



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 12 / 2017
privind soluționarea contestației formulate de
.X. S.R.L. din .X. , jud. .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A-SLP 1731/15.09.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X. /08.12.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP.X./16.12.2016, asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.**, cu sediul în Comuna .X. , sat .X. , nr.110, Jud. .X. , înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X. /1991, având Cod Unic de Înregistrare .X. .

La data depunerii contestației, **.X. S.R.L.** figura la poziția X din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, din Anexa nr.1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3702/2015 pentru aprobarea listei marilor contribuabili și a listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. , prin care s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2011-31.12.2013 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și respectiv impozit pe profit.

În raport de data emiterii Deciziilor de reverificare contestate, respectiv 11.08.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. , la data de 30.08.2016, potrivit

ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației anexat la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de 18.10.2016 conform minutei anexate la dosarul cauzei.

Totodată, prin contestația formulată societatea solicită introducerea în procedura de soluționare a reprezentanților celor 16 societăți reținute de organul fiscal ca făcând parte din circuitul fictiv și despre care pretinde că ar fi creat avantaje fiscale societății, aspect asupra căruia Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a pronunțat prin adresa nr.ASLPX/18.01.2017, transmisă contestatarii cu confirmare de primire.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.**

I. .X. S.R.L. solicită admiterea contestației și revocarea măsurilor adoptate prin Deciziile de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. , precizând că potrivit Avizului de inspecție fiscală nr..X. / 04.04.2014, a fost supusă inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2013 pentru impozit pe profit și 01.12.2008 – 31.12.2013 pentru taxa pe valoarea adăugată, inspecție fiscală care s-a finalizat prin Decizia de impunere nr. F-DJ .X. /2014 și stabilirea unor obligații fiscale suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din care societatea a contestat pe cale administrativă suma de .X. lei.

Prin Decizia de soluționare nr..X. /2014, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a respins ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a dispus reverificarea pentru suma de .X. lei.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală au admis că suma stabilită inițial nu este datorată și au emis decizia de impunere nr.F-DJ .X./30.06.2015 cu 0 lei taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia civilă .X./90/2014, definitivă, a fost admisă contestația formulată de .X. S.R.L. și anulată Decizia de impunere nr. F-DJ .X./18.07.2014 și pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Ulterior, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. , a emis Deciziile de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. / 11.08.2016 având în vedere că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili .X. a transmis cu adresa nr..X. AIF/07.07.2016 Procesul verbal nr..X./11.04.2016, întocmit de Direcția Regională Antifraudă nr.X., prin care au fost estimate obligații fiscale în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și .X. lei reprezentând impozit pe profit, întrucât urmare a verificărilor efectuate a rezultat că achizițiile de animale vii de la un număr de X societăți comerciale și achizițiile de produse congelate din carne de la un număr de X societăți comerciale, au fost înregistrate în baza unor documente care nu au la baza operațiuni reale, societățile care apar ca furnizori fiind interpușe într-un circuit comercial fictiv cu scopul de a furniza avantaje fiscale pentru .X. S.R.L.

Având în vedere dispozițiile art.128 din Codul de procedură fiscală, societatea consideră ca măsura reverificării este nelegală și precizează că norma legală incidentă invocată chiar de organul de control, instituie prin însăși textul său o excepție de la norma generală instituită de art.118 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, societatea precizează că măsura reverificării poate fi dispusă numai în cazul îndeplinirii cumulative a următoarelor condiții, respectiv:

- poate fi dispusă exclusiv în situația apariției unor informații, documente sau înregistrări care să nu fi fost cunoscute de către organul de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale inițiale, ceea ce nu este cazul în speță, având în vedere că toate tranzacțiile derulate pe teritoriul României cât și intracomunitar au fost supuse controlului fiscal fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .X./18.07.2014, organul fiscal având la dispoziție aceleași documente și înregistrări ca și inspectorii antifraudă.

- chiar și în cazul apariției unor date noi, necunoscute organului fiscal la data efectuării controlului, măsura reverificării nu este admisibilă decât în ipoteza în care aceste informații sunt de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale inițiale, însă în speță, analiza acestei condiții conduce, sub toate aspectele, la concluzia că informațiile noi constând în

aprecieri subiective ale inspectorilor antifraudă, nu sunt de natură să schimbe rezultatul și concluziile inspecției fiscale.

În acest sens, societatea invoca prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, precum și ale jurisprudenței europene întemeiate pe Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale.

Totodată, societatea susține că legislația fiscală nu impune condiții restrictive privind aprovizionarea atât de la persoane fizice cât și de la persoane juridice, și prin urmare codul de abator atribuit de ANSVSA, invocat în actul de control, generează un drept, nu impune o obligație.

De asemenea, în ceea ce privește reținerile inspectorilor antifraudă privind deducerea TVA aferentă facturilor de aprovizionare de la furnizorii care au fost interpuși în efectuarea de achiziții intracomunitare, societatea invocă în susținere sarcina probei, care este o expresie a principiului legii civile potrivit căruia cel ce face o afirmație trebuie să o dovedească și prin urmare o eventuală conduită nelegală trebuie probată de cei care o afirmă în mod neechivoc.

Societatea mai precizează că nu poate cădea în sarcina operatorului economic obligația de a verifica realitatea și legalitatea operațiunilor derulate cu furnizorii, fapt imposibil de realizat având în vedere dinamica operațiunilor comerciale și menționează în acest sens jurisprudența europeană, respectiv Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-277/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelnny sad Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă Polonia), precum și faptul că în același sens au fost pronunțate și Hotărârile Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctele 51, 52 și 55, Hotărârea Kittel și recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 44-46 și 60, precum și Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 45 și Hotărârea LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64.

Referitor la impozitul pe profit stabilit de inspectorii antifraudă, societatea invocă în acest sens prevederile art.11 din Codul fiscal, precum și ale Ordinului Președintelui ANAF nr.3389/2011, astfel că supozițiile nedovedite ale inspectorilor antifraudă nu sunt de natură să genereze obligații suplimentare de plată și să schimbe rezultatul inspecției fiscale inițiale și prin urmare nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru dispunerea unei reverificări.

Mai mult, societatea precizează că măsura reverificării încalcă principiul securității juridice și principiile legislației fiscale, deoarece aceasta

survine în contextul în care aceeași perioadă a fost deja supusă unei reverificări prin Decizia nr.307/30.09.2014 emisă de DGSC, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .X./30.06.2015, invocând în acest sens prevederile art.14 alin.(3) și art.6 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele reținute anterior, societatea solicită admiterea contestației și revocarea măsurilor adoptate prin Deciziile de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. .

II. Prin Deciziile de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. , în conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2011-31.12.2013 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

Prin deciziile de reverificare s-a comunicat contribuabilului că inspecția fiscală va începe la data de 15.09.2016 și va avea drept obiectiv verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă și implicațiile în stabilirea stării de fapt fiscale privind obligațiile fiscale supuse reverificării.

Motivele care au stat la baza reverificării au constat în faptul că de la data ultimei verificări și până la data emiterii deciziei de reverificare au apărut elemente suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării inspecției fiscale, ce influențează rezultatele acesteia, constând în faptul că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili .X. a transmis cu adresa nr..X. AIF/07.07.2016 Procesul verbal nr..X./11.04.2016, întocmit de Direcția Regională Antifraudă nr.X., prin care au fost estimate obligații fiscale în sumă de .X. lei reprezentând TVA și în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit. Întrucât urmare a verificărilor efectuate a rezultat că achizițiile de animale vii de la un număr de .X. societăți comerciale și achizițiile de produse congelate din carne de la un număr de 6 societăți comerciale au fost înregistrate în baza unor documente care nu au la bază operațiuni reale, societățile comerciale care apar ca furnizori fiind interpușe într-un circuit comercial fictiv cu scopul de a furniza avantaje fiscale pentru .X. S.R.L.

III. Luând în considerare motivele reverificării invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în

perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au dispus reverificarea perioadei 01.01.2011 – 31.12.2013 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, emițând Deciziile de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016.

În fapt, prin **Decizia de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016** emisă pe numele .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au dispus reverificarea perioadei 01.01.2011 – 31.12.2013 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, ce a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-DJ .X./18.07.2014.

De asemenea, prin **Decizia de reverificare nr.F-DJ .X. / 11.08.2016** emisă pe numele .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au dispus reverificarea perioadei 01.01.2011 – 31.12.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit, ce a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-DJ .X./30.06.2015.

Motivele care au stat la baza reverificării au constat în faptul că de la data ultimei verificări și până la data emiterii deciziilor de reverificare au apărut elemente suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării inspecției fiscale, ce influențează rezultatele acesteia, constând în faptul că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili .X. a transmis cu adresa nr..X. AIF/07.07.2016 Procesul verbal nr..X./11.04.2016, întocmit de Direcția Regională Antifraudă nr.X., prin care au fost estimate obligații fiscale în sumă de .X. lei, reprezentând TVA și în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit. Întrucât urmare a verificărilor efectuate a rezultat că achizițiile de animale vii de la un număr de .X. societăți comerciale și achizițiile de produse congelate din carne de la un număr de 6 societăți comerciale au fost înregistrate în baza unor documente care nu au la bază operațiuni reale, societățile comerciale care apar ca furnizori fiind interpușe într-un circuit comercial fictiv cu scopul de a furniza avantaje fiscale pentru .X. S.R.L.

În drept, potrivit prevederilor art.118 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare la data emiterii Deciziilor de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016:

„Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță și pentru fiecare perioadă suspendată impozitării.”

Totodată, potrivit prevederilor art.128 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din același act normativ:

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspecție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(3) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod.”

Potrivit prevederilor legale citate, inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță, însă prin excepție conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă au apărut date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora. Organele de inspecție fiscală sunt obligate să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată conform legii.

Din documentele anexate la dosarul contestației, se reține că .X. S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada 01.12.2008 – 31.12.2013 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-DJ .X./18.07.2014 și pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-DJ .X./30.06.2015.

Ulterior finalizării acestor inspecții fiscale, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili .X. a transmis către AIF .X. adresa nr..X./AIF 07.07.2016 și Procesul verbal nr..X./11.04.2016 întocmit la .X. S.R.L. de Direcția Regională Antifraudă .X. , prin care au fost estimate obligații fiscale în sumă de .X. lei reprezentând TVA și în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

Astfel, Direcția Regională Antifraudă nr.X. a efectuat controale având ca obiectiv verificarea realității relațiilor comerciale derulate în perioada 2011 – 2013 de către .X. S.R.L. privind achizițiile de animale vii de la un număr de .X. societăți comerciale și achizițiile de carne congelată de la un număr de 6 societăți comerciale, constatând că există diferențe între evidența contabilă a societății întocmită în baza documentelor justificative și informațiile furnizate de ANSVSA - Direcția Generală Control Oficial și instituțiile subordonate, DSVJA județene, etc.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că a fost analizată trasabilitatea animalelor vii care figurează achiziționate de .X. S.R.L. de la cele .X. societăți comerciale, constatându-se că traseul animalelor spre abatorizare figurează ca fiind efectuat de la ultimul posesor legal al unui cod de exploatație valid, și nu de la societățile furnizoare care figurează în registrele abatorului .X. S.R.L.

Totodată, Direcția Regională Antifraudă nr.X. a constatat că aceste date coroborate cu inadvertențele legate de numărul animalelor intrate pentru abatorizare conform avizelor de însoțire a mărfii care nu au corespondență cu datele din Registrul de evidență de la poarta unității și cu faptul că există inadvertente privind transportul animalelor, conform procesului verbal, au condus spre concluzia că:

- datele înscrise în formularele de mișcare, certificatele de sănătate și în pașapoartele bovinelor nu corespund realității, acestea fiind întocmite doar scriptic pentru a încerca să dea o tentă de realitate livrărilor.

- reprezentanții .X. S.R.L. știau sau trebuiau să știe adevăratul circuit al provenienței animalelor și faptul că societățile, prezumtiv furnizoare, nu au deținut niciodată un cod de exploatație prevăzută cu titlu de obligativitate de legislația în vigoare.

În ceea ce privește achizițiile de carne refrigerată înregistrate în evidența contabilă de .X. S.R.L. de la șase furnizori, Direcția Regională Antifraudă nr.X. a avut în vedere procesele verbale de sigilare întocmite la intrarea produselor pe teritoriul României, constatând că în realitate această marfă avea ca destinație reală .X. S.R.L. și nu societățile care figurează înscrise în documente.

Se reține că potrivit deciziilor de reverificare contestate, s-a dispus reverificarea perioadei în ceea ce privește TVA și impozit pe profit, dat fiind faptul că din verificarea efectuată de Direcția Regională Antifraudă nr.X. a rezultat că datele înscrise în documentele financiar contabile înregistrate în evidența contabilă de .X. S.R.L. nu corespund realității, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru exercitarea dreptului de

deducere a TVA și a cheltuielilor, informații care nu au fost cunoscute organelor de inspecție fiscală din cadrul AIF .X. la data inspecției fiscale inițiale, acestea fiind comunicate ulterior finalizării acestora, influențând rezultatele inspecțiilor fiscale anterioare.

Din coroborarea prevederilor invocate în prezenta decizie ca temei de drept, precum și din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că la baza Deciziilor de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016, contestate, au stat informațiile comunicate organului fiscal de Direcția Regională Antifraudă nr.X., necunoscute organelor de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală .X. la data efectuării verificărilor inițiale, care sunt de natură să modifice rezultatele inspecțiilor fiscale anterioare.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a jurisprudenței CJUE în cauza C-277/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelnny sad Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă Polonia), precum și a Hotărârii Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctele 51, 52 și 55, Hotărârii Kittel și recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 44-46 și 60 și Hotărârii Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 45 și Hotărârea LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că prin Deciziile de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016, contestate, nu s-au stabilit obligații fiscale, nu s-a analizat modul de exercitare a dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor aferente achizițiilor prin prisma îndeplinirii sau nu a condițiilor de fond și formă, aceasta urmând a se analiza prin titlul de creanță ce se va emite ca urmare a reverificării perioadei.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data emiterii Deciziilor de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016, documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au decis reverificarea taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit aferente perioadei 01.01.2011 – 31.12.2013, **astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva acestora.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziilor de reverificare nr.F-DJ .X. /11.08.2016 și nr.F-DJ .X. /11.08.2016 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. .

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

.X.