat, in opinia petentei, a condus la prelungirea nejustificata a termenului de finalizare a actiunii de inspectie fiscala pana la luna iunie 2016, si implicit la amanarea solutionarii deconturilor cu optiune de rambursare a TVA, fara insa a avea vreo legatura cu activitatea XXXX SRL ci, exclusiv cu comportamentul fiscal al furnizorului SC ALPHA SRL, fata de care organele de inspectie fiscala au apreciat ca exista „**suspiciuni cu privire la realitatea operatiunilor**”.

Petenta sesizeaza mai multe aspecte fata de constatările altor organe fiscale teritoriale efectuate la furnizorul SC ALPHA SRL, dupa cum urmeaza:

-Organele fiscale teritoriale competente din A.J.F.P TETA, nu au efectuat un control incrucisat efectiv la contribuabilul respectiv, ci au preluat in procesul verbal inregistrat la A.J.F.P TETA sub nr. 149988/17.12.2015, inregistrat la D.G.A.M.C. sub nr.111962/22.12.2015-A.I.F. și nr. 101004/23.12.2015, constatările consemnate intr-un alt Proces verbal de control nr.82668/24.06.2015, prezentat in anexa nr.3 la dosarul contestatiei.

-Organele fiscale teritoriale competente din A.J.F.P TETA nu au verificat daca, la data de 17.12.2015 - data întocmirii procesului verbal nr. 149988, aspectele constatate si consemnate in luna iunie 2015 de celelalte organe fiscale erau reale.

-Cu toate ca potrivit organelor fiscale teritoriale SC ALPHA SRL CUI a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.01.2014 - 31.05.2015, fiind intocmit RIF nr. www/2015 si emisa Decizia de impunere nr.kkk/2015, iar - conform datelor publicate pe portalul ANAF, societatea verificata SC ALPHA SRL a depus la organele fiscale teritoriale competente situatiile financiare anuale pentru exercitiul financiar 2014, echipa de inspectie fiscala din cadrul DGAMC *"a concluzionat ca SC ALPHA SRL (societate furnizoare) nu este identificabilă, neputându-se face dovada provenienței bunurilor livrate, încalcându-se, astfel prevederile art. 146, alin.(1) lit.a) din Codul fiscal."*

-Depunerea de catre furnizorul SC ALPHA SRL a situatiei financiare a anului 2014, constituie un mijloc de proba care demonstreaza existenta reala a contribuabilului.

-Din informatiile extinse furnizate la solicitarea petentei de catre ONRC prin adresa nr.qqqqqq/2016 (anexa nr.4 la dosarul contestatiei), furnizorul ALPHA SRL prezenta ca stare a firmei ca era „in functiune”, iar din situatiile financiare ale anilor 2013 si 2014 rezulta ca a inregistrat profit si avea un

numar mediu de 3 angajati, precum si ca si-a actualizat actul constitutiv in datele de 27.04.2015 si 07.05.2015.

Petenta, fata de cele anterior sustinute in contestatie indica ca prin aceasta stare de fapt se demonstreaza ca afirmatia echipei de inspectie fiscala din cadrul DGAMC Bucuresti conform careia SC ALPHA SRL (societate furnizoare) nu este identificabila nu are vreun fundament real.

Petenta invedereaza organelor de solutionare a contestatiei aspectele consemnate in actele administrative contestate, conform carora organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP TETA au stabilit in sarcina contribuabilului SC ALPHA SRL impozit pe profit si TVA de plata suplimentar, luand in considerare, in totalitate, tranzactiile derulate intre furnizorul verificat SC ALPHA SRL si SC XXXX SRL, conform declaratiilor informative 394 depuse de acesta, asa cum rezulta din pag.11 din RIF nr.F-MC yyy/2016.

Petenta afirma ca potrivit datelor publicate pe portalul ANAF, furnizorului SC ALPHA SRL i s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2015 si a fost inregistrat in registrul contribuabililor inactivi doar in data de 23.09.2015 (anexa nr.5 la dosarul contestatiei), rezulta ca, atat in perioada supusa veriicarii cat si la data emiterii Deciziei de impunere nr.kkk/2015 de catre organele fiscale din AJFP TETA, furnizorul SC ALPHA SRL era activ si inregistrat in scopuri de TVA - deci avea dreptul de a aplica masurile de simplificare la livrarea deseurilor.

Societatea indica ca, in urma solicitarilor transmise de inspectia fiscala din cadrul DGAMC Bucuresti, organele fiscale teritoriale au transmis Raportul de inspectie fiscala nr.F-DB dddd/2015 incheiat la SC BETA SRL pentru perioada verificata 01.01.2015-30.06.2015, aspect retinut in pag.12 din RIF F-MC yyy/2016, iar in cadrul inspectiei fiscale partiale, s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de 2.873.964 lei si accesorii aferente in suma de 102.322 lei, prin reconsiderarea tranzactiilor SC BETA SRL atat cu funizorii cat si cu clientii acesteia prin neacordarea dreptului de deducere la achizitii concomitent cu taxarea operatiunilor de vanzare (inclusiv a tranzactiilor cu S.C. XXXX SRL).

Societatea invedereaza dublul standard aplicat de organele fiscale care au efectuat actiunile de inspectie fiscala la cele trei societati: SC ALPHA SRL, SC BETA SRL si SC XXXX SRL, prin aplicarea neunitara si discretionara a prevederilor Codului fiscal, la latitudinea membrilor echipelor de inspectie fiscala:

- in timp ce, la SC ALPHA SRL a recunoscut tranzactiile efectuate cu SC XXXX SRL si nu a colectat TVA ca urmare a reincadrarii masurilor de simplificare (taxarea inversa aplicata), la SC XXXX SRL pentru aceleasi

tranzactii nu a recunoscut aplicabilitatea masurilor de simplificare si nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta;

- in timp ce, la SC BETA SRL s-au reconsiderat tranzactiile derulate atat cu furnizorii cat si cu clientii "prin neacordarea dreptului de deducere la achizitii concomitent cu taxarea operatiunilor de vanzare (inclusiv a tranzactiilor cu S.C. XXXX SRL) ", la SC ALPHA SRL nu s-au reconsiderat tranzactiile efectuate si nu s-au taxat operatiunile de vanzare de deseuri catre SC XXXX SRL;

- in timp ce, la SC XXXX SRL nu s-a respins dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de deseuri de la SC BETA SRL, deoarece s-au reconsiderat la acesta tranzactiile efectuate si s-a colectat TVA aferenta livrărilor de deșeuri, in cazul achizitiilor de deșeuri efectuate de XXXX SRL de la ALPHA SRL in aceleasi conditii de aplicare a taxarii inverse, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA aferente, avand drept consecinta respingerea la rambursare a unei TVA in suma echivalenta.

Prin modalitatea in care au actionat, descrisa mai sus, petenta considera ca organele de inspectie fiscala din cadrul ANAF, care au emis actele administrative fiscale contestate, au incalcat grav prevederile art. 5 si art.6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

Pe cale de consecinta, subscrisa solicita anulara Deciziei de impunere nr. F-MC zzz/2016 si a Raportului de inspectie fiscala F-MC yyy/2016 pentru acest capat de cerere.

1.3 Cu privire la faptul ca emiterea actului administrativ fiscal Decizia de impunere nr.F-MC zzz/2016 a fost emis in conditiile in care Legea nr.207/20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala a abrogat O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Societatea in vederea organelor de solutionare ca organele de inspectie fiscala au emis in data de 08.06.2016 actul administrativ fiscal Decizia de impunere nr.F-MC zzz/2016 in conformitate cu prevederile OPANAF nr.1021/2013.

Emiterea actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 conform prevederilor O.P.A.NA.F nr.1021/29.07.2013 ordin care a fost emis de președintele ANAF in temeiul dispozitiilor art. 86 alin. (1), art. 109 alin. (3) si ale art. 228 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost emis in conditiile in care prin art.354 din Legea nr. 207 din 20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 547 din 23.07.2015, Ordonanta Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala a fost abrogata incepand cu data de 01.01.2016, ceea ce conduce la abrogarea tuturor prevederilor cuprinse in actele juridice subsecvente emise in baza acestei ordonante si implicit la abrogarea O.P.A.N.A.F nr. 1021 din 29.07.2013.

Prin abrogarea incepand cu data de 01.01.2016 a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in integralitatea acesteia, rezulta ca la data emiterii de catre organele de inspectie fiscala a actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 nu mai erau in vigoare - deci nu mai aveau nicio aplicabilitate legala, prevederile cuprinse in ordonanta respectiva.

De asemenea, prin abrogarea incepand cu data de 01.01.2016 a Ordonanfei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in integralitatea acesteia, rezulta ca la data emiterii de catre organele de inspectie fiscala a actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 nu mai erau in vigoare prevederile referitoare la inspectia fiscala.

In acelasi timp petenta indica ca, este drept faptul ca, procedura administrativa de inspectie fiscala a inceput in 2015, prin aplicarea prevederilor **alin.(2) al art.352**: "Aplicarea legii noi si ultraactivarea legii vechi" conform carora "**procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod raman supuse legii vechi**" dar s-a incheiat in luna iunie anul 2016 prin emiterea Raportului de inspectie fiscala F-MC yyy/2016.

Petenta invedereaza organelor de solutionare a contestatiei faptul ca nu trebuie confundata procedura administrativa de inspectie fiscala ce se analizeaza prin intocmirea raportului de inspectie fiscala conform art. 109 alin.(2) din OG 92/2003, cu procedura emiterii actului administrativ fiscal decizie de impunere.

Intr-adevar, procedura administrativa de inspectie fiscala a inceput in data de 14.10.2015 **inscrisa in registrul unic de control**, fapt pentru care este de acord ca in **mod legal** organele de control **au indeplinit aceasta procedura** conform dispozitiilor OG nr. 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data inceperii procedurii administrative respective, insa actiunea de inspectie fiscala inceputa de organele de inspectie fiscala la data de 14.10.2015 s-a incheiat la data de 03.06.2016, data la care organele de inspectie fiscala au prezentat constatările si consecintele inspectiei fiscale efectuate.

Precizează că, potrivit prevederilor art. 107 alin. (5) din OG nr.92/2003 si art. 130 alin.(4) din Legea 207/2015, "*data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul/platitorul sau data notificarii de catre contribuabil/platitor ca renunță la acest drept.*" .

In consecinta, actiunea de inspectie fiscala inceputa in data de 14.10.2015 si incheiata in data de 03.06.2016, a fost finalizata prin intocmirea raportului de inspectie fiscala F-MC yyy/2016, document ce a consfintit inchiderea procedurii administrative de inspectie fiscala desfasurate sub incidenta prevederilor OG 92/2003 privind codul de procedura fiscala.

Doar in cazul in care prin actiunea de inspectie fiscala efectuata s-au stabilit diferente in plus sau in minus de obligatii fiscale principale aferente diferentelor de baze de impozitare, se emite decizie de impunere privind obligatiile suplimentare de plata, care se comunica contribuabilului conform procedurii instituite prin Legea 207/2015 art.47 si art. 131.

Petenta considera ca, deoarece emiterea actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 s-a facut in anul 2016, organele fiscale emitente trebuiau sa aiba in vedere prevederile procedurale in vigoare in 2016, iar intrucat emiterea unui act administrativ fiscal in anul 2016 este o procedura administrativa fiscala diferita de cea a procedurii de inspectie fiscala inceputa in anul 2015, organele fiscale trebuiau sa respecte intru totul prevederile legislatiei in vigoare la data respectiva si sa le comunice tot potrivit acestor prevederi.

Petenta face precizarea ca, incepand cu data de 01.01.2016, procedura de inspectie fiscala si toate drepturile si obligatiile partilor din raporturile juridice fiscale privind administrarea creantelor fiscale datorate bugetului general consolidat, sunt reglementate de Legea nr. 207 din 20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala, care a intrat in vigoare la data de 01.01.2016 potrivit art.353 din lege.

Aceasta presupune ca, incepand cu data de 01.01.2016, organele fiscale trebuiau sa indeplineasca toate procedurile administrative potrivit reglementarilor instituite prin Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedura fiscala, TITLUL VI - Controlul fiscal, sa emita si sa comunice acte administrative fiscale in deplina concordanta cu prevederile legale instituite prin TITLUL III Dispozitii procedurale generale CAPITOLUL IV Actele emise de organele fiscale din aceeasi lege.

Petenta invedereaza organelor de solutionare a contestatiei prevederile art.48 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedura fiscala, referitoare la opozabilitatea actului administrativ fiscal, conform carora actul administrativ fiscal produce efecte numai din momentul in care este comunicat contribuabilului/platitorului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii, actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit at. 47 din legea respectiva nefiind opozabil contribuabilului/platitorului, in consecinta neproducand vreun efect juridic.

In actul administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016, organele fiscale emitente au in scris la pag.6 „*pct.3.Data comunicarii [...] Data comunicarii reprezinta data la care se efectueaza comunicarea actului administrativ fiscal in conditiile art.44 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare*”.

In consecinta, actul administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 fiind comunicat contribuabilului S.C. XXXX SRL conform prevederilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003, abrogata la data respectiva, nicidecum conform prevederilor art.47 din Legea nr. 207 din 20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala - in vigoare la data emiterii actului administrativ fiscal contestat, rezulta ca, potrivit prevederilor art.48 din aceeasi lege, Decizia de impunere F-MC zzz/2016 **nu este opozabil** contribuabilului S.C. XXXX SRL si **nu produce niciun efect juridic**.

De asemenea, organele fiscale emitente ale actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016, au in scris la pag.7 "*pct.5 Dispozitie finale [...] in conformitate cu art.205 si art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, impotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestatie, care se depune, in termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii*".

In vederea organelor de solutionare a contestatiei faptul ca, la data emiterii actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016, termenul de depunere a contestatiei era reglementat prin prevederile art.270 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedura fiscala - in vigoare la data respectiva, conform carora "*contestatia se depune in termen de 45 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii*".

Rezulta ca, prin invocarea unui termen de depunere a contestatiei de numai 30 de zile, conform unor prevederi legale abrogate, organele fiscale emitente ale actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 au privat S.C XXXX SRL de dreptul legal al acesteia de a formula contestatie impotriva acestui act administrativ fiscal, drept conferit de legiuitor prin prevederile TITLULUI VIII Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale CAPITOLUL I Dreptul la contestatie din Legea nr.207 din 20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala.

Avand in vedere toate aspectele prezentate referitor la emiterea actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 conform unor prevederi legale abrogate la data respectiva si cu incalcarea prevederilor legale instituite prin Legea nr. 207 din 20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala, petenta, solicita pe aceasta cale organelor de solutionare a contestatiei sa constate faptul ca acest **act administrativ**

fiscal nu este opozabil societății - fapt pentru care **nu produce efecte juridice** și, pe cale de consecință, **sa dispuna anularea** Deciziei de impunere F-MC zzz/2016 conform prevederilor art.49 alin.(3), art.50 și art.279 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedura fiscală.

Petenta face precizarea faptului ca nu solicita organelor de soluționare a contestației sa constate **nulitatea** actelor administrative fiscale Decizia de impunere nr. F-MC zzz/2016 și Raportul de inspecție fiscală F-MC yyy/2016, ci sa dispuna **anularea/desființarea** acestora pentru neindeplinirea condiției fundamentale de legalitate, prin faptul ca toate mijloacele de probă administrate de organele fiscale prin încălcarea gravă a procedurii fiscale în efectuarea acestei acțiuni de inspecție fiscală, nu pot fi considerate mijloace de probă legale, condiție obligatorie instituită de legiuitor prin prevederile art.55 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

În temeiul prevederilor art. 13 din Codul de procedura fiscală, petenta solicită de a se dispune **anularea/desființarea** actelor administrative fiscale sa nu fie interpretată ca o solicitare de a se constata **nulitatea acestora**.

Referitor la Raportul de inspecție fiscală F-MC yyy/2016 în baza căruia a fost emis actul administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016, petenta face precizarea ca, potrivit prevederilor art.109 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală și ale art. 131 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedura fiscală, raportul de inspecție fiscală este un act premergător în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal. Întrucât raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferentelor de baze de impozitare, rezultă ca acesta trebuie să fie întocmit cu respectarea tuturor prevederilor legale în vigoare la data respectivă. Ori, în raportul de inspecție fiscală F-MC yyy/2016 în baza căruia a fost emis actul administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016, organele de inspecție fiscală au consemnat foarte multe mențiuni cu trimitere expresă la prevederi legale abrogate în perioada la care faceau referire.

Petenta pentru acest capăt de cerere, solicită anularea/desființarea Deciziei de impunere nr. F-MC zzz/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC yyy/2016.

1.4 Cu privire la faptul ca petenta considera ca actele administrative emise de organele fiscale din cadrul ANAF-DGAMC Bucuresti-Activitatea de Inspectie Fiscala nu intrunesc

conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu Instructiunile reglementate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.1021/29.07.2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului „*Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice*”.

Chiar daca ar admite aplicabilitatea in speta in cauza a prevederilor de O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu instructiunile reglementate prin O.A.N.A.F. nr. 1021 din 29.07.2013, petenta considera ca actele administrative emise de organele fiscale din cadrul ANAF - DGAMC Bucuresti - Activitatea de Inspectie Fiscala nu intrunesc conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de art.43 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu Instructiunile reglementate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.1021/29.07.2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului „*Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice*” .

O.A.N.A.F. nr.1021 din 29 iulie 2013 instituie obligatia ca, la rubrica «2.1.2 "Motivul de fapt"» sa se prezinte motivul de fapt atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate pentru aceasta, inscriindu-se detaliat si in clar modul in care societatea a efectuat si inregistrat o operatiune patrimoniala, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal si consecintele fiscale.

In consecinta, intrucat organele de inspectie fiscala sunt cele care invoca in sprijinul deciziei de impunere emisa, o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativ-fiscala, sarcina probei revine organelor fiscale potrivit prevederilor art.65 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, **neprobarea** deciziei de impunere determinand **respingerea** actului administrativ emis.

Organele de inspectie iscala nu pot ignora aceasta obligatie instituita si invoca doar obligatia contribuabilului supus verificarii de a coopera si a prezenta toate documentele detinute pentru a demonstra realitatea operatiunilor economice derulate, deoarece :

- potrivit prevederilor Legii 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, "*art.6 Exercitarea dreptului de apreciere [...] in exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie sa ia in considerare [...] solutia adoptata de organul fiscal in cadrul unui act administrativ fiscal [...] pentru situatii de fapt similare la acelasi contribuabil/platitor.*"

- buna credinta a contribuabilului verificat se prezuma, potrivit legislatiei

in vigoare si jurisprudentei interne, coroborate cu jurisprudenta Curtii Europene de Justitie,

- potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art.249 „*cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca*” si art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In sprijinul celor mentionate, petenta invedereaza Deciziile nr.60/2011 si nr.324/2011 ale MFP-ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin care se precizeaza ca, pentru stabilirea starii de fapt, organele de inspectie fiscala trebuie sa analizeze toate actele si faptele ce rezulta din activitatea contribuabilului, prin examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

De asemenea, invocă si Decizia 82/2013 prin care ANAF-DGSC a desfiintat actele administrative emise de organele de inspectie fiscala, intrucat "*organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de contestatara in intregul lor, luand in considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente [...]*".

Petenta invedereaza organelor de solutionare a contestatiei faptul ca nu pot respinge pentru niciun motiv aplicabilitatea in speta in cauza a dispozitiilor procedurale inscrite in Deciziile nr.60/2011, nr.324/2011 si nr. 82/2013 ale MFP-ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor sau in alte Decizii ale acestui organ fiscal, intrucat orice dispozitie/decizie emisa cu privire la aspectele de procedura fiscala reglementate prin OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si legislatia paralela data in completarea/aplicarea acestuia, sunt obligatorii pentru toti subiectii - contribuabili si organe fiscale deopotriva, potrivit prevederilor legii 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, conform carora "*Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei, urmarind stabilirea corecta a creantelor fiscale*".

Organele fiscale nu pot anula sau desfiinta un anumit act administrativ fiscal pentru nerespectarea/incalcarea unor anumite aspecte de procedura fiscala, iar in cazul unor alte acte administrative fiscale care prezinta aceleasi vicii/deficiente de procedura fiscala sa invoce valabilitatea / legalitatea acestora.

Rezulta ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa completeze in Decizia de impunere nr. F-MC zzz/2016 rubrica "motivul de fapt" astfel:

- sa prezinte detaliat modul in care societatea a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal operatiunile patrimoniale care au constituit obiectul inspectiei fiscale efectuate,

- sa prezinte consecintele modului in care societatea a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal operatiunile patrimoniale si care au condus la emiterea actului administrativ respectiv.

Concluzionand, indicarea motivului de fapt si a temeiului de drept in baza caruia organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezinta conditii de validitate ale actului administrativ si constituie o exigenta a controlului fiscal.

Prin faptul ca echipa de inspectie fiscala nu a luat in considerare in stabilirea starii de fapt fiscale documentele justificative si evidentele contabile intocmite, a incalcat prevederile Codului de procedura fiscala, conform carora organul fiscal are sarcina de a motiva masurile dispuse pe baza de probe sau constatari proprii, formulate pe baza documentelor justificative si evidentelor contabile ale subscrisei, avand obligatia sa ia in considerare toate actele doveditoare puse la dispozitie de societate.

Invederează Decizia nr.29/2013 a ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, emisa intr-o speta similara, prin care s-au desfiintat actele administrative emise de organele fiscale intrucat organele de inspectie fiscala nu au analizat toate documentele care i-au fost puse la dispozitie, tinand cont de faptul ca **"primordialitatea in stabilirea obligatiilor fiscale nu o au inregistrările contabile ci continutul economic al acestora, adica ceea ce reflecta, in mod real respectivele inregistrari contabile, chiar eronate fiind cat si documentele justificative prezentate de societate in cazurile respective"**.

Avand in vedere aspectele prezentate, petenta pentru acest capat de cerere solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr. F-MC zzz/2016 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. F-MC yyy/2016.

B. PE FONDUL CAUZEI

În contestația depusa, **XXXX SRL** afirma ca motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia se prezinta sub forma urmatoarelor aspecte:

I. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA, prin incalcarea prevederilor legale in vigoare cu

privire la obligatia organelor de inspectie fiscala de a examina in mod obiectiv starea de fapt fiscala si de a motiva in fapt decizia de impunere emisa pe baza de probe sau constatari proprii.

Petenta contesta concluziile organelor de inspectie fiscala, consemnate in raportul de inspectie fiscala la pag.13, conform carora „societatile furnizoare nu sunt identificabile, neputandu-se face dovada provenientei bunurilor livrate, incalcanandu-se astfel prevederile art. 146, alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, concluzii nedemonstrate prin vreun mijloc de proba real, ci argumentat prin niste interpretari ireale si prevederi legale inexistente in legislatia fiscala in vigoare in toata perioada verificata.

Petenta afirma ca textul de lege al art. 146, alin.(1) lit.a) din Codul fiscal redat de organele de inspectie fiscala la pag.13 din raportul de inspectie fiscala nu a existat si nu exista o asemenea formulare.

Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta cheltuielilor efectuate pentru achizitionarea de deseuri metalice, de la furnizorul SC ALPHA SRL, invocand comportamentul fiscal al acestui furnizor, starea de inactivitate, petenta afirma ca urmare rezultatelor interogariilor efectuate in baza de date a ANAF asupra registrului contribuabililor inactivi sau reactivati si a registrului persoanelor impozabile, prezentata in anexa nr.5 la dosarul contestatiei, furnizorul SC ALPHA SRL era un contribuabil activ in toata perioada derularii tranzactiilor comerciale intre parti, acesta fiind inregistrat ca inactiv doar de la data de 23.09.2015 (dupa 5 luni calendaristice dupa efectuarea tranzactiilor cu petenta), fiind inregistrat in scopuri de TVA in toata perioada supusa verificarii, codul de TVA fiindu-i anulat doar incepand cu data de 01.08.2015 (dupa 4 luni calendaristice dupa efectuarea tranzactiilor cu petenta).

Societatea indica faptul operatiunile sale taxabile constand in achizitia si livrarea de deseuri feroase, cad sub incidenta prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 de aplicarea masurilor de simplificare care presupun ca, in orice situatie, nu circula intre operatorii economici sau intre acestia si bugetul de stat, nici o suma de bani cu titlu de TVA aferenta livrarilor de deseuri, legiuitorul instituind aceste masuri de simplificare prin care statul roman renunta la colectarea TVA, tocmai pentru a facilita colectarea deseurilor in scopul eliminarii/transformarii acestora.

Societatea mentioneaza ca, in speta in cauza, a achizitionat de la persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA, care au emis facturi fara taxa in care au inscris mentiunea faptului ca aplica taxare inversa, iar

din punct de vedere contabil a efectuat in cursul perioadei fiscale inregistrarea 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

Interpretarea organelor de inspectie fiscala conform careia prin inregistrarea 4426 = 4427, societatea isi exercita dreptul de deducere a TVA, nu poate conduce la alegatii ca societatea ar urmari obtinerea de avantaje fiscale, prejudiciind astfel bugetul de stat, deoarece efectul fiscal generat de inregistrarea TVA in contul 4426 -TVA deductibila este anulat imediat prin inregistrarea echivalenta in contul 4427 – TVA colectata.

Atata timp cat furnizorul deseurilor supuse masurilor de simplificare nu este obligat sa colecteze si sa plateasca la bugetul de stat TVA aferenta acestor tranzactii, ci doar sa emita facturi fara taxa in care sa inscrie mentiuni referitoare la faptul ca au aplicat taxarea inversa, societatea nu va putea ajunge niciodata in situatia de a plati efectiv, TVA aferenta acestor tranzactii, nici furnizorului si nici bugetului de stat, chiar daca va fi si consumator final, nu doar un intermediar intre producatorii de deseuri si valorificatorii acestora.

In conditiile in care legiuitorul a instituit in sarcina ambelor subiecte ale raportului juridic fiscal obligatia de a proba modul de respectare a legislatiei fiscale in vigoare, societatea face cunoscut ca in acelasi sens s-a pronuntat si ANAF-DGSC prin Decizia nr.177/2011 conform careia organele de inspectie fiscala au obligatia probatorie in relatiile cu o societate verificata iar printr-o alta Decizie nr.150/2011 s-a dispus desfiintarea actelor administrativ fiscale emise intrucat organele de inspectie fiscala nu au avut constatarari cu privire la analiza legalitatii si realitatii documentelor prezentate de contestatoare.

In consecinta, petenta, in vederea anumite Hotarari ale Curtii Europene de Justitie, astfel:

- Cauzele conexate C-95/07 si C-96/07, Ecotrade SpA impotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, prin care CJUE a dispus ca "*o practica de rectificare si de recuperare, [...] care sanctioneaza nerespectarea de catre persoana impozabila a obligatiilor contabile si a celor privind declaratiile cu refuzul dreptului de deducere depaseste in mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executarii corecte a unor astfel de obligatii in sensul articolului 22 alineatul (7) din A sasea directiva*", deoarece "*[...] nerespectarea acestora de catre persoana impozabila nu poate sa o priveze de dreptul sau de deducere.*".

- Cauza C-385/09/21.10.2010, Nidera Handelscompagnie BV impotriva Valstybine mokesciu inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansu ministerijos, s-a dispus ca "*statele membre nu pot limita dreptul de deducere a TVA-ului decat in cazurile prevazute expres in Directiva*

2006/112 ", deoarece:

"In contextul sistemului de taxare inversa, principiul fundamental al neutralitatii TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile.

Din moment ce administratia fiscala dispune de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila, in calitate de destinatar al operatiunilor in cauza, este obligata la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa, conditii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept".

Petenta face cunoscut faptul ca legiuitorul a conditionat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata numai de utilizarea bunurilor si serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, nicidecum de o presupusa legatura cu comportamentul fiscal al furnizorilor sau de capacitatea organelor fiscale de a efectua inspectii fiscale la acestia.

Faptul ca furnizorul petentei a avut un comportament fiscal deficitar, nu este de natura sa conduca la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri efectuate de societate.

Societatea in sustinerea sa prezinta in contestatie Deciziile nr. 82/2013 si nr.96/2013 pronuntate de ANAF-DGSC in spete similare, s-au desfiintat actele administrative emise de organele de inspectie fiscala, printre motive enumerandu-se faptul ca comportamentul fiscal neadecvat "al furnizorului nefiind de natura sa conduca la nedeductibilitatea cheltuielilor in cazul beneficiarului" sau ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de contestatoare in intregul lor.

In sustinerea prezentei contestatii, societatea invedereaza organelor de solutionare a contestatiei Decizia nr. 6654/2013 a INALTEI CURTI DE CASATIE SI JUSTITIE-Sectia de Contencios Administrativ si Fiscal, pronuntata in dosarul nr. 1031/42/2011, prin care, referindu-se la respingerea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate si a taxei pe valoarea adaugate aferente, pe motiv ca „nu s-a putut dovedi legalitatea operatiunilor” deoarece pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala si deciziei de impunere nu au putut efectua verificari „incrucisate” la furnizorii/prestatorii societatii comerciale supuse inspectiei fiscale, ICCJ a dispus ca:

„fara a nega dreptul intimatelor de a examina din oficiu starea de fapt fiscala si de a obtine toate informatiile necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in virtutea rolului activ recunoscut prin art. 7 C. proc. fisc, [...] nu i se poate reprosa ca nu a fost

posibila verificarea furnizorilor aflati in amonte."

De asemenea, petenta invedereaza Decizia 324/2011 pronuntata de ANAF-DGSC intr-o speta similara, prin care s-au desfiintat actele administrative emise de organele fiscale pe baza faptului ca nu au putut verifica prin controlul incrucisat societatile furnizoare, pentru a stabili realitatea operatiunilor economice derulate intre societatea contestatara si furnizorii respectivi, ANAF-DGSC luand in considerare faptul ca societatea contestatara a fost cumparator de buna credinta, iar comportamentul partenerilor de afaceri nu-i poate fi imputabil, intrucat *"nu avea posibilitatea si nici abilitatea conferita de vreun text de lege pentru a efectua verificari suplimentare sau a se implementa in investigatii de competenta altor organe."*

Potrivit deciziei Curtii Europene de Justitie pronuntata in cazurile conexe C-142/11 si (C-80/11), Mahageben Kft (C-80/11), si Peter David (C-142/11) versus Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del - dunantuli Regionalis Ágo Foglalkoztatás (C-80/11) si Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionalis Ágo Foglalkoztatás (C-142/11), articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1, articolul 226 si articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate in sensul ca se opun unor practici nationale in temeiul carora autoritatea fiscala refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferente, pentru motivul ca:

- emitentul facturii aferente bunurilor sau unul dintre prestatorii sai a savarsit nereguli, fara ca aceasta autoritate sa dovedeasca, avand in vedere elemente obiective, ca persoana impozabila respectiva stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda savarsita de emitentul mentionat sau de un alt operator care intervine in amonte in lantul de prestatii.

- persoana impozabila nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata TVA-ului sau pentru motivul ca persoana impozabila respectiva nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite, desi conditiile de fond si de forma prevazute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt indeplinite, iar persoana impozabila nu dispunea de indicii care sa justifice presupunerea existentei unor nereguli sau a unei fraude in sfera emitentului mentionat. Aceasta deoarece :

- „administratia fiscala nu poate impune in general persoanei impozabile [...] sa verifice ca emitentul facturii aferente bunurilor si

serviciilor pentru care se solicita exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata TVA-ului pentru a se asigura ca nu exista nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de alta parte, sa dispuna de documente in aceasta privinta.”

Rezulta, indubitabil, ca se interzice practica autoritatilor fiscale de a refuza dreptul de deducere intrucat persoana impozabila nu s-a asigurat ca furnizorul bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere dispunea de bunurile in cauza si a indeplinit obligatiile privind declararea si plata TVA-ului sau pentru motivul ca persoana impozabila respectiva nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite.

Mai mult decat atat, petenta considera administratia fiscala nu poate impune unei persoane impozabile sa verifice emitentul facturii aferente bunurilor si serviciilor pentru care se solicita exercitarea acestui drept, pentru a se asigura ca nu exista nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte, deoarece, prin aceasta impunere, administratia fiscala ar transfera persoanelor impozabile propriile atributii de control.

Curtea Europeana de Justitie a dispus constant prin deciziile pronuntate, ca **dreptul** unei persoane impozabile care realizeaza o activitate economica, de a deduce cheltuielile efectuate si taxa pe valoarea adaugata aferenta, **nu poate fi** afectat de faptul ca, in lantul de aprovizionare din care aceste operatiuni fac parte o alta tranzactie anterioara sau ulterioara este afectata de **suspiciunea fraudei fiscale**, fara ca persoana impozabila sa cunoasca acest aspect.

Petenta invedereaza decizia C.E.J in „Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) v ommissioners of Customs & Excise”, prin care s-a dispus ca dreptul unei persoane impozabile care efectueaza tranzactii comerciale, de a deduce a cheltuielile efectuate si taxa pe valoarea adaugata aferenta, nu poate fi afectat de faptul ca in lantul de aprovizionare o alta tranzactie este viciata de suspiciunea de frauda a taxei pe valoarea adaugata, fara ca persoana impozabila sa stie sau sa aiba orice alt mijloc de cunoastere.

In sustinerea celor de mai sus, petenta invoca si cazurile reunite C-123/87 si C-330/87, Lea Jorion and Societe anonyme d'etude et de gestion immobiliere 'EGI versus Belgian State, in care instanta de judecata europeana a precizat ca acordarea dreptului de deducere nu trebuie sa fie conditionata de o multitudine de cerinte privind forma, continutul si/sau

anexe justificative, impuse documentelor, atata timp cat acestea pot sa ateste relatia comerciala dintre participanti, precum si substanta acesteia (de exemplu: contract, ordin de cumparare, documente de plata, etc.), dimpotriva, a dispus ca „Aceste date nu trebuie, din cauza numarului lor, sau prin natura lor tehnica, sa faca exercitarea dreptului de deducere practic imposibila sau excesiv de dificila”.

Petenta invedereaza organelor de solutionare a contestatiei faptul ca, potrivit Hotararii CJUE din 30 septembrie 2010 in cauza C-392/09, *Uszodaepito kt* impotriva APEH Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaiy, pct.34 si HOTARARII CJUE din 15 iulie 2010 in cauza C-368/09, *Pannon Gep Centrum kft* impotriva APEH Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaiy Del-dunantuli Kihelyezett Hatosagi Osztaly, pct.37, "dreptul de deducere prevazut la articolele 167 si urmatoarele din Directiva 2006/112 face parte integranta din mecanismul TVA-ului si, in principiu, nu poate fi limitat”.

Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte, astfel cum a mai dispus CEJ prin decizia pronuntata in cazurile conexe C-142/11 și (C- 80/11), Hotararea din 6 iulie 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec, p. 1-1883, punctul 18, Hotararea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa si altii*, C-I 10/98-C-I47/98, Rec, p. 1-1577, punctul 43, Hotararea din 6 iulie 2006, *Kittel si Recolta Recycling*, C-439/04 și C-440/04, Rec, p. 1-6161, punctul 47, Hotararea din 30 septembrie 2010, *Uszodaepito*, C-392/09, Rep., p. 1-8791, punctul 34. precum si prin Hotararea Comisia/Ungaria, punctul 43, deoarece :

- «Regimul deducerilor urmareste sa degreveze in intregime intreprinzatorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat in cadrul tuturor activitatilor economice pe care le desfasoara. [...]»

- «Problema de a sti daca TVA-ul datorat pentru operatiuni de vanzare anterioare sau posterioare privind bunurile in cauza a fost sau nu a fost platit catre Trezorerie nu influenteaza dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat in amonte. [...]»

- "nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevazut de directiva mentionata, [...] sa se sanctioneze, prin refuzarea acestui drept, o persoana impozabila care nu stia si nu ar fi putut sa stie ca operatiunea in cauza era implicata intr-o frauda savarsita de furnizor sau ca o alta operatiune care face parte din lantul de livrare, anterioara sau posterioara celei realizate de persoana impozabila mentionata, era afectata de frauda privind TVA-ul » .

Petenta retine ca, prin deciziile CEJ pronuntate, se interzice ca operatorii economici care desfasoara acelasi gen de activitati economice sa fie tratati in mod diferit in ceea ce priveste perceperea taxei pe valoarea adaugata, astfel petenta mentioneaza:

a) Cauzele C-349/96, Card Protection Plan Ltd and Commissioners of Customs and Excise si C-283/95, Karlheinz Fischer and Finanzamt Donaueschingen, prin care CEJ a statuat faptul ca principiul neutralitatii fiscale nu face nici o distinctie intre tranzactiile legale si ilegale in legislatiile nationale, aceste doua categorii de operatiuni trebuind sa fie tratate in acelasi mod.

b) Cauza C-141/00, Ambulanter Plegedienst Kugler GmbH and Finanzamt fur Korperschaften I in Berlin.

c) Cauza C-409/04 "Teleos plc & co, Commissioners of Customs and Excise", referitor la aplicarea principiului neutralitatii fiscale se dispune la pct.59 (a se vedea Hotararea din 7 decembrie 2006, Eurodental, C-240/05, Rec, p. 1-11479, punctul 46).

d) Cauza C-255/02 Halifax pic, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, principiul neutralitatii TVA impune eliberarea in intregime a comerciantilor de povara TVA datorata sau platita in cursul tuturor activitatiilor sale economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora.

Din deciziile CEJ mai sus invocate, petenta arata faptul ca organele de inspectie fiscala nu trebuie sa impuna conditii suplimentare celor prevazute de legislatia comunitara si sa dispuna masuri neconforme acestora, ci trebuie sa se limiteze la analizarea conditiilor referitoare, in cazul in speta, la deductibilitatea TVA asa cum sunt ele prevazute de Codul fiscal si bineinteles de Directiva CE 2006/112 privind sistemul comun al TVA.

Contestatoarea, invoca ca intr-o speta similara si Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa 280320/27.08.2008, in care se consemneaza "in astfel de cazuri trebuie anulata si taxa colectata de catre prestatorul serviciilor respective si pe care beneficiarul a trecut-o in decont ca deductibila, intrucat, daca se stabileste ca operatiunea nu este reala trebuie tratata identic si la prestator.

In contestatie petenta invedereaza decizia pronuntata in Case C-255/02, Halifax pic, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, v Commissioners of Customs & Excise, prin care s-a dispus ca, daca organele fiscale incadreaza anumite tranzactii drept practica abuziva pentru a se obtine anumite avantaje fiscale, tranzactiile implicate sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia initiala.

Conform acestei decizii a CEJ, societatea considera ca organele fiscale care au reconsiderat taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de deseuri, aveau obligatia de a redefini intregul ansamblu al tranzactiilor economice respective, reconsiderand si taxa pe valoarea adaugata

colectata.

Petenta indica ca in Cauza C-409/04 "Teleos plc & co, Commissioners of Customs and Excise", CEJ a dispus ca "[...] orice repartizare a riscului intre furnizor si administratia fiscala, ca urmare a unei fraude savarsite de catre un tert, trebuie sa fie compatibila cu principiul proportionalitatii. "

Societatea contesta motivul de fapt invocat de organele de inspectie fiscala pentru a nu acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata "Chiar daca operatiunile au fost reale asa cum sustine societatea — desi operatiunile reale implica cunoasterea celor 2 parti care participa la efectuarea acestora si nu doar a unei singure parti", deoarece operatiunile efectuate de SC XXXX SRL au fost intra-devar reale, fapt demonstrat pe timpul actiunii de inspectie fiscala partiala prin documentele justificative inregistrate in evidentele contabile si care au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala pentru verificare.

1. Achiziitiile de deseuri de la furnizorul SC ALPHA SRL s-au efectuat in baza Contractului de vanzare-cumparare nr.22/15.05.2014 (anexa nr.6 de la contestatie), in care s-a specificat distinct:

- marfa va fi livrata de catre vanzator la beneficiarul cumparatorului SC GAMA SA [...] cu mijloace auto sau vagonabil" ,
- receptia cantitativa a marii se va face la beneficiarul cumparatorului SC GAMA SA",

- vanzatorul este obligat sa anexeze urmatoarele documente de livrare: aviz de insotire cu mentiunea "marfa in contul SC XXXX SRL".

2. Toate achiziitiile de deseuri s-au efectuat in baza facturilor emise de furnizor, facturi ce au fost inregistrate corespunzator in evidentele contabile ale subscrisei.

3. Toate transporturile de deseuri au fost efectuate in conditiile legii, conform avizelor de insotire emise, care se afla in dosarele cu acte contabile ale societatii;

4. Contravaloarea achizițiilor de deseuri a fost platita exclusiv prin instrumente bancare, prin conturile deschise la banci, conform documentelor prezentate in anexa nr.7 de la contestatie:

- a) situatia centralizata a facturilor primite si a platilor efectuate,
- b) listingurile privind platile efectuate prin conturile deschise la banci.

5. Pentru a demonstra trasabilitatea deseurilor achizitionate de la acesti furnizori, petenta prezinta anexat la contestatie (anexa nr.8), situatia centralizata privind deseurile achizitionate de XXXX si transportate de la furnizor la cumparatorul final, datele, cantitatile si mijloacele de transport utilizate:

- deseurile achizitionate de la SC ALPHA SRL au fost revandute de SC

XXXX SRL societatii valorificatoare SC GAMA SA;

- aceste deseuri au fost transportate, conform contractului incheiat, prin grija furnizorului SC ALPHA SRL, cu mijloace auto angajate de acesta, direct la valorificatorul final SC GAMA SA;

- trasabilitatea acestor deseuri se demonstreaza prin facturile, avizele de insotire a marfii si tichetele de cantar emise de societatiie parte la tranzactie.

II. Urmare a inspectiei fiscale efectuata de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.A.M.C. la S.C. XXXX SRL a fost intocmita Decizia de impunere nr. F-MC zzz/2016 emisa de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscala nr. F-MC yyy/2016.

2.1 Cu privire la achizițiile de deseuri feroase facturate de catre SC ALPHA SA catre XXXX SRL.

Urmare depunerii de catre SC XXXX SRL a unor deconturi lunare aferente perioadei februarie – iunie 2015 avand inscrisa optiunea de rambursare de TVA, in perioada 14.10.2015 - 03.06.2016 organe de inspectie fiscala din cadrul ANAF-DGAMC-Activitatea de Inspectie Fiscala in vederea solutionarii acestor deconturi de TVA avand optiunea de rambursare a TVA au efectuat o inspectie fiscala partiala, prin care s-au constatat urmatoarele aspecte:

Organele de inspectie fiscala consemneaza faptul ca SC XXXX SRL a facut anterior obiectul unei inspectii fiscale partiale tot pentru rambursare TVA cu control anticipat pentru perioada iulie 2014 - ianuarie 2015, fiind incheiate Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC 209/30.07.2015 si Decizia de impunere nr.F-MC 2061/30.07.2015 prin care s-a stabilit TVA suplimentar in suma de 870.679 lei precum si accesorii aferente in suma de 35.906 lei.

Avand in vedere aspectele consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC 209/30.07.2015 si faptul ca SC XXXX SRL a derulat tranzactii comerciale reprezentand achizitii de deseuri feroase, operatiuni supuse masurilor de simplificare cu societatile SC ALPHA SRL, respectiv, SC BETA SRL, echipa de inspectie fiscala a solicitat prin adresa inregistrata sub nr.4666 AIF/11.11.2015 efectuarea unor controale incrucisate la SC ALPHA SRL si la SC BETA SRL.

In urma analizarii situatiei neconcordantelor din Declaratia privind livrarile/achizițiile efectuate pe teritoriul national cod 394 a rezultat ca SC

ALPHA SRL SI SC BETA SRL, nu au declarat in perioada 01.02.2015 - 30.06.2015 toate livrarile catre SC XXXX SRL, existand suspiciuni cu privire la realitatea operatiunilor.

Obiectul controalelor incrucisate solicitate de organele de inspectie fiscala a constatat in:

Verificarea realitatii si legalitatii livrarilor efectuate de societatile SC ALPHA SRL si SC BETA SRL catre SC XXXX SRL SIGMA, in perioada 01.02.2015 - 30.06.2015.

Urmare solicitarii de control incrucisat cu societatea SC ALPHA SRL s-a intocmit procesul verbal inregistrat la A.J.F.P TETA sub nr.149988/17.12.2015, respectiv la DGAMC sub nr.111962/22.12.2015, respectiv la A.I.F. sub nr. 101004/23.12.2015, in care s-au consemnat urmatoarele constatari:

1) Cu ocazia controlului incrucisat efectuat la societatea ALPHA SRL in perioada 09.06.2015 - 24.06.2015 in vederea solutionarii adresei nr.1857/19.05.2015 a DGAMC Serviciul Inspectie Fiscala nr.18 Regiunea Centru SIGMA, AJFP TETA a intocmit Procesul verbal de control nr.82668/24.06.2015 si a constatat ca **societatea ALPHA SRL nu functioneaza la sediul social, punctul de lucru a fost radiat**, iar urmare a invitatiei transmise la domiciliul administratorului, acesta **nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele**.

2) A fost intocmit avizul nr.82668/24.06.2015 transmis catre organul fiscal teritorial pentru declararea contribuabilului in inactivitate.

3) SC ALPHA SRL CUI a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.01.2014 - 31.05.2015, fiind intocmit RIF nr.www/2015 si emisa Decizia de impunere nr.kkk/2015.

4) Intrucat societatea nu functioneaza la sediul social, punctul de lucru a fost radiat, iar urmare a invitatiei transmise la domiciliul administratorului acesta nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele, inspectia s-a efectuat pe baza de date ANAF si a neconcordantelor la declaratia 394 furnizata de aplicatia din baza de date ANAF-Fiscnet.

5) Prin Decizia de impunere nr.kkk/2015 s-au stabilit debite suplimentare constand in:

-impozit pe profit suplimentar in suma de 863.885 lei, si accesorii afente impozitului pe profit in suma de 77.695 lei;

-TVA suplimentar in suma de 4.190 lei, si accesorii aferente TVA suplimentar in suma de 432 lei;

-impozit pe venituri din alte surse in suma de 887.523 lei, si accesorii aferente impozit pe venituri din alte surse in suma de 103.756 lei.

6) In debitul suplimentar stabilit la impozitul pe profit au fost luate in calcul datele din lista neconcordantelor la declaratia 394, astfel au fost

luate in calcul pentru trim.II-IV ale anului 2014 venituri in suma totala de 1.422.464 lei, cat si pentru perioada ianuarie - aprilie 2015 venituri in suma totala de 708.430 lei, reprezentand livrari (taxare inversa) declarate prin declaratia 394 de catre SC ALPHA SRL catre SC XXXX SRL(CUI).

7) Deoarece contribuabilul SC ALPHA SRL nu a prezentat documente de achizitie a fierului vechi, in conformitate cu prevederile art.78 alin. (1) lit.f), art.79 alin(1) si art.79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilit impozit pe venit din alte surse in suma totala de 887.523 lei, calculat prin aplicarea cotei de 16 % asupra vanzarilor de fier vechi.

In ceea ce priveste SC ALPHA SRL, conform facturilor emise de aceasta si a fisei furnizorului pusa la dispozitia echipei de inspectie fiscala si urmare verificarilor efectuate in baza solicitarii de control incrucisat, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca **SC ALPHA SRL** (societate furnizoare) **nu este identificabila**, neputandu-se face dovada provenientei bunurilor livrate, incalcandu-se astfel prevederile art.146. alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

SC XXXX SRL a achizitionat in perioada februarie - iunie 2015 (conform fisei furnizorului pusa la dispozitie de societate) bunuri reprezentand deseuri feroase in baza facturilor emise de SC ALPHA SRL, a caror situatie se prezinta, astfel:

- In perioada februarie 2015, acestea se prezinta, dupa cum urmeaza:

- Factura nr.219/11.02.2015, in sumade 18.162,50 lei;
- Factura nr.220/12.02.2015, in suma de 14.242,60 lei;
- Factura nr.221/13.02.2015. in sumade 15.992.77 lei;
- Factura nr.222/17.02.2015, in suma de 15.044,84 lei;
- Facturanr.223/20.02.2015, in sumade 14.718,89 lei;
- Factura nr.226/28.02.2015, in suma de 33.961.39 lei.

Total facturi emise in suma de 112.122,99 lei, confom fisa furnizorului SC ALPHA SRL, facturile fiind prezentate in copie in anexa nr.13 la RIF.

- In perioada martie 2015, acestea se prezinta, dupa cum urmeaza:

- Factura nr.229/04.03.2015, in suma de 13.557,14 lei;
- Facturanr.230/05.03.2015, in sumade 10.901,13 lei;
- Factura nr.232/05.03.2015, in suma de 3.730,86 lei;
- Facturanr.255/10.03.2015, in sumade 13.588,82 lei;
- Factura nr.237/13.03.2015, in sumade 11.352,93 lei;
- Facturanr.238/14.03.2015, in sumade 17.696,78 lei;
- Factura nr.241/16.03.2015, in suma de 25.756,77 lei;

- Factura nr.242/21.03.2015, in suma de 16.319,66 lei;
- Factura nr.243/24.03.2015, in suma de 14.993,17 lei;
- Factura nr.299/27.03.2015, in suma de 14.551,08 lei.

Total facturi emise in suma de 142.448,34 lei, conform fisa furnizorului SC ALPHA SRL, facturile fiind prezentate in copie in anexa nr.14 la RIF.

- In perioada aprilie 2015, acestea se prezinta, dupa cum urmeaza:

- Factura nr.300/04.04.2015, in suma de 34.402,82 lei;
- Factura nr.302/06.04.2015, in suma de 32.634,44 lei;
- Factura nr.303/07.04.2015, in suma de 50.993,19 lei;
- Factura nr.304/08.04.2015, in suma de 31.417,76 lei;
- Factura nr.305/09.04.2015, in suma de 17.354,71 lei;
- Factura nr.306/10.04.2015, in suma de 38.589,96 lei;
- Factura nr.307/14.04.2015, in suma de 33.426,20 lei;
- Factura nr.308/15.04.2015, in suma de 31.264,80 lei;
- Factura nr.309/16.04.2015, in suma de 32.576,20 lei;

Total facturi emise in suma de 302.660,08 lei, conform fisa furnizorului SC ALPHA SRL, facturile fiind prezentate in copie in anexa nr.15 la RIF.

Pentru aceste achizitii in suma totala de **557.231,41 lei**, SC XXXX SRL a aplicat taxarea inversa conform prevederilor art.160, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

" pe facturile emise pentru livrarile de bunuri/prestarile de servicii prevazute la alin.(2), furnizorii/prestatorii nu vor inscrie taxa colectata aferenta. Beneficiarii vor determina taxa aferenta care se va evidentia in decontul prevazut la art. 156² atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila. Beneficiarii au drept de deducere a taxei in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147¹", coroborate cu prevederile punctului 82, alin.(4) din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Inregistrarea taxei de catre cumparator atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa este denumita autolichidarea taxei pe valoarea adaugata. Colectarea taxei pe valoarea adaugata la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei catre furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice situatii in care se aplica taxarea inversa."

Conform art. 145, alin.(2) din Codul fiscal, "orice persoana are dreptul

sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile."

Urmare verificarilor efectuate in baza solicitarilor de control incrucisat, organele fiscale concluzioneaza ca societatile furnizoare nu sunt identificabile, neputandu-se face dovada provenientei bunurilor livrate, incalcandu-se astfel prevederile art. 146, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal.

Oganele de inspectie fiscala au constatat ca, chiar daca operatiunile sunt reale, cu toate ca operatiunile reale implica cunoasterea celor doua parti care participa la efectuarea acestora si nu doar a unei singure parti, Codul fiscal prevede la art. 146, alin.(1), lit.a) ca dreptul de deducere pentru beneficiar se acorda doar daca facturile fiscale sunt intocmite de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca SC XXXX SRL, **nu are drept de deducere a TVA** in suma totala de **133.735,54 lei** aferenta facturilor emise in perioada februarie - iunie 2015 de SC ALPHA SRL in suma totala de **557.231,41 lei**.

III. Luând în considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatara și organele de inspectie fiscala, se rețin urmatoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Cu privire la faptul ca organele fiscale si-au fundamentat constatarile fiscale invocand ca baza legala temeiuri de drept abrogate cu foarte multi ani inainte de perioada verificata, sau a unor temeiuri de drept inexistente in legislatia fiscala.

Prin contestația formulată, societatea motivează ca nu i-a fost acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de deseuri efectuate prin aplicarea de catre aceasta a masurilor de simplificare (taxare inversa), intrucat organele fiscale si-au fundamentat constatarile fiscale invocand ca baza legala temeiuri de drept abrogate cu foarte multi ani inainte de perioada verificata, sau a unor temeiuri de drept inexistente in legislatia fiscala.

Astfel, societatea indica ca la paginile nr.3 si respectiv 41 ale RIF-ului nr.F-MC yyy/2016, au fost inscrise doua Ordine, un Ordin al Presedintelui ANAF nr.702/2007 ce a fost abrogat din anul 2011 prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3596/19.12.2011 iar celalalt Ordin al MFP

nr.1752/2005 a fost abrogat incepand cu data de 01.01.2010 prin Ordinul MFP nr.3055/29.10.2009.

Totodata, aceasta invedereaza ca forma in vigoare in perioada verificata (februarie – iunie 2015) a prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aspecte mentionate la pagina 13 in cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016 de organele de inspectie fiscala, era cea reglementata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului Romaniei nr.111/18.12.2013 pentru reglementarea unor masuri fiscale si pentru modificarea unor acte normative, publicata in M.O. nr.809/19.12.2013.

Față de aceste susțineri, organul de solutionare reține că ca in cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016 organele de inspectie fiscala la paginile 3, 13 si respectiv 41, au in scris, urmatoarele:

- La pagina 3 din RIF, la Capitolul III-Constatarari fiscale, a fost mentionat la rubrica Constatarari fiscale, Ordinul nr. 702 / 14.05.2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, acesta fiind, in fapt, abrogat incepand cu data de 01.02.2012, conform Ordinului nr.3596/19.12.2011.

- La pagina 13 din RIF, aferenta Capitolul III-Constatarari fiscale, a fost in scrisa mentiunea faptului ca Codul fiscal prevede la art. 146, alin.(1), lit.a) ca "dreptul de deducere pentru beneficiar se acorda doar daca facturile fiscale sunt intocmite de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata".

- Iar la pagina 41 din RIF, la Capitolul V-Alte constatari, a fost mentionat la pct.1 - cu privire la organizarea si conducerea evidentei, Ordinul MFP nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, acesta la randul sau, in fapt, este abrogat incepand cu data de cu data de 01.01.2010 conform Ordinului MFP nr.3055/29.10.2009.

Referitor la Ordinul nr. 702/14.05.2007 regasit ca fiind mentionat la pagina 3 in RIF la rubrica Constatarari fiscale din Capitolul III-Constatarari fiscale, organul de solutionare retine faptul ca acesta a fost mentionat doar o singura si doar in cadrul continutului rubricii amintite, neconstituindu-se si nefiind invocat ca si temei de drept in cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016 de catre organele de inspectie fiscala.

De altfel, la **rubrica Temei de drept** din Capitolul III-Constatarari fiscale al RIF-ului nr.F-MC yyy/2016, regasim in cele 44 de pagini ale RIF-ului la paginile 16, 23 si respectiv 30, ca singura prevedere legala invocata ca si

temei de drept, cea a **art.146, alin.(1) lit.a)** din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003.

Chiar si raportat la aceasta prevedere a **art.146, alin.(1) lit.a)** din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, societatea afirma faptul ca forma alin.(1) litera a) al acestui articol de lege, in vigoare in perioada verificata (februarie – iunie 2015), este cea reglementata prin Ordonanta de Urgenta a Guvernului Romaniei nr.111/18.12.2013 pentru reglementarea unor masuri fiscale si pentru modificarea unor acte normative, publicata in M.O. nr.809/19.12.2013, fata de care, organul de solutionare **retine** faptul ca se observa ca forma alin.(1) litera a) al acestui articol de lege inscrisa de organele de inspectie fiscala la **rubrica Temei de drept** din Capitolul III- Constatari fiscale al RIF-ului nr.F-MC yyy/2016, este chiar forma instituita de Ordonanta de Urgenta a Guvernului Romaniei nr.111/18.12.2013 de modificare a Codului fiscal, care se prezinta astfel:

" Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

In ceea ce priveste inscrierea de catre organele de inspectie fiscala de la pagina 41 din RIF, la Capitolul V-Alte constatari-pct.1 a Ordinului MFP nr. 1752/17.11.2005, organul de solutionare retine faptul ca intrucat nu s-au retinut deficiente al modului de organizare si conducere a contabilitatii prin care sa se constatate incalcari a normei legale a Ordinului MFP nr. 1752, invocarea acestui ordin **nu s-a constituit si nu a fost invocat** ca si **temei de drept** in cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016 de catre organele de inspectie fiscala.

Concluzia fiind ca, inspectia fiscala nu si-a fundamentat constatările fiscale prin invocarea ca baza legala a unor temeiuri de drept abrogate sau a unora inexistente in legislatia fiscala, asa cum sustine contestatoarea in cadrul contestatiei.

Fata de cele mai sus expuse, organul de solutionare retine ca inspectia fiscala nu si-a fundamentat constatarile fiscale prin invocarea ca baza legala a unor temeiuri de drept abrogate sau a unora inexistente in legislatia fiscala, asa cum sustine contestatoarea in cadrul contestatiei si pe cale de consecință argumentele societatii nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a acestui capat de cerere din contestatie.

2. Cu privire la nerespectarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art.5 si art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Urmare celor sesizate de societate pentru acest capat de cerere, organul de solutionare a procedat la analizarea constatarilor din cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016 intocmit de catre organele de inspectie fiscala, si sintetizand, au rezultat urmatoarele:

Avand in vedere aspectele consemnate in Raportul de inspectie fiscala încheiat anterior, nr.F-MC 209/30.07.2015 si faptul ca SC XXXX SRL a derulat tranzactii comerciale reprezentand achizitii de deseuri feroase, cu societatile SC ALPHA SRL, respectiv SC BETA SRL, si a faptului ca au fost sesizate o serie de neconcordante intre tranzactiile declarate pe de o parte de cei doi furnizori cu cele declarate de SC XXXX SRL, in fapt, nefiind declarate in perioada 01.02.2015 - 30.06.2015 toate livrarile in Declaratia privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul national cod 394.

Din aceste motive, echipa de inspectie fiscala a solicitat prin adresa inregistrata sub nr.4666 AIF/11.11.2015 efectuarea unor controale incrucisate la SC ALPHA SRL si la SC BETA SRL, din a caror analiza organul de solutionare retine ca au rezultat, urmatoarele:

2.1 Privitor la achizitiile de deseuri feroase, de la furnizorul SC ALPHA SRL.

Urmare solicitarii de control incrucisat cu societatea SC ALPHA SRL s-a intocmit procesul verbal inregistrat la AJFP TETA sub nr.149988/17.12.2015, (anexa nr.11 la RIF redat in copie la fiiele 106-107 existente in dosarul de contestatie) respectiv la DGAMC sub nr.111962/22.12.2015, respectiv la AIF sub nr. 101004/23.12.2015, din care in principal rezulta urmatoarele constatari:

- Cu ocazia controlului incrucisat efectuat la societatea ALPHA SRL in perioada 09.06.2015 - 24.06.2015 DGRF Ploiesti-AJFP TETA a intocmit Procesul verbal de control nr.82668/24.06.2015 (anexa nr.3 din dosarul contestatiei) prin care s-a constatat ca **societatea ALPHA SRL nu**

functioneaza la sediul social, punctul de lucru a fost radiat incepand cu luna martie 2015, iar urmare a invitatiei transmise la domiciliul administratorului, acesta **nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele financiar contabile**, fiind intocmit avizul nr.82668/24.06.2015 transmis catre organul fiscal teritorial pentru **declararea contribuabilului in inactivitate**.

SC ALPHA SRL CUI a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.01.2014 - 31.05.2015, astfel ca prin Decizia de impunere nr.kkk/2015 s-au stabilit debite suplimentare constand in:

-Impozit pe profit suplimentar in suma de 863.885 lei si accesorii afente impozitului pe profit in suma de 77.695 lei,

-TVA suplimentar in suma de 4.190 lei si accesorii aferente TVA suplimentar in suma de 432 lei, precum si

- Impozit pe venituri din alte surse in suma de 887.523 lei si accesorii aferente impozit pe venituri din alte surse in suma de 103.756 lei.

In debitul suplimentar stabilit la impozitul pe profit au fost luate in calcul datele din lista neconcordantelor la declaratia 394, astfel au fost luate in calcul pentru trim.II-IV ale anului 2014 venituri in suma totala de 1.422.464 lei, cat si pentru perioada ianuarie - aprilie 2015 venituri in suma totala de 708.430 lei, reprezentand livrari (taxare inversa) declarate prin declaratia 394 de catre SC ALPHA SRL catre SC XXXX SRL(CUI).

Deoarece contribuabilul SC ALPHA SRL nu a prezentat documente de achizitie a fierului vechi, in conformitate cu prevederile art.78 alin. (1) lit.f), art.79 alin(1) si art.79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilit impozit pe venit din alte surse in suma totala de 887.523 lei, calculat prin aplicarea cotei de 16 % asupra vanzarilor de fier vechi.

2.2 Privitor la achizitiile de deseuri feroase, de la furnizorul SC BETA SRL.

De asemenea urmare solicitarii echipei de inspectie fiscala, AJFP TETA transmite RIF-ul nr. F-DB dddd/2015 incheiat la SC BETA SRL (anexa nr.12 la RIF, redat in copie la filele 109-119 existente in dosarul de contestatie) cu urmatoarele constatari:

- Inspectia fiscala a cuprins perioada 01.01.2015 - 30.06.2015 pentru care a fost stabilita suplimentar Taxa pe valoare adaugata in suma de 2.873.964 lei.

A rezultat ca in realitate tranzactiile respective nu au fost realizate, singurul scop fiind acela de a crea un aspect de realitate si legalitate a tranzactiilor drept pentru care se reincadreaza tranzactia conform

prevederilor art. 11 alin.(1) si art.21, alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare in ceea ce priveste nedeductibilitatea cheltuielilor.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca achizitiile de materiale feroase/neferoase s-au realizat doar scriptic prin intermediul celor sase societati. In concluzie, organele de control considera ca pe relatia furnizor-client nu au circulat decat facturi, fara ca acestea sa fie insotite efectiv de marfuri.

Operatiunile economice inscrise in facturile emise de mai multi furnizori catre SC BETA SRL, sunt **operatiuni fictive**, in intelesul art.2, lit.f) din Legea nr.241/2005 prin "*disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista*", efectuate in scopul crearii aspectului de realitate si legalitate a tranzactiilor.

In baza prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala precum si art.11 alin.(1) si a art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala la SC BETA SRL nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de 1.167.059 lei.

Intrucat, organele de inspectie fiscala nu au putut intra in posesia tuturor documentelor primare si a evidentei contabile ale SC BETA SRL pentru a putea fi determinata corectitudinea stabilirii sumelor datorate bugetului de stat s-a procedat la stabilirea acestor obligatii pe baza compararii sumelor inscrise in deconturile de TVA cu delaratiile cod 394 depuse de SC BETA SRL la organele fiscale.

Din analiza datelor furnizate pentru SC BETA SRL de aplicatia FISCNET, a rezultat faptul ca aceasta **nu a depus** decontul de TVA si Declaratia informativa cod 394 aferente trim.II 2015.

In baza prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala precum si art.11 alin.(1) si a art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu art.9 alin.(1) lit.b) si lit.c) din Legea nr.241/2015, organele de inspectie fiscala stabilesc astfel la SC BETA SRL TVA colectata suplimentar in suma de 1.664.413 lei.

Față de situația prezentată, în prezenta cauza, organul de solutionare reține ca fiind aplicabile prevederile art.5 alin.(1) si art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care mentioneaza:

„ Art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

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”.

Din constatările controalelor efectuate de organele fiscale la furnizorul SC ALPHA SRL, organul de soluționare reține o situație diferită decât cea susținută de petenta prin faptul că nu rezultă că organele fiscale **ar fi recunoscut tranzacțiile efectuate cu SC XXXX SRL, și astfel din acest motiv nu ar fi colectat TVA, în fapt**, organele de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală parțială au stabilit un **TVA suplimentar în suma de 4.190 lei** și au luat în calcul la **stabilirea suplimentară a impozitului pe profit**, datele din lista neconcordanțelor la declarația 394, astfel că au fost luate în calcul pentru trim.II-IV ale anului 2014 **venituri** în suma totală de 1.422.464 lei, iar pentru perioada ianuarie - aprilie 2015 **venituri** în suma totală de 708.430 lei, reprezentând livrări (taxare inversă) declarate prin declarația 394 de către SC ALPHA SRL către SC XXXX SRL (CUI).

Din controlul încrucișat redat în Procesul verbal de control nr.82668/24.06.2015 (anexa nr.3 din dosarul contestației) a rezultat că **societatea ALPHA SRL nu funcționează la sediul social, punctul de lucru a fost radiat începând cu luna martie 2015**, iar urmărirea a invitației transmise la domiciliul administratorului, acesta **nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele financiar-contabile**.

Petenta indică faptul că depunerea de către furnizorul SC ALPHA SRL a situației financiare a anului 2014, constituie un mijloc de probă care demonstrează existența reală a contribuabilului, în condițiile în care din informațiile extinse furnizate la solicitarea petentei de către ONRC prin adresa nr.qqqqqq/2016 (anexa nr.4 la dosarul contestației), rezultă că starea furnizorului ALPHA SRL era **„în funcțiune”**, iar din situațiile financiare ale anilor 2013 și 2014 rezultă că a înregistrat profit și avea un număr mediu de 3 angajați, acesta actualizând actul constitutiv în datele de 27.04.2015 și 07.05.2015.

Din practică, însă organul de soluționare reține faptul că de-a lungul timpului organele fiscale de control și nu numai au constatat o practică a firmelor cu comportament tip **”fantoma” (adică exact cele care nu funcționează la sediul social, își radiază punctele de lucru și care nu prezintă documentele de evidență contabilă)** de a depune declarații fiscale inclusiv situații financiare anuale pentru **a disimula un comportament fiscal normal** înselând astfel vigilența organelor fiscale.

In acest sens, si in stricta concordanta cu cele anterior precizate, organul de solutionare retine ca organele de inspectie fiscala in cadrul actului administrativ contestat, RIF-ul nr.F-MC yyy/2016, **in mod procedural corect** in conformitate cu cerintele legale ale art.5 alin.(1) si art.6 din O.G. nr.92/2003 Codul de procedura fiscala au **aplicat unitar prevederile legislației fiscale stabilind în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stării de fapt fiscale și au adoptat soluția admisă de lege, întemeiată pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză rezultate din controalele fiscale efectuate** in relatia petentei cu furnizorul sau **SC ALPHA SRL**, societate furnizoare ce **nu este identificabila** si care nu a putut face dovada provenientei bunurilor livrate, fiind astfel, incalcate prevederile art.146. alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Organul de solutionare retine, **un aspect deosebit de important**, ca tratamentul fiscal de a nu considera ca **TVA nedeductibila** aferenta achizițiilor de deseuri feroase facturate de SC BETA SRL catre SC XXXX SRL aplicat de catre organele de inspectie fiscala in cadrul RIF-ului nr.F-MC yyy/2016, s-a efectuat in stricta corelare si raportat la tratamentul fiscal aplicat urmare inspectiei fiscale incheiata la SC BETA SRL asupra constatarilor de ordin fiscal ce aveau stricta legatura cu deseuri feroase facturate catre SC XXXX SRL, prin care in cadrul RIF-ului nr.F-DB dddd/2015 s-a constatat ca **TVA colectata suplimentar** rezultata din achizițiile de deseuri feroase facturate de SC BETA SRL catre SC XXXX SRL.

In astfel de conditii, organul de solutionare retine faptul ca, este evident, ca organele de inspectie fiscala **au procedat in mod corect**, ca urmare a analizarii tratamentului fiscal aplicat la **societatea furnizoare din amonte, respectiv la SC BETA SRL** constand in **stabilirea TVA colectata suplimentar**, fiind obligate sa procedeze corect la SC XXXX SRL, la aplicarea unui tratament fiscal similar, in oglinda, si nu au **stabilit TVA de plata suplimentar**, din moment ce anterior, asa cum s-a mentionat, a fost majorata TVA la **societatea furnizoare din amonte, respectiv la SC BETA SRL**, evitandu-se in acest fel dubla impozitare a aceleasi operatiuni unice.

In acest sens, si in stricta concordanta cu cele anterior precizate, organul de solutionare retine ca organele de inspectie fiscala in cadrul actului administrativ contestat, RIF-ul nr.F-MC yyy/2016, **in mod procedural corect** in conformitate cu cerintele legale ale art.5 alin.(1) si art.6 din O.G. nr.92/2003 Codul de procedura fiscala au **aplicat unitar prevederile legislației fiscale stabilind în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stării de fapt fiscale și au adoptat**

soluția admisă de lege, întemeiată pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză rezultate din controalele fiscale efectuate în relația petentei cu furnizorul sau SC BETA SRL, aplicând petentei un **tratament fiscal corect** prin faptul că **nu au stabilit în sarcina sa TVA de plata suplimentar.**

Având în vedere cele expuse nu se rețin ca pertinente motivele invocate de către petenta cu privire la încălcarea gravă de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.5 și art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, motiv pentru care urmează să se respinga contestația pentru acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiat.

3. Referitor la faptul că actul administrativ fiscal Decizia de impunere nr.F-MC zzz/2016 a fost emis la data de 08.06.2016 în condițiile în care Legea nr.207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală a abrogat O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală la data de 01.01.2016.

Conform actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală la SC XXXX SRL, organul de soluționare reține faptul că, inspecția fiscală a început în data de 14.10.2015 atunci când erau aplicabile prevederile vechiului Cod de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a fost finalizată în data de 03.06.2016, atunci când sunt aplicabile prevederile noului Cod de procedură fiscală aprobat prin Legea nr.207/2015.

Societatea recunoaște că, procedura administrativă de inspecție fiscală a început în 2015, iar prin aplicarea prevederilor **alin.(2) al art.352- Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi din Legea nr.207/2015** de aprobare a noului Cod de procedură fiscală, conform caruia **"procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod raman supuse legii vechi"**, dar învederează organelor de soluționare a contestației faptul că nu trebuie confundată **procedura administrativă de inspecție fiscală** ce se analizează prin întocmirea raportului de inspecție fiscală conform art. 109 alin.(2) din OG 92/2003, cu **procedura emiterii actului administrativ fiscal decizie de impunere.**

Procedura administrativă de inspecție fiscală a început în data de 14.10.2015 fiind **înscrisă în registrul unic de control**, fapt pentru care societatea este de acord că, în **mod legal** organele de control **au îndeplinit această procedură** conform dispozițiilor OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii procedurii

administrative respective, insa actiunea de inspectie fiscala inceputa de organele de inspectie fiscala la data de 14.10.2015 s-a incheiat la data de 03.06.2016, data la care organele de inspectie fiscala au prezentat constatările si consecintele inspectiei fiscale efectuate.

Societatea face precizarea ca actiunea de inspectie fiscala inceputa in data de 14.10.2015 si incheiata in data de 03.06.2016, a fost finalizata prin intocmirea raportului de inspectie fiscala F-MC yyy/2016, document ce a consfintit **inchiderea procedurii administrative de inspectie fiscala** desfasurate sub incidenta prevederilor OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, iar intrucat emiterea Deciziei de impunere F-MC zzz/2016 s-a facut in anul 2016, organele fiscale emitente trebuiau sa aiba in vedere prevederile procedurale in vigoare in 2016, deoarece emiterea unui act administrativ fiscal in anul 2016 este o procedura administrativa fiscala diferita de cea a procedurii de inspectie fiscala inceputa in anul 2015, organele fiscale trebuiau sa respecte intru totul prevederile legislatiei in vigoare la data respectiva si sa le comunice tot potrivit acestor prevederi.

Față de argumentele invocate, organul de solutionare retine faptul ca, in cauza, conform prevederilor art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 de aprobare a Codului de procedura fiscala, rezulta fara nici o indoiala, asa cum de altfel recunoaste si petenta, că **procedura de administrare inceputa inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod ramane supusa legii vechi**, adică a O.G. nr.92/2003 de aprobare a Codului de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Intr-o interpretare corectă, în speța de față, procedura de administrare fiscala, inceputa la data de de 14.10.2015, atunci cand erau aplicabile prevederile O.G. nr.92/2003 si finalizata la 03.06.2016, atunci cand erau aplicabile prevederile Legii nr.207/2015, **rămâne supusă legii vechi**, adică a O.G. nr.92/2003 de aprobare a Codului de procedura fiscala, republicată, procedura data de aplicabilitatea **Titlului VI - Inspecția fiscală** din cadrul O.G. nr.92/2003 de aprobare a Codului de procedura fiscala.

Procedura de administrare a inspectiei fiscale conform prevederilor Codului de procedura fiscala aprobat O.G. nr.92/2003, se compunea din doua mari componente:

Componenta 1. Sfera inspecției fiscale, din Capitolul I al **Titlului VI - Inspecția fiscală** din vechiul Codul de procedura fiscala, care presupunea stabilirea urmatoarelor:

1. Obiectul și funcțiile inspecției fiscale conform art. 94
2. Persoanele supuse inspecției fiscale conform art. 95
3. Formele și întinderea inspecției fiscale conform art. 96
4. Proceduri și metode de control fiscal conform art. 97
5. Perioada supusă inspecției fiscale conform art. 98

Componenta 2. Realizarea inspecției fiscale, din Capitolul II al **Titlului VI - Inspecția fiscală** din vechiul Codul de procedura fiscală, care presupunea parcurgerea obligatorie a următoarelor etape:

1. Competența conform art. 99
2. Selectarea contribuabililor pentru inspecție fiscală conform art.100
3. Avizul de inspecție fiscală conform art. 101
4. Comunicarea avizului de inspecție fiscală conform art. 102
5. Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale conform art. 103
6. Durata efectuării inspecției fiscale conform art. 104
7. Reguli privind inspecția fiscală conform art. 105
8. Reguli privind reverificarea conform art. 105¹
9. Obligația de colaborare a contribuabilului conform art. 106
10. Dreptul contribuabilului de a fi informat conform art. 107
11. Sesizarea organelor de urmărire penală conform art. 108
12. Raportul privind rezultatul inspecției fiscale conform art. 109, iar aceasta etapa finală din punct de vedere administrativ presupunea procedural, următoarele:

*„(1) **Rezultatul inspecției fiscale** se consemnează, în scris, într-un **raport de inspecție fiscală**, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) **Raportul de inspecție fiscală** se întocmește la finalizarea **inspecției fiscale** și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

*(3) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:***

*a) **deciziei de impunere**, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) **deciziei de nemodificare a bazei de impunere**, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*

*(4) **Deciziile** prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”*

Astfel, organul de soluționare reține faptul că în conformitate cu prevederile stipulate în cadrul **Titlului VI - Inspecția fiscală** din **Codul de procedura fiscală** aprobat prin **O.G. nr.92/2003**, procedura de administrare constând în **inspecția fiscală**, **contrar opiniei petentei, se finalizează** conform alin.(4) al art.109 prin **comunicarea Deciziei de impunere** ce va fi emisă în baza alin.(3) al aceluiași articol de lege, astfel

ca procedura emiterii **Deciziei de impunere este parte integranta a procedurii de administrare “inspectie fiscală”**.

Rezulta ca, prin invocarea **corecta** a termenului procedural de depunere a contestatiei de numai 30 de zile, conform OG nr.92/2003 Cod procedura fiscala, organele fiscale emitente ale actului administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 **nu au privat** S.C XXXX SRL de **dreptul legal** al acesteia de a formula contestatie impotriva acestui act administrativ fiscal.

In consecinta, actul administrativ fiscal Decizia de impunere F-MC zzz/2016 comunicat contribuabilului S.C. XXXX SRL conform prevederilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003 **este opozabil** contribuabilului SC XXXX SRL si **produce efecte juridice, de la data comunicării acestuia**.

In logica societatii, daca s-ar considera ca procedura de administrare a inspectiei fiscale se considera a fi **finalizata** prin **intocmirea raportului de inspectie fiscala**, atunci inspectia fiscala nu ar mai avea obligativitatea emiterii Deciziei de impunere si nici a comunicarii acesteia, in conditiile in care emiterea atat a raportului de inspectie fiscala cat si a deciziei de impunere dar si comunicarea acestora, sunt toate legiferate prin includerea in acelasi articol de lege 109 care face parte integranta din procedura de administrare a **Titlului VI - Inspectia fiscală** din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele mai sus expuse, se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscală au procedat la emiterea actului administrativ fiscal Decizia de impunere nr.F-MC zzz/2016, in conditiile aplicabilitatii O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care acest capat de cerere din contestatie nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

4. Referitor la faptul ca actele administrative emise de organele fiscale din cadrul ANAF-DGAMC-Activitatea de Inspectie Fiscala nu intrunesc conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de art.43 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu Instructiunile reglementate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.1021/29.07.2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului „*Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice*”.

SC XXXX SRL susține ca actele administrative emise de organele fiscale din cadrul ANAF-DGAMC-Activitatea de Inspectie Fiscala nu intrunesc conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de art.43 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu pct.2.1.2 din Instructiunile reglementate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.1021/29.07.2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului „*Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice*”.

Fata de acest argument, se reține că potrivit prevederilor art.43 alin.(1) si alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscala, in forma în vigoare până la data de 31.12.2015, prevede:

„Art. 43 **Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.(...)”*

Iar din Instructiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice" redate in Anexa nr.2 al Ordinului Presedintelui ANAF nr.1021/29.07.2013, privitoare la **pct.2.1.2 - Motivul de fapt**, reiese ca la aceasta rubrica din formular se vor înscrie **detaliat și în clar modul in care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimoniala**, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influența fiscala și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale.

Astfel, fata de prevederile legale mai sus invocate, organul de solutionare retine ca, actele administrative in cauza indeplinesc conditiile de legalitate deoarece in fapt, **cuprind toate elementele obligatorii** stipulate de art.43 alin.(1) si alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodata, se constata ca rubricile **2.1.2 - Motivul de fapt** din cadrul Deciziei de impunere nr.F-MC zzz/2016, au inscrise aspectele privind modul in care contribuabilul suspus inspectiei fiscale a efectuat operatiunile patrimoniale referitoare la achizitiile de deseuri feroase de la furnizorul in cauza SC ALPHA SRL cat si tratamentul fiscal aplicat acestora, sens in care, *exemplificam*, din constatarile referitoare la luna februarie 2015:

- „SC XXXX SRL a achizitionat in luna februarie 2015 (conform fisei furnizorului pusa la dispozitie de societate) bunuri reprezentand deseuri feroase in baza facturilor emise de SC ALPHA SRL, astfel: (...)”;

- „Pentru aceste achizitii in suma totala de 112.122,99 lei, SC XXXX SRL a aplicat taxarea inversa conform prevederilor at. 160, alin.(3) ndin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulteioare: (...)”;

- „Urmare verificarilor efectuate in baza solicitarilor de control incrucisat, s-a concluzionat ca societatile furnizoare nu sunt identificabile, neputandu-se face dovada provenientei bunurilor livrate, incalcandu-se astfel prevederile art. 146, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal”.

Printre considerentele contestatoarei se retine si cea referitoare la faptul ca organele de inspectie fiscala sunt cele care invoca in sprijinul deciziei de impunere emisa, o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativ-fiscala, sarcina probei revenind organelor fiscale potrivit prevederilor art.65 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Ori, in fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit cauzele si imprejurarile care au condus la o astfel de consecinta fiscala, iar in concordanta cu cerintele prevederilor art.65 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala si-au motivat decizia de impunere pe bază de **probe materiale** (constand in actele fiscale incheiate cu ocazia controalelor incrucisate si inspectiilor fiscale efectuate) si **constatări proprii** rezultate cu ocazia efectuării inspectiei fiscale.

Fata de cele mai sus expuse, se reține ca argumentele invocate de catre societate sunt nefondate si pe cale de consecința actele

administrative emise de organele fiscale din cadrul ANAF-DGAMC-Activitatea de Inspectie Fiscala intrunesc conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal prevazute de Codul de procedura fiscala, motiv pentru care acest capat de cerere din contestatie nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

A. PE FONDUL CAUZEI

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de 133.736 lei aferenta achizitiilor de deseuri feroase (fier vechi) inscrise in facturile emise de furnizorul SC ALPHA SRL in perioada februarie-iunie 2015, fata de care organele de inspectie fiscala au procedat la sesizarea Parchetului de pe lângă Tribunalul SIGMA cu privire la aceste operatiuni.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul SIGMA în completarea Sesizării penale nr. 00000/2015, sesizand prin adresa nr.GGGGG AIF/2016 ca prejudiciu TVA contestată în sumă de 133.736 lei.

În fapt, prin adresa nr. GGGGG AIF/2016, emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, organele de inspectie fiscala au transmis, in completarea Sesizarii penale inregistrata la DGAMC-AIF sub nr. 00000/2015, formulata catre Parchetul de pe langa Tribunalul SIGMA împotriva SC XXXX SRL, actele administrativ fiscale cuprinzand faptele de aceeasi natura sesizate anterior catre Parchetul de pe pe lângă Tribunalul SIGMA, constatate cu ocazia inspectiei fiscale anterioare, prin inaintarea actelor administrative incheiate urmare finalizarii inspectiei fiscale partiale privind TVA la SC XXXX SRL pentru perioada februarie – iunie 2015.

Societatea sustine ca a achizitionat in realitate deseuri feroase, de la furnizorul ALPHA SRL inscris in facturile de achizitie.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca facturile de deseuri feroase de la furnizorul in cauza SC ALPHA SRL nu reflecta efectuarea unor achizitii reale, intrucat din controalele incrucisate si inspectia fiscala efectuata, **societatea ALPHA SRL nu functioneaza la sediul social, punctul de lucru a fost radiat incepand cu luna martie**

2015, iar urmare a invitației transmise la domiciliul administratorului, acesta **nu a pus** la dispoziția organelor de inspecție fiscală **documente**, inclusiv cele financiar-contabile, prin care la rândul său a **achiziționat deseurile feroase (fier vechi)**.

În privința dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor în cauză, așa cum și Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit în mai multe cauze, autoritățile fiscale pot să nu recunoască exercitarea acestui drept în cazurile în care pe lanțul de tranzacționare a avut loc o fraudă, evaziune sau abuz, la care societatea a participat sau despre care a știut sau ar fi trebuit să știe.

Astfel, în cauză fiind formulată o **sesizare penală**, ce are ca obiect tocmai achizițiile și facturile pentru care s-a înlăturat dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA aferentă, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității acestora până la stabilirea corectitudinii și realității documentelor de achiziție, respectiv a facturilor de proveniență a deseurilor feroase emise de furnizorul în cauză în persoana ALPHA SRL.

În drept, art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei, atunci când în speță există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă, privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale contestate și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare aferente taxei pe valoarea adăugată impusă suplimentar există o strânsă interdependență de care depinde

soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că din informațiile obținute organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC XXXX SRL se afla la capatul unui lanț de comercializare a deseurilor feroase (fier vechi), la verigile anterioare fiind constatate elemente obiective ce nu confirmă realitatea lanțului de aprovizionare, prin aceste operațiuni urmărindu-se disimularea realității prin crearea aparentei existenței unor operațiuni care în fapt nu există, așa cum sunt consemnate în facturile în cauză.

În cauză nu este vorba de inexistența unor achiziții de deseuri feroase (fier vechi), ci de faptul că aceste achiziții nu s-au efectuat în fapt așa cum apar pe lanțul de tranzacționare conform facturilor, ci din alte surse. Deducerea TVA se poate exercita pentru achiziții de la persoane impozabile, înregistrate în scopuri de TVA, deci se impune cunoașterea **cu certitudine** a surselor de aprovizionare.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptuitorilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

La art. 2 lit.f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare operațiunea fictivă este definită ca „disimularea realității prin crearea aparentei existenței unei operațiuni care în fapt nu există” .

Potrivit practicii judiciare, „operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale.”

Înalta Curte a precizat că „înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document

justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art. 28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există „suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond*

legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul la deducere al reclamantei-intimate”.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”.*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că în cazul C-225/02 Halifax – Others, Curtea Europeană de Justiție precizează 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 TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; 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 absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04; Mahageben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277”,

se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de 133.736 lei, reprezentând TVA suplimentară, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

De asemenea, pct. 10.2. 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, statuează:

“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarii sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 277 alin.(1) lit. a) și alin. (3) și cele ale art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 10.1. și pct. 10.2 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, se:

DECIDE

Suspendarea soluționării contestației formulată de SC XXXX SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC zzz/2016 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGAMC in baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC yyy/2016, pentru suma totală de 133.736 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

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.

Prezenta decizie, poate fi atacată la Tribunalul București sau la Tribunalul SIGMA, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General,