

DECIZIA NR.533

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de SOCIETATEA X, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de SOCIETATEA X.

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, priveste obligatiile fiscale reprezentand TVA.

Având în vedere prevederile art.352 alin.1 și alin. 2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare,

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”

contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data la care s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația este depusa in termenul legal prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare având în vedere ca Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala a fost comunicata contribuabilului prin remiterea acesteia sub semnatura iar contestatia a fost depusa în data de ..., înregistrată A.J.F.P. - Inspectie fiscala, așa cum rezulta din amprenta stampilei acestei institutii aplicata pe contestatia afla în original la dosarul cauzei.

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la obligatiile fiscale reprezentand taxa pe valoarea adaugata pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat cu caracter definitiv, in conditiile legii.

In speta, prin adresa, înregistrată la D.G.R.F.P., Societatea X reprezentata prin administrator, solicita reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei, formulata împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscal , pe motiv ca dosarul penal a fost

solutionat prin Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal, care a ramas definitiva; anexeaza Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal .

Prin Ordonanta de clasare , pronuntata in dosarul penal privind Societatea X, existenta in copie la dosarul cauzei ,Parchetul de pe langa Tribunal dispune:

" Clasarea cauzei privind pe suspectul:

- X pentru săvârșirea infracțiunilor de - stabilirea cu rea - credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul de stat" prevazuta si pedepsita de art. 8 alin. 1 din Legea 241/2005 cu aplicarea art. 41 alin. 2 vechiul C.P (3 acte materiale) si " evidențierea in actele contabile sau alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive" fapta prevazuta se ped. de art. 9 alin. 1 lit. c si alin. 2 din Legea 241/2005 cu aplic art. 41 alin. 2 din vechiul C.P. (22 acte materiale) art. 33 lit. a din vechiul C.P. si art. 5 din C.P. autoritate de lucru judecat.

-Y pentru " complicitate la evaziune fiscală" prev si. ped de art 48 C.P. rap la art. 9 alin. 1 lit. c si alin. 2 din Legea 241/2005 cu aplic art. 41 alin. 2 (22 acte materiale) si art. 5 C.P., și delapidare prev. si ped. de art. 215 ind. 1 alin. 1 din vechiul CP."

Avand in vedere ca solicitarea de reluare a procedurii administrative de solutionare a contestatiei apartine Societatii X, organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P , prin adresa a solicitat A.J.F.P. -Serviciul Juridic, să comunice daca dosarul penal aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunal a fost solutionat definitiv.

Prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P., A.J.F.P. -Serviciul Juridic, comunica faptul ca, din adresa Parchetului de pe lângă Tribunalul , rezulta ca nu s -a formulat plângere împotriva Ordonantei de clasare , aceasta rămânând definitiva în dosarul penal.

In consecinta se retine ca , dosarul penal a fost solutionat definitiv prin Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal iar motivul care a determinat suspendarea solutionarii administrative a contestatiei formulata de Societatea X, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a incetat, fiind intrunite conditiile prevazute de art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 și art.209 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, luand in considerare Ordonanta de clasare , pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal, ramasa definitiva, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala și solicita anulara actelor administrativ fiscale contestate cu privire la TVA din urmatoarele motive:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Pentru perioada 01.03.2010-31.07.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere , care se compune din:

a).TVA aferenta achiziției de încărcătoare frontale, dedusa in baza facturilor emise de Societatea D.

Societatea contestatara sustine ca achizitia de utilaje a fost efectuata de Societatea D, aceasta fiind interpusa in lantul de tranzactionare si nu Societatea X; considera ca sustinerile organelor de inspectie fiscala nu au suport real, nu sunt dovedite si trebuie verificate.

Arata ca, contrar celor sustinute in raspunsul dat de societatea din Marea Britanie , X nu a avut nicio legatura cu cumpararea acestor utilaje de la aceasta societate;sustine ca trebuie verificat care dintre aceste societati poate efectua tranzactii intracomunitare si raportat la acest aspect trebuie analizata situatia nu numai in baza suspiciunilor organelor de inspectie fiscala.

b) TVA aferenta achiziției de echipamente de schi, dedusa din facturi fiscale emise de Societatea D.

Cu privire la cele patru facturi achiziționate in luna decembrie 2010, societatea contestatara arata ca are drept de distribuție a echipamentelor de schi marca blizzard. Prin intermediul Societatii D a achiziționat echipamentele sportive pe care le-a comercializat prin cele 3 magazine pe care le deține si chiar a distribuit aceste echipamente de schi si către alte lanțuri de magazine.Sustine ca Societatea D a inregistrat in contabilitate aceste facturi si a declarat operatiunea.

Societatea contestatara sustine ca, chiar daca pe facturile fiscale nu este înscrisa adresa societăților, ci numai localitatea, exista toate datele necesare de identificare a societăților vanzatoare.Faptul ca organele fiscale nu au găsit societatea D nu are relevanta in raport cu emiterea facturilor care au fost inregistrate in contabilitate si raportate prin deconturile de TVA la organul fiscal in anul 2010.

Societatea contestatara arata ca tranzacțiile efectuate cu Societatea D au fost consemnate in Raportul de Inspecție Fiscala si considera ca ar trebui avute in vedere concluziile din actul de control.

c) TVA aferenta achiziției serviciilor de manipulare rumeguș si dedusa in baza facturilor emise de Societatea H in perioada septembrie 2010 - martie 2011;

Societatea contestatara arata ca a achiziționat servicii de manipulare rumeguș , care au fost inregistrate in evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala au efectuat un control încrucișat la societatea H iar urmare verificarii s-a constatat ca aceasta societate, nu are inregistrate in patrimoniul mijloacele fixe pentru executarea serviciilor de manipulare rumeguș; de asemenea nu s-a identificat situații de lucrări sau alte documente care justifica efectuarea serviciilor sau contracte încheiate intre cele doua societăți.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea contestatara sustine ca achizitioneaza rumegus de la Societatea H , care are calitate de intermediar ; aceasta societate efectueaza si servicii de manipulare, sortare incarcare a rumegusului si are relatii comerciale de mai mult de 3 ani.In acest sens are contracte de vanzare - cumpărare si contracte de prestări servicii.

Societatea contestatara arata ca la inceputul colaborarii cu Societatea H, aceasta avea incheiat un contract de inchiriere utilaje cu Societatea M care a fost reziliat .Intrucat X avea astfel de utilaje in proprietate a fost incheiat contractul de inchiriere cu Societatea H prin care , societatea contestatara a dat in folosinta

incarcatoarele frontale pentru o perioada de 3 ani .Sustine ca a dat in inchiriere aceste utilaje deoarece Societatea H este unul din cei mai mari furnizori iar rumegusul trebuia manipulat, sortat si incarcat in camioane si transportat la K.Acest lucru poate fi demonstrat prin receptia facuta de K; pentru serviciile de manipulare, sortare exista langa facturi si situatii de lucrari si de asemenea, factura pentru inchirierea de utilaje.

Totodata, societatea contestatara arata ca aceasta operatiune a fost analizata de organele de inspectie fiscala si prin Raportul de Inspectie Fiscala si considera ca ar trebui avute in vedere concluziile din acest act de control.

Cu privire la Societatea H, societatea contestatara arata ca DGFP a inaintat cerere de deschidere a procedurii insolventei care face obiectul dosarului la Tribunal, societatea avand o creanta fata de bugetul statului; in acesta suma este inclusa si plata impozitului si a TVA pentru prestarile de servicii efectuate catre X.

Societatea contestatara sustine ca obligatiile fiscale din actul administrativ fiscal contestat au fost stabilite in baza unor suspiciuni chiar daca in conformitate cu prevederile art.49 din Codul de procedura fiscala , pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal in conditiile legii administrazza mijloacele de proba putand proceda la solicitarea de informatii din partea contribuabilului sau a altei persoane, solicitarea de expertize, folosirea inscristurilor, efectuarea de cercetari la fata locului .

Totodata, societatea contestatara considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa, obligatii fiscale, ca efect al tragerii la raspundere a societatii X SRL pentru fapte savarsite de terti, ignorand principiul fundamental al raspunderii personale, sau altfel spus al raspunderii fiecăruia pentru fapta proprie.

Societatea contestatara sustine ca i-a fost refuzat dreptul de deducere al TVA, deși nu are nici o culpa si nu a incalcat nicio prevedere legala, fiind respectate reglementările prevăzute la art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, contestatara precizează ca a prezentat organului de inspectie fiscala facturile fiscale intocmite in conformitate cu prevederile art 155 din Codul fiscal.

Invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si prevederile Directivei 2006/112/CE.

Pentru motivele mai sus prezentate, societatea contestatara solicita anularea obligatiilor suplimentare reprezentand TVA, stabilite prin actele administrative fiscale contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP au stabilit in sarcina Societatii X , pe perioada 01.03.2010-31.03.2011 TVA de plata; pe perioada 01.06.2011-31.07.2011 din TVA solicitata la rambursare, organele de inspectie fiscala au admis la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA .

Din Raportul de inspectie fiscala , cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata , contestata de societate, rezulta:

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza Deciziei de solutionare a contestatiei prin care s-a dispus reverificarea contribuabilului, verificare care va viza strict aceeași perioada si același obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din decizia de solutionare a contestatiei.

Contribuabilul a fost supus unei inspectii fiscale partiale in care a fost verificata perioada 01.03.2010-31.08.2011, constatările inspectiei fiscale fiind inscrise in Raportul

de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere prin care s-a stabilit de plata TVA .

Decizia de impunere a fost contestata partial de catre contribuabil si anume Societatea X a contestat TVA .

Prin Decizia de solutionare a contestatiei , Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P.a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere cu privire la TVA si a respins contestatia pentru TVA aferenta achizitiei de combustibil.

Avand in vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației, urmare refacerii inspectiei fiscal organelle de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Cu privire la TVA înregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea H, respinsa la deductibilitate de organelle de inspectie fiscal;

Organele de inspectie fiscal arata ca , la inspectia fiscal precedenta nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA , aferenta lucrărilor de manipulare rumeguș (inclusiv TVA) facturate de Societatea H pe motiv ca urmare controlului incrucisat efectuat la prestatorul de servicii, finalizat prin Procesul verbal , s-a constatat ca societatea contestatara nu deține in patrimoniu mijloace fixe pentru executarea acestor lucrări si de asemenea nu au fost prezentate situatii de lucrări sau alte documente care sa justifice efectuarea serviciilor sau contractul incheiat intre cele doua societăți si nu s-a putut identifica nici locul prestării serviciilor.

Din considerentele Deciziei a rezultat faptul ca organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra deductibilității TVA , pe baza documentelor existente la dosarul contestației, in condițiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat deductibilitatea TVA in raport de prevederile art 145-147 din Codul fiscal, respectiv in Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala nu au analizat daca facturile de prestări servicii emise de H, conțin informațiile obligatorii prevăzută de lege, daca sunt indeplinite condițiile de forma, respectiv daca facturile au calitatea de document justificativ;nu s-a analizat daca achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, respectiv daca serviciile achiziționate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ;

Organele de inspectie fiscala, precizeaza ca urmare refacerii inspectiei fiscale au analizat aceste aspecte si au constatat ca facturile emise de Societatea H in baza carora a fost dedusa TVA , aferenta serviciilor de manipulare rumeguș, nu conțin adresa completa a cumpărătorului si nici adresa completa a furnizorului, fiind încălcate prevederile art. 155, alin. (5), lit. d) si f) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala arata ca , cu ocazia reverificarii, pentru justificarea realitatii prestărilor de servicii au fost prezentate de Societatea X următoarele documente justificative:

-Contractul de prestări de servicii incheiat intre Societatea H in calitate de prestator si executor de servicii si Societatea X in calitate de "beneficiar al serviciilor "

- Actul adițional la Contractul de prestări de servicii;
- Actul adițional la Contractul de prestări de servicii;
- Situația de lucrări;
- Situația de lucrări;
- Situația de lucrări;
- Situația de lucrări;
- Situația de lucrări;

- Situația de lucrări;

Contractul de prestări de servicii are ca obiect încărcarea, manipularea și sortarea rumegușului, iar conform art. 2 din contract: "Pentru serviciile prestate de executant beneficiarul serviciilor va achita un onorariu".

În contract nu se prevede modalitatea de recepție a serviciilor, modalitatea de facturare și de plată, locul unde se prestează acestea, nu sunt prevederi contractuale privind utilajele și nu rezulta din contract cine este proprietarul materiei prime.

Prin actele adiționale la acest contract s-a modificat prețul serviciilor, astfel prin actul adițional prețul serviciilor aproape s-a dublat, începând de la data de 01.01.2011, motivul fiind modificarea condițiilor meteorologice iar prin actul adițional prețul serviciilor s-a modificat, începând de la data de 03.03.2011, motivul adus pentru modificare fiind "modificarea condițiilor meteorologice și prețul de carburanți".

Prin cele 16 facturi de prestări servicii conform situației anexate (anexa nr. 37) au fost facturate servicii de „încărcare, manipulare rumeguș” cu TVA aferentă.

Situațiile de lucrări au fost întocmite lunar sau pentru două luni și cuprind doar o situație a facturilor primite de la Societatea H cu cantitățile de rumeguș care sunt cuprinse în facturi și următorul text:

"Prin prezenta confirmăm că Societatea H a prestat serviciile de încărcare, manipulare, sortare rumeguș cantitatea pentru luna din totalul de camioane de...din rumegușul și deseul transportat de Societatea X la Societatea K, conform Anexei. Confirmările sunt conform recepțiilor de la Societatea K."

Din situațiile de lucrări prezentate pentru justificarea prestării efective a acestor servicii reiese faptul că societatea a livrat mai multe camioane cu rumeguș la Societatea K, cea mai mare parte a lucrărilor de încărcare, manipulare și sortare a rumegușului fiind efectuată de Societatea X, diferența fiind efectuată de Societatea H.

Faptul că Societatea K a confirmat recepția cantitativă a rumegușului facturat și transportat de Societatea X nu demonstrează că lucrările de încărcare, manipulare și sortare a rumegușului au fost efectuate de Societatea H acestea putând fi efectuate de către angajații Societății X.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că:

-Din Situația de lucrări rezulta că, din totalul de camioane transportate în luna august 2010, pentru 93 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări rezulta că, din totalul de camioane transportate în perioada septembrie, octombrie 2010, pentru 98 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări rezulta că din totalul de camioane transportate în luna decembrie 2010, pentru 59 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări rezulta că, din totalul de camioane transportate în perioada februarie- martie 2011, pentru 193 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări rezulta că, din totalul de camioane transportate în luna iunie 2011, pentru 65 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de către Societatea X;

-Din Situația de lucrări rezulta că, din totalul de camioane transportate în luna mai 2011, pentru toate camioanele serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H.

Organele de inspectie fiscala arata ca, urmare controlului încrucișat efectuat, in perioada 26-28 octombrie 2011, la Societatea H, aceasta nu a prezentat comenzi si situații de lucrări, concluzionand ca aceste documente prezentate la inspectia fiscala prezenta au fost intocmite ulterior inspectiei fiscale din anul 2012.

Urmare controlului încrucișat efectuat la Societatea H a fost întocmit Procesul-verbal , din care rezulta ca, in perioada 01.09.2010-31.07.2011 Societatea H a emis facturi pentru prestări de servicii manipulare rumeguș in sa, nu a avut mijloacele fixe necesare pentru efectuarea acestor lucrări.

In Nota explicativa data cu ocazia controlului încrucișat, PF a declarat ca serviciile au fost efectuate cu utilaje închiriate in baza contractului de închiriere fara număr încheiat cu Societatea M, in sa s-a constatat ca Contractul FN încheiat cu SC M a avut valabilitate pana in iulie 2010 si nu are ca obiect închirierea de utilaje, obiectul acestuia fiind:” Amenajare teren; denivelarea umpluturii existente pe teren; colectarea si transportarea deșeurilor; incarcare, manipulare rumeguș.”

Din declarațiile 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național intocmite si depuse de Societatea H rezulta ca aceasta a declarat achiziții de la Societatea M in semestrul I si II 2010.

Din informațiile preluate de pe portalul informatic FISCNET, rezulta ca Societatea M s-a infiintat in martie 2010 , avand ca administrator si asociat unic o persoana fizica cu cetățenie ungara.

A depus ultima declarație informativa 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național pe semestrul I 2010 in care nu a declarat nicio tranzacție cu Societatea H, iar după aceasta perioada nu a mai depus nicio declarație 394. Prin deconturile de TVA a declarat doar TVA deductibila, prin ultimul decont de TVA depus, pentru luna martie 2011, a declarat sold negativ de TVA , care nu a fost solicitat la rambursare.Nu a avut angajați. Contribuabilul a fost declarat inactiv in septembrie 2012.

Din aplicația Clynx a rezultat ca in anul 2010 de la acest contribuabil au fost declarate achiziții doar de către Societatea H si Societatea A.

Organele de inspectie fiscal au constatat astfel ca, Societatea M nu a inchiriat utilaje si nu avea posibilitatea sa presteze servicii de incarcare , manipulare rumeguș pentru Societatea H .

Din analiza efectuata asupra documentelor anexate la Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru justificarea prestărilor de servicii facturate de Societatea H, Societatea X a prezentat un alt contract de prestări de servicii. Intre cele doua contracte exista diferente privind valabilitatea si obiectul contractului.

In decembrie 2010 fost încheiat Contractul de inchiriere cu Societatea H pentru doua incarcatoare frontale pe o perioada de trei ani , chiria lunara prevăzută in contract fiind de ... lei. Contractul nu cuprinde clauze privind modalitatea de facturare si termenul de plata.

Cele doua utilaje au fost achiziționate de Societatea X in luna noiembrie 2010, fiind înregistrate in evidentele contabile in baza facturii si facturii , emise de Societatea D.

Conform fisei mijloacelor fixe, amortizarea lunara a acestor doua utilaje este mult mai mare decat chiria lunara.

Cu toate ca in contract se precizează ca încărcătoarele frontale au fost predate la data de 07.12.2010, pana la data încheierii inspecției fiscale precedente, nu a fost prezentata echipei de inspectie fiscala nicio factura pentru chiria acestor utilaje.

Urmare verificării facturilor emise către Societatea H in baza acestui contract , organele de inspectie fiscal au constatat ca a fost emisa o singura factura pentru chirie respectiv factura prin care s-a facturat chirie pe anul 2011.Astfel s-a constatat ca utilajul a fost predat utilizatorului in decembrie 2010, pe factura figurează chirie pe 12 luni, iar emiterea facturii este cu întârziere de 17 luni.

Având in vedere ca factura nu a fost prezentata organelor de inspectie fiscala cu ocazia inspecției fiscale efectuata in anul 2012, organele de inspectie fiscala sustin ca aceasta factura ar fi fost emisa urmare constatărilor inspecției fiscale si antedatata.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala , prin Nota explicativa au solicitat explicații referitoare la emiterea facturii cu întârziere de 17 luni si asupra faptului ca chiria a fost mult sub valoarea amortizarii lunare a acestor utilaje.

In raspunsul formulat administratorul societatii contestatare, cu privire la emiterea facturii cu întârziere de 17 luni, a mentionat ca Societatea H a lucrat in permanenta pentru ei, avea datorii si au așteptat cu facturarea ca sa fie compensata chiria cu datoriile lor, iar cu privire la cuantumul prețului chiriei argumentul adus a fost ca aceasta societate a folosit aceste utilaje numai pentru " a produce marfa pentru X iar X obține un profit consistent".

Pentru analiza realitatii si necesității încheierii acestui contract de închiriere, cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspectie fiscala au verificat fisa mijlocului fix a celor doua incarcatoare frontale JCB si au constatat ca încărcătorul frontal cu nr. de inventar 0005/bis a fost vândut de Societatea X catre Societatea V, societate afiliata cu Societatea X, in baza facturii.

Acest utilaj a fost dat in folosința in luna noiembrie 2010 si conform contractului de închiriere a fost inchiriat Societatii H începând cu data de 07.12.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in factura emisa către Societatea H la denumirea produselor sau a serviciilor este inscrisa mentiunea "chirie pe anul 2011 incarcatoare telescopice nr. 1 conf.contr. si chirie pe anul 2011 incarcatoare telescopice " insa încărcătorul frontal pentru care s-a facturat chirie pe un an a fost in proprietatea societății numai doua luni, in luna februarie fiind facturat către Societatea V. Astfel, s-a constatat ca factura nu conține operațiuni reale iar serviciile de manipulare, transport si sortare rumeguș facturate de Societatea H reprezintă de fapt numai cheltuiala cu forța de munca.

Organele de inspectie fiscala au întrebat administratorul societății, prin nota explicativa, de ce nu a efectuat aceste prestări de servicii cu forte proprii, din moment ce utilajele au fost cumpărate din fondurile sale.

Prin răspunsul dat la întrebarea nr.6 din Nota explicativa administratorul a adus următoarele argumente:

"Volumul de marfa cumpărată si vanduta de noi este foarte mare 5, avand numai 20 angajați la sfârșitul anului 2010. X avand contracte mari cu firme beneficiare de produse de lemn , rumeguș, deseu de lemn, noi am subcontractat alte firme mai mici care executau si vindeau marfa pentru noi. Numărul acestor firme se ridica la peste 40 de furnizori la vremea respectiva.H a fost unul dintre aceste firme.Noii avand bani si contracte pentru marfa, am investat în utilaje speciale, H neavand utilaje, dar a

avut oameni si surse la materia prima. Noi ne-am folosit de mai multe firme mici dintre care si Harbourage inchiriind utilaje ca sa faca lucrările respective."

Administratorul si-a exprimat parerea ca prin subcontractarea lucrărilor societatea si-ar asuma riscuri mai mici si ca aceste servicii au fost refacturate , "Prestarea de servicii ce am plătit la H a fost plătită de K către noi , efectiv aceasta prestare a fost plătită de K".

Organele de inspectie fiscala au retinut ca explicațiile date de administrator nu sunt justificate din punct de vedere economic deoarece cheltuielile cu salariile si asimilate salariilor pe care le-ar fi înregistrat daca ar fi angajat personal propriu pentru aceste lucrări ar fi fost mult mai mici decât cheltuielile facturate de Societatea H.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, prin adrese, organele de inspectie fiscala au solicitat bancilor copia extraselor de cont bancar, in lei si in valuta pentru Societatea H precum si datele de identificare ale persoanelor care dețin drept de semnătură la aceasta societate.

Din analiza documentelor si informațiilor primite de la cele cinci banci, referitor la Societatea H, din fisele specimene semnături a rezultat ca persoanele autorizate au fost G asociat unic si administrator si PF persoana care nu a fost asociat, administrator sau salariat al acestei societăți.

Din extrasele de cont reiese ca, contravaloarea facturilor încasate prin banca de la Societatea X au fost retrase in numerar in ziua încasării sau imediat următoare de către PF.

Din contravaloarea prestărilor de servicii facturate de către Societatea H au fost efectuate 5 plăți in numerar.

Prin nota explicativa nr. 2 la întrebarea " Din contravaloarea prestărilor de serviciu facturate de către Societatea H, au fost achitate si in numerar, cine este persoana care a ridicat banii din partea societății furnizoare?" Administratorul societății l-a numit pe PF , persoana care nu a fost asociat sau salariat al acestei societăți.

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca operațiunile de achiziții de servicii de încărcare, manipulare, sortare rumeguș de la Societatea H nu sunt operațiuni reale, fiind considerate tranzacții fictive, fara scop economic, derulate cu scopul diminuării TVA de plata de catre Societatea X prin deducerea TVA in baza facturilor emise de Societatea H.

Astfel, in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzacțiile in cauza iar in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2), lit. a), art.146 din acelasi act normativ au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea H deoarece nu au la baza achiziții reale. Prin deducerea fara drept a TVA, X a majorat nejustificat TVA solicitata la rambursare ;TVA a fost rambursata de către organul fiscal teritorial, pe baza de analiza de risc, sub rezerva controlului ulterior astfel ca, urmare verificarii s-a stabilit suplimentar de plata TVA , pe perioada 01.03.2010-31.03.2011 si TVA suplimentara aferenta perioadei 01.06.2011-31.07.2011, care a fost respinsa la rambursare prin actul administrativ fiscal contestat.

2. Cu privire la TVA aferenta achiziției a doua încărcătoare frontale, inregistrata in baza facturilor emise de Societatea D, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca:

Societatea X a înregistrat în evidențele contabile achiziția a două incarcatoare frontale și a dedus TVA în baza facturilor emise de Societatea D.

Pentru aceste achiziții a fost prezentat Contractul de vânzare-cumpărare având ca obiect achiziția încărcătorului frontal și a încărcătorului frontal.

Conform prevederilor contractului, prețul total al mărfurilor cu TVA, plata urmând a se face prin virament bancar, în termen de 60 de zile de la livrare. Aceste utilaje au fost plătite integral prin banca în perioada 20.01.2011-20.01.2012, conform fișei analitice a furnizorului Societatea D.

Utilajele au fost înregistrate în evidența contabilă a Societății X ca mijloace fixe cu numerele de inventar 0005 și 0005/bis.

Urmare verificării s-a constatat că factura și factura, emise de Societatea D, nu cuprind informații privind expediția acestor mijloace fixe, respectiv lipsește numele delegatului, mijlocul de transport, data expedierii, nu sunt semnate de primire și de către delegat. Pe facturi, la date privind expediția, este menționat "Prin posta" și nu au fost întocmite avize de expediție, motiv pentru care prin Nota explicativă nr. 1 (anexa nr. 9) organele de inspecție fiscală au solicitat administratorul societății să prezinte cartea tehnică, instrucțiuni de utilizare, certificat de garanții și să precizeze care a fost mijlocul de transport cu care s-au transportat aceste utilaje.

Din răspunsul dat de administratorul societății rezulta că: "Aceste utilaje au fost predate la un punct de lucru al X. Utilajele erau tehnic noi, aveau în jur de 100-300 ore de funcționare, erau echipate cu vîlă, graifer și cupa de încărcare. Fișa tehnică nu era necesară pentru utilaje, deoarece noi deținem utilaje de acest tip cu care lucrăm din 2008. Tocmai pentru aceasta am mai comandat încă 2 ca să folosim acest tip fiindcă cunoșteam și eram mulțumit de ele. Utilajele au fost aduse pe roți la firma."

În Nota explicativă nr. 1, organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare la procesul-verbal de predare-primire și contractul de vânzare-cumpărare în care nu au fost trecute persoanele care au reprezentat societățile la încheierea contractului, precum și la predarea utilajelor. Referitor la acest aspect am primit ca răspuns: "În procesul-verbal sunt trecute persoanele care au reprezentat societățile și ei au semnat procesul-verbal."

Organele de inspecție fiscală, arată că Societatea D a fost programată pentru inspecție fiscală parțială, în cursul anului 2011, pentru verificarea soldului sumei negative de T.V.A. solicitată la rambursare. La data de 09.03.2011 o echipă de inspecție fiscală din cadrul DGFP s-a deplasat la sediul Societății D, unde nu era niciun reprezentant al societății și la această adresă declarată au constatat că nu se desfășoară nicio activitate. S-a transmis invitația la sediul societății în vederea prezentării evidenței contabile a societății și efectuării inspecției fiscale. În urma invitației, reprezentantul legal al societății nu s-a prezentat cu documentele contabile și s-a sustras de la efectuarea inspecției fiscale. Administratorului societății i s-a transmis invitația și la domiciliul acestuia, pentru a se prezenta cu actele contabile însă acesta nu a răspuns invitației deși invitația a fost semnată de administratorul societății.

Organele de inspecție fiscală care au efectuat controlul precedent au constatat că tranzacțiile efectuate între Societatea X și Societatea D sunt operațiuni fictive, disimulând realitatea prin crearea aparentei existenței unor operațiuni, care în fapt nu a existat, apreciind că faptele constatate constituie infracțiune și se încadrează la art. 8 și 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA aferentă acestei tranzacții pe motiv că operațiunile derulate cu Societatea D sunt fictive în condițiile în care societatea furnizoare s-a sustras de la verificările financiare și fiscale.

În conținutul Rezoluției de neîncepere a urmăririi penale emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria, referitor la tranzacțiile efectuate cu Societatea D se rețin următoarele: "Deși din declarația administratorului societății rezulta că nu a avut relații comerciale cu Societatea X și nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiare-fiscale, cercetările prealabile au relevat faptul că acesta are calitate de asociat unic și administrator al mai multor societăți comerciale, iar cele două utilaje au fost aduse de acesta din Germania, fiind de altfel identificate fizic la sediul Societății M, condiții în care nu poate fi probat caracterul fictiv al acestor tranzacții."

Referitor la Societatea D din aplicația Fiscnet au rezultat următoarele informații:

-societatea s-a înființat în octombrie 2010, a fost înregistrată la ORC, contractul de închiriere pentru sediul societății a fost valabil pe durata limitată de 6 luni, în baza contractului de închiriere;

-la aceeași dată au fost înregistrate încă 9 societăți comerciale;

-a depus deconturi de TVA pentru perioada octombrie 2010- ianuarie 2011 prin care declară sold negativ de TVA la sfârșitul fiecărei perioade;

-declara achiziții fictive de la Societatea L și Societatea K, care nu declară livrările de la Societatea M în condițiile în care aceasta societate declară achiziții (toate cele 3 societăți sunt în curs de cercetare penală pentru evaziune fiscală).

În conținutul Rezoluției de neîncepere a urmăririi penale, se precizează că valoarea totală a achizițiilor efectuate de la Societatea D a fost de ... sumele fiind achitate în totalitate prin virament bancar sau numerar, iar din Raportul de inspecție fiscală precedent rezulta că facturile au fost achitate parțial.

La dosarul contestației, societatea contestatoare a prezentat Fișa contului 401 "Furnizori"- D care are sold zero, fapt constatat și de către organele de inspecție fiscală în cursul re-verificării.

Analizând aplicația C-Lynx, s-a constatat că Societatea D a declarat în luna noiembrie anul 2010 o achiziție intracomunitară de la societatea din Marea Britanie, fapt pentru care s-a solicitat informații de la Compartimentul de Informații Fiscale.

Din informațiile primite, prin intermediul A.N.A.F.-D.G.I.F.-Serviciul Central de Legături, de la autoritățile din Marea Britanie, cu privire la contribuabilul din Marea Britanie rezulta:

Directoarea societății este... Pe lângă sediu, societatea deține și spații suplimentare, folosite în cazurile în care utilajele sunt depozitate înainte de a fi vândute mai departe.

Activitatea comercială a societății constă în comercializarea utilajelor, respectiv excavatoarelor și pieselor marca JCB.

Bunurile au fost livrate în România, reprezentanții societății au făcut afaceri cu dl. S, care a fost declarat a fi agentul care a intermediat afacerea și a fost doar un agent care a prezentat Societatea D, societății din Marea Britanie. S a contactat societatea din Marea Britanie prin intermediul site-ului acesteia și toate înțelegerile, toate detaliile ale acestor tranzacții erau stabilite cu el.

Inițial, bunurile au fost achiziționate de la societatea E.

Cu privire la denumirea, adresa transportatorului, autoritatea fiscala din Marea Britanie informează ca societatea nu a organizat livrarea bunurilor, acest lucru fiind organizat de Societatea D, transportatorul fiind Societatea .

Referitor la tranzacțiile intracomunitare desfășurate între cele două societăți, reprezentanții societății din Marea Britanie declara ca au făcut afacere numai cu S, specificând faptul ca nu au avut nicio relație cu el nici înainte și nici după această tranzacție. Livrarea a fost făcută la o adresa care diferă de sediul comerciantului. Motivul acestui lucru a fost solicitat reprezentantului societății din Marea Britanie, dar nu s-a primit un răspuns satisfăcător.

În legătură cu corespondența comercială între părți, autoritatea fiscală din Marea Britanie a atașat toată corespondența la răspunsul dat de autoritățile din Marea Britanie, respectiv factura, e-mailuri.

Din corespondența purtată prin e-mail de S cu societatea din Marea Britanie s-a constatat că persoana de contact din România era foarte nehotărâtă în ceea ce privește societatea comercială pe numele căreia să fie emisă factura, astfel inițial s-a solicitat să fie pentru Societatea H, apoi pentru Societatea X iarasi s-a revenit că factura să fie pentru Societatea H, ca în final factura să fie emisă pentru Societatea D.

Societatea din Marea Britanie a emis factura către Societatea D.

Prin adrese s-a solicitat de la banca copia extraselor de contă bancar, în lei și în valută, ale Societății D și Societății H precum și datele de identificare ale persoanelor care dețin drept de semnătură la aceste societăți .

Documentele și informațiile solicitate privind Societatea D au fost comunicate de banca prin adresa iar cele privind Societatea H au fost comunicate prin adresa . Din Fișele specimene semnături pentru Societatea D reiese că persoanele autorizate au fost K (asociat unic și administrator) și PF, fără să fie înscrisă funcția acestuia. Societatea D nu a avut niciun angajat, iar PF a avut specimen de semnătură și la Societatea H.

Din extrasele de cont ale celor două societăți reiese că Societatea H a încasat de la Societatea X suma , în baza OP din care a virat în baza OP suma către Societatea D.

Conform extraselor de cont, suma încasată de la Societatea X reprezintă contravaloare facturi restante, iar suma plătită către Societatea D reprezintă contravaloare facturi neplătite.

Din declarația informativă "394" rezultă că în anul 2010 au fost declarate achiziții de la Societatea D de către Societatea H , prin urmare suma virată nu putea să reprezinte facturi neachitate, așa cum a declarat la banca.

Din extrasul de cont al Societății D rezultă că a fost încasată de la Societatea H suma totală ... din care a fost cumpărată suma de ... GBP, din care, în aceeași zi s-a achitat către Societatea din Marea Britanie suma de .. GBP și s-au plătit comisioane bancare.

Utilajele achiziționate au fost facturate către Societatea X pentru care societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Având în vedere faptul că:

- în contract este înscrisă seria utilajelor și anul de fabricație, în condițiile în care s-a solicitat din România ca factura să fie întocmită pe numele acestei societăți , demonstrează faptul că Societatea X negociase anterior cu furnizorul și deținea toate informațiile privind mijloacele fixe (serie, an de fabricație, preț de achiziție din Marea

Britanie), precum si faptul ca acest contract a fost încheiat ulterior datei înscrise in contract, scopul întocmirii acestuia fiind acela de a prezenta organelor fiscale;

- S a solicitat ca factura sa fie emisa pentru cumpărătorul Societatea X si a transmis datele de identificare ale acestei societăți comerciale;

- ca suma necesara plății facturii către societatea din Marea Britanie a fost virata de către Societatea X către Societatea H, care a virat suma mai departe către Societatea D, in condițiile in care la Societatea H si la Societatea D avea drept de semnătură la banca aceeași persoana;

- ca administratorul Societatii D a declarat organelor de cercetare penala ca nu a avut relații comerciale cu Societatea X si nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiar-fiscale;

- ca Decizia privind înregistrarea înscrierii in registrul operatorilor intracomunitari a Societatea D a fost transmisa către S de la faxul apartinand Societatii X demonstrează faptul ca achiziția intracomunitara a mijloacelor fixe a fost efectuata in fapt de Societatea X, iar Societatea D a fost interpusa in acest lanț de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniența de pe teritoriul național, respectiv factura de vanzare cu TVA, in scopul înregistrării unui TVA deductibila, implicit TVA de rambursat.

Prin urmare, in contextul in care achiziția intracomunitara a mijloacelor fixe a fost efectuata in fapt de Societatea X iar Societatea D a fost interpusa in acest lanț de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniența de pe teritoriul național, respectiv factura de vanzare cu TVA, in scopul înregistrării unui TVA de rambursat, in conformitate cu art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare tranzacția dintre societatea din Marea Britanie si Societatea D si tranzacția dintre Societatea D si Societatea X, reconsiderând tranzacția ca fiind o achiziție intracomunitara efectuata direct de Societatea X de la Societatea din Marea Britanie.

Din extrasele de cont solicitate de la Banca privind Societatea D, care au fost comunicate , s-a constatat ca in perioada 11.11.2010- 27.01.2012, Societatea D a incasat de la Societatea H, suma de ...si de la Societatea X suma d... din care PF a ridicat in numerar suma ...

Conform extraselor de cont, toate încasările de la Societatea H reprezintă contravaloare facturi neplatite, fara sa fie inscris numărul facturii, in condițiile in care Societatea H nu avea obligație de plata fata de Societatea D , prin urmare suma virata nu putea sa reprezinte facturi neachitate, asa cum a fost declarat la banca.

Urmare verificarii modului de respectare a condițiilor de forma a acestor facturi s-au constatat următoarele deficiente:

- facturile sunt pe formular pretiparit, nu conțin datele de identificare ale persoanei care a emis factura, la rubrica „date privind expediția” este înscrise numai mențiunea „prin posta”, lipsește semnătură delegatului si semnătură de primire;

- cu toate ca pe facturi este înscrise ca au fost transmise prin posta iar în situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii, pe facturi nu este înscrise data la care au fost livrate bunurile si nici numărul avizului de însoțire a mărfii, fiind incalcate prevederile art, 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

-pe niciuna din facturi nu a fost inscrisa adresa completa a cumpărătorului si nu a fost inscrisa denumirea corecta a beneficiarului , fiind incalcate prevederile art. 155, afin. (5), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In conditiile in care facturile nu conțin informațiile obligatorii prevăzute la art. 155, alin. 5), lit. c), si f) din Legea nr, 571/2003 privind Codul fiscal, acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru deducerea TVA nefiind îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscal au stabilit suplimentar de plata TVA aferente utilajelor facturate de Societatea D in conditiile in care TVA a fost solicitata la rambursare necuvenit, suma care a fost rambursata de către organul fiscal teritorial pe baza de analiza de risc, sub rezerva controlului ulterior .

3. Cu privire la TVA aferenta echipamentelor de schi, înregistrata în baza facturilor emise de Societatea D , organele de inspectie fiscal au constatat urmatoarele:

In luna decembrie 2010 contribuabilul a înregistrat in evidentele contabile achiziții de marfa constând in echipamente de schi , in baza a 4 facturi emise de Societatea D.

Urmare verificarii modului de respectare a condițiilor de forma a acestor facturi, s-au constatat următoarele deficiente:

-facturile sunt pe formular pretiparit, nu conțin datele de identificare ale persoanei care a emis factura, la rubrica „date privind expediția” este inscrisa numai mențiunea „prin posta”, lipsește semnătură delegatului si semnătură de primire;

-cu toate ca pe facturi este înscrisa mentiunea ca au fost transmise prin posta, pe facturi nu este inscrisa data la care au fost livrate bunurile si nici numărul avizului de însoțire a mărfii, fiind incalcate prevederile art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

-pe niciuna din facturi nu a fost inscrisa adresa completa a furnizorului si a cumpărătorului fiind incalcate prevederile art. 155, alin. (5), lit.d) si f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

Având in vedere ca facturile nu conțin informațiile obligatorii prevăzute la art. 155, alin. (5), lit c), d) si f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru deducerea TVA nefiind îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal.

Urmare verificării stării fapt fiscale, respectiv realitatea tranzacțiilor si destinația bunurilor înregistrate in baza acestor facturi, s-au constatat urmatoarele:

Contractul de vanzare-cumparare încheiat de societatea contestatara cu Societatea D in calitate de furnizor are ca obiect vanzarea de echipamente de schi, pe perioada 10.11.2010 -10.11.2011. Prețul prevăzut in contract este" conform ofertei de preț si conform facturilor" si nu sunt prevederi contractuale privind transportul si garanția acordata produselor.

Conform facturilor, au fost achiziționate echipamente de schi marca Blizzard, produse similare din aceasta marca fiind achiziționate direct de către Societatea X de la firma din Republica Cehia, tot în luna decembrie 2010. Din declarațiile recapitulative " formular 390" depuse de Societatea X rezulta ca primele achiziții de la societatea

din Cehia au avut loc in trimestrul IV 2008, tranzacțiile cu aceasta societate comerciala continuând si după luna decembrie 2010 .

Analizând aplicația C-Lynx, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea D a declarat in luna decembrie anul 2010 o achiziție intracomunitara de la societatea din Republica Cehia.

In Nota explicativa nr. 1 s-au solicitat informații privind motivul pentru care au fost achiziționate echipamentele de schi prin intermediul firmei D deoarece in perioada precedenta Societatea X a achiziționat echipamente de schi direct din Cehia.

In raspunsul dat, administratorul societatii precizeaza: "In Romania fiind reprezentanta Blizzard nu putea X sa aduca in mod direct produsele Blizzard din cauza aceasta am adus produsele prin firma D. Nu putea X sa faca acest import numai când firma din București nu facea targetul de la Blizzard."

In luna decembrie 2010 a fost înregistrata si declarata o achiziție intracomunitara din Republica Cehia, aceasta societate fiind un furnizor vechi al X, cu aceasta societate inregistrand tranzacții in perioada trim. IV 2008- decembrie 2014.

In urma verificării declarațiilor recapitulative " formular 390" depuse de Societatea D s-a constatat ca au fost declarate achiziții de la Societatea din Cehia numai in luna decembrie 2010.

Totodată, organele de inspectie fiscala au solicitat informații privind plata in numerar a acestor echipamente, persoana care a preluat contravaloarea acestora din partea societății furnizoare.

Din răspunsul dat de administratorul Societatii X reiese ca banii au fost ridicați de delegații firmei si nu-si nu aminteste cine au fost aceste persoane.

Prin adrese s-a solicitat bancii, copia extraselor de cont bancar, in lei si în valuta, ale Societatii D si Societatii H, precum si datele de identificare ale persoanelor care dețin drept de semnatura la aceste societăți comerciale.

Documentele si informațiile solicitate privind Societatea D si H au fost comunicate de banca .

Din Fisele specimene semnaturi pentru Societatea D reiese ca persoanele autorizate au fost K(asociat unic si administrator) si PF, fara sa fie inscrisa funcția acestuia.

Societatea D nu a avut niciun angajat, iar PF a avut specimen de semnătură si la Societatea H.

Din extrasele de cont ale celor doua societăți reiese ca Societatea H a încasat de la Societatea X suma , in baza OP din care a virat in baza OP suma catre Societatea D.

Conform extraselor de cont, suma incasata de la Societatea X reprezintă contravaloare factura achitata parțial, iar suma plătită către Societatea D reprezintă contravaloare facturi neplatite.

Din extrasul de cont al Societatii D rezulta ca a fost incasata de la Societatea H suma din care a fost cumparata suma de ... \$, din care, in aceeași zi s-a achitat către societatea din Cehia suma de ... \$, s-au plătit comisioane bancare si a ramas in sold .

Echipamentele achiziționate la valoarea ... USD, echivalentul ... lei, au fost facturate către Societatea X la valoarea de ...lei, din care TVA pentru care X si-a exercitat dreptul de deducere.

Având in vedere faptul ca:

-administratorul Societatii D, dl K, a declarat organelor de cercetare penala ca nu a avut relații comerciale cu Societatea X si nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiar-fiscale;

-Societatea X a avut achiziții de la Societatea din Cehia începând cu anul 2008, precum si faptul ca in luna decembrie a avut si o achiziție directa de la aceasta societate;

- ca factura a fost plătită de Societatea X la data de 08.12.2012 către Societatea H care a virat aceeași suma către Societatea D, cu explicația contravaloare facturi neplatite, in condițiile in care in anul 2010 au fost declarate achiziții de la Societatea D de către Societatea H , demonstrează faptul ca achiziția intracomunitara a echipamentelor de schi a fost efectuata in fapt de către Societatea X, iar Societatea D a fost interpusa in acest lanț de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniența de pe teritoriul național, respectiv factura de vanzare cu TVA, in scopul înregistrării TVA deductibila la beneficiar.

In conformitate cu prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala nu au luat în considerare tranzacția dintre societatea din Cehia si Societatea D si tranzacția dintre Societatea D si Societatea X, reconsiderând tranzacția ca fiind o achiziție intracomunitara efectuata de X de la societatea din Cehia ,pe motiv ca intermediarul Societatea D a fost interpusa in acest lanț de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniența de pe teritoriul național, respectiv factura de vanzare cu TVA, in scopul inregistrarii unui TVA deductibila la beneficiar.

Pentru motivele prezentate, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA , inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea D si au stabilit suplimentar TVA de plata , suma ce a fost rambursata de către organul fiscal teritorial pe baza analizei de risc, sub rezerva controlul ulterior.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.03.2010-31.07.2011;

1.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizițiilor de servicii facturate de Societatea H in conditiile in care din probatoriul administrat in cauza s-a constatat ca achizițiile inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X in baza facturilor emise de acest prestator de servicii nu au la baza documente justificative care sa probeze necesitatea achizitiei serviciilor precum si realitatea operatiunilor.

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscal au constatat ca pe perioada verificata societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de servicii de manipulare rumeguș in baza facturilor emise de Societatea H care nu indeplinesc conditiile de forma in sensul ca facturile nu conțin adresa completa a cumpărătorului si nici adresa completa a furnizorului , fiind încălcate prevederile art. 155, alin. (5), lit. d) si f) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

De asemenea, urmare analizei documentelor prezentate de societate cu ocazia refacerii inspectiei fiscale (Contractul de prestări de servicii , acte aditionale la contract, situatii de lucrari) precum si administrarii mijloacelor de proba prevazute de art.49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (Procesul-verbal intocmit cu ocazia controlului încrucișat efectuat la Societatea H, nota explicativa luata reprezentantului legal al societatii prestatoare, note explicative luate administratorului Societatii X, informatiile existente in baza de date ANAF, informatii primite de la banci referitoare la operatiunile efectuate de H) organele de inspectie fiscala au constatat ca operațiunile reprezentand prestări de servicii de încărcare, manipulare, sortare rumeguș facturate de Societatea H nu sunt operațiuni reale, fiind considerate tranzacții fictive, fara scop economic, derulate cu scopul diminuării TVA de plata de catre Societatea X, prin deducerea TVA in baza facturilor emise de Societatea H.

Astfel, in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile in cauza iar in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2), lit. a) din acelasi act normativ au respins la deductibilitate TVA , inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea H deoarece nu au la baza achiziții reale. Prin deducerea fara drept a TVA s-a majorat nejustificat TVA solicitata la rambursare cu aceeași suma, din care TVA a fost rambursata, de către organul fiscal teritorial, pe baza analizei de risc, sub rezerva controlului ulterior , stabilind astfel TVA de plata pe perioada 01.03.2010-31.03.2011 si TVA suplimentara , aferenta perioadei 01.06.2011-31.07.2011 care a fost respinsa la rambursare.

In contestatia formulata pentru acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca a achiziționat servicii de manipulare rumeguș care au fost inregistrate in evidenta contabila. Societatea contestatara arata ca achizitioneaza rumegus de la Societatea H , care are calitate de intermediar, aceasta efectuand si servicii de manipulare, sortare incarcare a rumegusului si ca are o relatie de trei ani, fiind incheiate contracte in acest sens .

Societatea contestatara arata ca la inceputul colaborarii cu Societatea H, aceasta avea incheiat un contract de inchiriere utilaje cu Societatea M care a fost reziliat .Intrucat X avea astfel de utilaje in proprietate a fost incheiat contractul de inchiriere cu Societatea H prin care , Societatea contestatara a dat in folosinta incarcatoarele frontale pentru o perioada de 3 ani incepand cu decembrie 2010. Sustine ca a dat in inchiriere aceste utilaje deoarece Societatea H este unul din cei mai mari furnizori iar rumegusul trebuia manipulat, sortat si incarcat in camioane si transportat la K.Acest lucru poate fi demonstrat prin receptia facura de K; pentru serviciile de manipulare, sortare exista langa facturi si situatii de lucrari si de asemenea, factura pentru inchiriere de utilaje.

Societatea contestatara sustine ca obligatiile fiscale din actul administrativ fiscal contestat au fost stabilite in baza unor suspiciuni chiar daca in conformitate cu prevederile art.49 din Codul de procedura fiscala , pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal in conditiile legii a administrat mijloace de proba .

Totodata, societatea contestatara considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa, obligații fiscale, ca efect al tragerii la răspundere pentru fapte savarsite de terti, ignorând principiul fundamental al răspunderii personale, sau altfel spus al răspunderii fiecăruia pentru fapta proprie.

Societatea contestatara sustine ca i-a fost refuzat dreptul de deducere al TVA, deși nu are nici o culpa si nu a incalcat nicio prevedere legala, fiind respectate reglementările prevăzute la art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar facturile fiscale au fost întocmite în conformitate cu prevederile art 155 din Codul fiscal.

În drept, pe perioada verificata în speta sunt incidente prevederile art.134, art.134[^], art.134[^]2, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada verificata, potrivit carora:

-art.134

“(1)Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134[^]1

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...]

(7) Prestările de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de catre beneficiari.”

-art. 134[^]2

“Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

-art.145

“(1)Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2)Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

-art.146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#);”

La art.147[^]1 din același act normativ se prevede:

“(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”

Având în vedere prevederile legale incidente spetei se reține ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizițiilor daca bunurile si serviciile

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei, faptul generator intervenind la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Se retine ca, in cazul prestarilor de servicii faptul generator intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

Prin urmare, se retine ca efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata, folosirea sintagmei "serviciul sa fie prestat" implica prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate, daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia:

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;[...]

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă; [...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în deținerea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;”

Analizand documentele existente la dosarul cauzei , in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Prin facturile de prestări de servicii conform situației anexate, Societatea H a facturat servicii de „încărcare, manipulare rumeguș” .

In speta organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de servicii de încărcare, manipulare, sortare rumeguș facturate de Societatea H pe motiv ca acestea nu au la baza operațiuni reale, fiind considerate tranzacții fictive, fara scop economic, derulate cu scopul diminuării TVA de plata de catre Societatea X.

Se retine ca, urmare verificarii (refacerii inspectiei fiscale) s-a constatat ca facturile emise de Societatea H in baza carora X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA , nu indeplinesc conditiile de forma in sensul ca acestea nu conțin adresa completa a cumpărătorului si nici adresa completa a furnizorului fiind încălcate prevederile art. 155, alin. (5), lit. d) si f) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Se retine ca in vederea justificarii realitatii prestărilor de servicii au fost prezentate de Societatea X urmatoarele documente :

-Contractul de prestări de servicii incheiat intre Societatea H in calitate de prestator si executor de servicii, reprezentata de catre PF si Societatea X in calitate de "beneficiar al serviciilor " .

Contractul de prestări de servicii are ca obiect încărcarea, manipularea si sortarea rumegușului, iar conform art. 2 din contract: "Pentru serviciile prestate de executant beneficiarul serviciilor va achita un onorariu ..".

In contract nu se prevede modalitatea de recepție a serviciilor, modalitatea de facturare si de plata, locul unde se prestează serviciile, nu sunt inscrise mentiuni referitoare la utilajele utilizate pentru prestarea serviciilor, nu rezulta din contract cine este proprietarul materiei prime.

Societatea contestatara a prezentat si actele adiționale la acest contract , prin care s-a modificat prețul servicii, astfel prin actul adițional prețul serviciilor aproape s-a dublat motivul adus pentru modificare fiind condițiile meteorologice iar prin actul adițional prețul serviciilor s-a modificat motivul adus pentru modificare fiind" modificarea condițiilor meteorologice si prețul la carburanți".

În vederea justificării operațiunii, urmare refacerii inspecției fiscale, societatea contestată a prezentat situații de lucrări care au fost întocmite lunar sau pentru două luni și cuprind doar o situație a facturilor primite de la Societatea H cu cantitățile de rumeguș înscrise în facturi și următorul text:

“Prin prezenta confirmăm că Societatea H a prestat serviciile de încărcare, manipulare, sortare rumeguș cantitatea pentru luna din totalul de camioane de...din rumegușul și deseul transportat de Societatea X la Societatea K, conform Anexei. Confirmările sunt conform recepțiilor de la Societatea K.”

Din situațiile de lucrări prezentate pentru justificarea prestării efective a acestor servicii reiese faptul că societatea a livrat mai multe camioane cu rumeguș la Societatea K, cea mai mare parte a lucrărilor de încărcare, manipulare și sortare a rumegușului fiind efectuate de Societatea X diferența fiind efectuată de Societatea H.

Urmare analizării situațiilor de lucrări prezentate de societate s-au constatat următoarele:

-Din Situația de lucrări a rezultat că, din totalul de camioane transportate în luna august 2010 la Societatea K, pentru 93 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări a rezultat că, din totalul de camioane transportate în perioada septembrie, octombrie 2010 la Societatea K, pentru 98 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări a rezultat că, din totalul de camioane transportate în luna decembrie 2010 la Societatea K, pentru 59 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări a rezultat că, din totalul de camioane transportate în perioada februarie- martie 2011 la Societatea K, pentru 193 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de Societatea X;

-Din Situația de lucrări a rezultat că, din totalul de camioane transportate în luna iunie 2011 la Societatea K, pentru 65 de camioane serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H și diferența de camioane de către Societatea X;

-Din Situația de lucrări a rezultat că, din totalul de camioane transportate în luna mai 2011 la Societatea K pentru toate camioanele serviciile de manipulare au fost prestate de Societatea H.

Faptul că Societatea K a confirmat recepția cantitativă a rumegușului facturat și transportat de Societatea X nu demonstrează că lucrările de încărcare, manipulare și sortare a rumegușului au fost efectuate de Societatea H, acestea putând fi efectuate de către angajații Societății X.

Se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscal cu privire la achizițiile de servicii de la Societatea H, organele de inspecție fiscală au utilizat mijloacele de probă, conform art.49 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data controlului, potrivit căruia:

“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematiche, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au luat in considerare si informatiile din Procesul-verbal intocmit de organele de inspectie fiscala cu ocazia controlului încrucișat efectuat la Societatea H din care rezulta ca, in perioada 01.09.2010-31.07.2011, Societatea H a emis facturi pentru prestări de servicii manipulare rumeguș inasa nu a avut mijloacele fixe necesare pentru efectuarea acestor lucrări.

De asemenea, in timpul controlului societatea prestatoare nu a prezentat comenzi si situații de lucrări.

Astfel, organele de inspectie fiscal au concluzionat ca situatiile de lucrari prezentate de Societatea X, cu ocazia refacerii inspectiei fiscale au fost intocmite ulterior inspectiei fiscale din anul 2012.

Se retine ca PF , reprezentantul Societatii H, in Nota explicativa data cu ocazia controlului încrucișat, a declarat ca serviciile au fost efectuate cu utilaje închiriate in baza contractului de închiriere fara număr încheiat cu Societatea M inasa s-a constatat ca acest Contract a avut valabilitate de la iulie 2010 pana la decembrie 2010 si nu are ca obiect închirierea de utilaje, obiectul acestuia fiind:” Amenajare teren; denivelarea umpluturii existente pe teren; colectarea si transportarea deșeurilor; incarcare, manipulare rumeguș.”

Din declarațiile 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri afectuate pe teritoriul național intocmite si depuse de către Societatea H rezulta ca aceasta a declarat achiziții de la Societatea M in semestrul I si II 2010.

Din informațiile preluate de pe portalul informatic FISCNET, rezulta ca Societatea M s-a infiintat in martie 2010, avand ca administrator si asociat unic o persoana fizica cu cetățenie ungara; a depus ultima declarație informative 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național pe semestrul I 2010 in care nu a declarat nicio tranzacție cu Societatea H, iar după aceasta perioada nu a mai depus nicio declarație 394. Prin deconturile de TVA a declarat doar TVA deductibila, prin ultimul decont de TVA depus, pentru luna martie 2011, a declarat sold negativ de TVA care nu a fost solicitat la rambursare. Societatea M nu a avut angajați si a fost declarata inactiva din septembrie 2012.

Din aplicația C-Lynx a rezultat ca in anul 2010 de la acest contribuabil au fost declarate achiziții doar de către Societatea H si Societatea A.

Astfel s-a constatat ca , Societatea M nu a inchiriat utilaje si nu avea posibilitatea sa presteze servicii de incarcare , manipulare rumeguș pentru Societatea H.

Se retine ca organele de inspectie fiscala, la stabilirea starii de fapt fiscale au avut in vedere si documentele prezentate de societatea contestatara cu ocazia inspectiei fiscale finalizata prin Raportul de inspectie fiscala din 2012 si au constatat ca pentru justificarea prestărilor de servicii facturate de Societatea H, Societatea X a prezentat un alt contract de prestări de servicii. Intre cele doua contracte de prestari servicii , prezentate de societate, exista diferente privind valabilitatea, prețul si obiectul contractului, in cel de-al doile contract nu este prevazuta operatiunea de sortare a rumegușului si de asemenea nu este prevăzut prețul serviciilor.

Totodata, se retine ca in decembrie 2010, Societatea X a încheiat Contractul de inchiriere cu Societatea H avand ca obiect inchirierea a doua incarcatoare frontale pe o perioada de trei ani, chiria lunara prevăzută in contract fiind de ...lei. Contractul nu cuprinde clauze privind modalitatea de facturare si termenul de plata.

Cele doua utilaje au fost achiziționate de Societatea X in luna noiembrie 2010, fiind înregistrate in evidentele contabile in baza facturii .. si facturii nr. .. emise de Societatea D.Conform fisei mijloacelor fixe, amortizarea lunara a acestor doua utilaje este in suma totala de ..., fata de care in contract este prevăzută o chirie lunara mult mai mica decat amortizarea lunara.

Cu toate ca in contract se precizează ca încărcătoarele frontale au fost predate in decembrie 2010 la incheierea inspectiei fiscale precedente, respectiv data de 07.05.2012, nu a fost prezentata echipei de inspectie fiscala nicio factura pentru chiria acestor utilaje.

Urmare refacerii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca a fost emisa o singura factura de chirie , prin care s-a facturat chirie pe anul 2011.

Se retine ca utilajul a fost predat utilizatorului in decembrie 2010, chiria a fost facturata pe 12 luni conform facturii , factura fiind emisa cu întârziere de 17 luni.

Având in vedere ca factura nu a fost prezentata organelor de inspectie fiscal cu ocazia inspectiei fiscale efectuata in anul 2012, organele de inspectie fiscala sustin ca aceasta factura ar fi fost emisa urmare constatărilor inspectiei fiscale din actul emis in 2012 si antedatata.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala, prin Nota explicativa nr.2 au solicitat explicații reprezentantului legal al societatii cu privire la emiterea facturii cu întârziere de 17 luni si faptul ca chiria facturata a fost mult sub valoarea amortizarii lunare a acestor utilaje.

In raspunsul dat, cu privire la emiterea facturii cu întârziere de 17 luni, administratorul societatii contestatare a mentionat ca Societatea H a lucrat in permanenta pentru ei, avea datorii si au așteptat ca chiria facturata sa fie compensata cu datoriile, iar cu privire la quantumul prețului chiriei argumentul adus a fost ca aceasta societate a folosit aceste utilaje numai pentru " a produce marfa pentru X iar X obține un profit consistent.

Pentru analiza realitatii si necesității încheierii acestui contract de închiriere, se retine ca organele de inspectie fiscala au verificat fisa mijlocului fix a celor doua incarcatoare frontale si au constatat ca încărcătorul frontal cu nr. de inventar 0005/bis a fost vândut de Societatea X catre Societatea V, societate afiliata, in baza facturii din februarie 2011.

Acest utilaj a fost dat în folosință în luna noiembrie 2010 iar conform contractului de închiriere a fost închiriat Societății H începând cu decembrie 2010.

Din factura emisă către Societatea H rezulta ca la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor este înscrisă mențiunea "chirie pe anul 2011 încarcătoare telescopice conf.contr. și chirie pe anul 2011 încarcătoare telescopice conf.contr." însă încărcătorul frontal pentru care s-a facturat chirie pe un an a fost în proprietatea societății numai două luni, în luna februarie fiind facturat către Societatea V.

Astfel, după cum au constatat și organele de inspecție fiscală, factura nu conține operațiuni reale.

Având în vedere că Societatea H nu deține utilajele necesare efectuării prestării de servicii se constată că serviciile de manipulare, transport și sortare rumeguș facturate reprezintă de fapt numai cheltuielile cu forța de muncă, utilajele aparținând Societății X.

Acest lucru rezulta și din răspunsul dat de către reprezentantul legal al Societății X la întrebarea nr.6 din Nota explicativă nr.2 și anume administratorul menționează ca:

"Volumul de marfă cumpărată și vândută de noi este foarte mare, având numai 20 angajați la sfârșitul anului 2010. X având contracte mari cu firme beneficiare de produse de lemn, rumeguș, deșeu de lemn, am subcontractat alte firme mai mici care executau și vindeau marfa pentru noi. Numărul acestor firme se ridică la peste 40 de furnizori la vremea respectivă H a fost unul dintre aceste firme. Noi având bani și contracte pentru marfă am investit în utilaje speciale, H neavând utilaje, dar a avut oameni și surse la materia primă. Noi ne-am folosit de mai multe firme mici dintre care și H închirind utilaje ca să facă lucrările respective,"

Totodată, administratorul susține că aceste servicii au fost refacturate, "Prestarea de servicii ce am plătit la H a fost plătită de K către noi, efectiv această prestare a fost plătită de K".

Explicațiile date de administrator nu sunt justificate din punct de vedere economic deoarece cheltuielile cu salariile și asimilate salariilor pe care le-ar fi înregistrat dacă ar fi angajat personal propriu pentru aceste lucrări ar fi fost mult mai mici decât cheltuielile facturate de Societatea H.

Se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin adrese, organele de inspecție fiscală au solicitat bancilor copia extraselor de cont bancar, în lei și în valută ale Societății H precum și datele de identificare ale persoanelor care dețin drept de semnătură la această societate.

Din analiza documentelor și informațiilor primite de la cele cinci bănci, conform fiselor specimene semnături pentru Societatea H ca persoanele autorizate au fost asociat unic și administrator și PF persoana care nu a fost asociat, administrator sau salariat al acestei societăți.

Din extrasele de cont reiese că, contravaloarea facturilor încasate prin banca de la Societatea X au fost retrase în numerar în ziua încasării sau imediat următoare de către PF.

Din contravaloarea prestațiilor de servicii facturate de Societatea H au fost efectuate 5 plăți în numerar conform următoarelor chitanțe... ;

Prin nota explicativă nr. 2 la întrebarea "Din contravaloarea prestațiilor de servicii facturate de către Societatea H au fost achitate și în numerar, cine este persoana care a ridicat banii din partea societății furnizoare?" Administratorul societății l-a numit pe PF, persoana care nu a fost asociat sau salariat al acestei societăți.

Astfel, urmare analizarii documentelor prezentate de societate precum si informatiile transmise de contribuabil, alte persoane, folosirea in scrisurilor, efectuarea de controale incrucisate s-a constatat ca operatiunile constand in servicii de încărcare, manipulare, sortare rumeguș ca fiind achizitionate de la Societatea H nu sunt operatiuni reale, fiind considerate tranzacții fictive, fara scop economic, derulate cu scopul diminuării TVA de plata de catre Societatea X, prin deducerea TVA in baza facturilor emise de societatea prestatoare.

Se retine ca, operatiunile economice derulate de Societatea X cu Societatea H au fost analizate si de organele de cercetare penala urmare sesizarii penale depusa de AJFP-Inspectie Fiscala la Parchetul de pe langa Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal care a fost solutionat prin Ordonanta de clasare .

Se reține ca, prin Ordonanta de clasare emisa în dosarul penal, ramasa definitiva prin necontestare, Parchetul de pe langa Tribunal a dispus:

"Clasarea cauzei privind pe suspectul:

- asociat și administrator al X pentru săvârșirea infracțiunilor de - stabilirea cu rea - credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul de stat" prevazuta si pedepsita de art. 8 alin. 1 din Legea 241/2005 cu aplicarea art. 41 alin. 2 vechiul C.P (3 acte materiale) si " evidențierea in actele contabile sau alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operatiuni reale ori evidențierea altor operatiuni fictive" fapta prevazuta se ped. de art. 9 alin. 1 lit. c) si alin. 2 din Legea 241/2005 cu aplic art. 41 alin. 2 din vechiul C.P. (22 acte materiale) art. 33 lit. a din vechiul C.P. si art. 5 din C.P. autoritate de lucru judecat.

-PF pentru " complicitate la evaziune fiscală" prev. si ped. de art 48 C.P. rap la art. 9 alin. 1 lit. c si alin. 2 din Legea 241/2005 cu aplic art. 41 alin. 2 (22 acte materiale) si art. 5 C.P., și delapidare prev. si ped. de art. 215 ind. 1 alin. 1 din vechiul CP."

Din considerentele Ordonantei de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal , cu privire la achizitiile de servicii de la Societatea H rezulta ca:

„In cauză s-a dispus de către organele judiciare si întocmirea unui raport de expertiza judiciară.

Din Raportul de Expertiza Judiciara Contabila intocmit de catre expert contabil rezulta faptul ca facturile emise de Societatea H catre Societatea X, în perioada 21.09.2010-11.07.2011, aferente lucrărilor de manipulare rumeguș au fost cuprinse în Declarația informativa 394 , de asemenea au fost cuprinse în evidenta contabila a Societății X valoarea sumelor declarate in Declarația 394 acoperă valoarea privind achizițiile societății de la Societatea H pentru perioada analizată.Facturile emise de Societatea H au fost achitate de către Societatea X.

In cauza se mai retine ca, aceleasi fapte, au mai facut obiectul unei cercetari in dosarul penal la Parchetul de pe langa Judecatorie.

Astfel, relația economică dintre Societatea H si Societatea X în perioada 21.09.2010-11.07.2011, aferente lucrărilor de manipulare rumeguș dar si relațiile economice dintre Societatea X cu Societatea D au făcut obiectul dosarului penal la Parchetul de pe lângă Judecătoria.

Parchetul de pe lângă Judecătoria a dispus neînceperea urmăririi penale față de administratorul societății de care s-au efectuat cercetări prealabile sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală - stabilirea cu rea-credință de către contribuabil

a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul consolidat ori compensări datorate bugetului consolidat – prevazute și pedepsite de art. 8 din Legea 241/2005 deoarece fapta nu există, soluție care nu a fost atacata de ANAF așa cum rezultă și din procesul – verbal în care se menționează ca nu a făcut plângere împotriva rezoluției de începere a urmăririi penale.

Din conținutul ordonanței din dosarul Parchetului de pe lângă Judecătoria rezultă:

Prin sesizarea penală înregistrată la Parchetul de pe lângă Judecătoria, Direcția Generală a Finanțelor Publice a solicitat efectuarea cercetărilor față de administratorul SC X arătând că în urma inspecției efectuate la data de 03.05.2012 au rezultat indicii care conduc la suspiciunea că serviciile de manipulare rumeguș efectuate de SC H către societatea administrată de persoana sus menționată reprezintă operațiuni fictive și există posibilitatea ca aceste tranzacții să facă parte dintr-un lanț de tranzacții fictive de tip carusel.

Din actele efectuate în cauză rezultă ca s-a încheiat contractul de prestări servicii între SC H în calitate de prestator servicii și Societatea X în calitate de beneficiar al serviciilor - obiectul contractului fiind de lucrări încărcare și manipulare rumeguș.

Prin contractul .., cele două societăți au convenit continuarea tranzacțiilor, având același obiect, pe o durată de 3 ani.

Conform facturilor fiscale prezentate cu ocazia inspecției fiscale, Societatea H a prestat servicii de încărcare și manipulare rumeguș eliberând facturi fiscale.[...]

În baza art. 228 alin. 6 raportat la art. 10 lit a din C.p s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de administrator sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală faptă prev. și ped. de art 8 alin. 1 din Legea 241/2005, din conținutul ordonanței rezultând ca nu sunt indicii temeinice cu privire la savarsirea infracțiunii de evaziune fiscală - stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani -cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul consolidat ori compensări datorate bugetului consolidat - prev. și ped. de art 8 din Legea 241/2005.

Cu privire la savarsirea acestei infracțiuni constat că astfel cum a fost reținut mai sus, prin ordonanța din dosarul penal, la Parchetul de pe lângă Judecătoria s-a dispus clasarea cauzei.

Această soluție nu are caracter irevocabil, definitiv, nu se bucură de „autoritatea de lucru judecat”, acest caracter fiind recunoscut exclusiv hotărârilor judecătorești, astfel cum rezultă din jurisprudența instanțelor naționale dar și din observarea dispozițiilor art. 340 C.pr.pen. privind „plângerile împotriva soluțiilor de neurmărire sau netrimiteră în judecată” precum și ale art. 335 C.pr.pen. referitoare la redeschiderea urmăririi penale.

Având în vedere aceste prevederi legale însă, se constată că persoana nemulțumită de soluția procurorului avea posibilitatea contestării acesteia, în termenele prevăzute de lege, la procurorul ierarhic superior, respectiv la instanța de judecată, **soluția de neurmărire sau netrimiteră în judecată neputând fi modificată prin formularea unei noi plângeri penale, ci doar prin utilizarea cailor legale de atac, ceea ce îi conferă de fapt soluțiilor de netrimiteră în judecată autoritate relativă de lucru judecat.**

Față de aceste constatări, având în vedere și principiul ne bis in idem (nu de doua ori împotriva aceluși lucru) prev. de art. 6 C.pr.pen. dar și soluția CJUE în cauzele reunite C-187/01 și CU 85/01 Gozutok și Brugge, (în care CJUE a apreciat că principiul ne bis in idem se aplică și în privința procedurilor de încetare a acțiunii penale adoptate fără intervenția unei instanțe judecătorești), constata ca nu se poate pune în mișcare acțiunea penale prev. de art. 16 alin.1) lit.e) C. pr. Pen. respectiv lipsa unei condiții necesare pentru punerea în mișcare a acțiunii penale (nu s-a constatat inexistența împrejurării pe care se întemeia clasarea, sau apariție de fapte sau împrejurări noi din care să rezulte că a dispărut împrejurarea pe care se întemeia clasarea) motiv pentru care se va dispune clasare cu privire la aceasta faptă.

Se are în vedere ca Soluția de clasare dispusă în dosarul de Parchetul de pe lângă Judecătoria chiar dacă a avut în vedere fapta de evaziune fiscală prev și ped de art 8 din Legea 241/2005, aceasta s-a bazat pe faptul ca nu s-a putut proba caracterul fictiv al relațiilor comerciale dintre SC D și SC X pe de-o parte și SC H și SC X pe altă parte.”

La dosarul cauzei se afla și Rezoluția de neincepere a urmăririi penale emisa de Parchetul de pe lângă Judecătoria în dosarul penal în care, cu privire la serviciile de manipulare rumegus efectuate de Societatea H către X, se arata ca:

„Din actele premergătoare efectuate în cauza rezulta ca s-a încheiat contractul de prestari servicii între Societatea H în calitate de prestator servicii și Societatea X în calitate de beneficiar al serviciilor-obiectul contractului fiind lucrări de încărcare și manipulare rumegus.

Prin contract, cele doua societati au convenit continuarea tranzacțiilor având același obiect, pe o durata de 3 ani.

Conform facturilor fiscale prezentate cu ocazia inspecției fiscale, Societatea H a prestat servicii de încărcare și manipulare rumegus eliberand facturi fiscale.

In baza contractului de vanzare-cumparare, Societatea X a achiziționat de la Societatea D două încărcătoare frontale an fabricatie 2007 intocmindu-se facturile fiscale ...

De asemenea, în baza contractului încheiat cu Societatea D, Societatea X a achiziționat echipament de schi.

Pentru achizițiile de echipament sportiv au fost emise facturile fiscale de Societatea D, sumele fiind achitate în totalitate prin virament bancar sau numerar.

Din adresa emisa de Societatea K rezulta ca Societatea X este unul din furnizorii de materie prima, aceasta livrand un volum de metri steri rumegus, din care materie prima, transport, prestari servicii încărcare, anexand la adresa și situația livrarilor lunare.

Comisarii din cadrul Gărzii Financiare au efectuat un control având ca obiect tranzacțiile efectuate de Societatea X constatând că, în perioada martie 2010-august 2011, Societatea H a efectuat livrari de utilaje și a prestat servicii de încărcare și manipulare rumeguș către Societatea X; pentru aceste livrari au fost întocmite facturi fiscale care au fost înregistrate în evidentele contabile și sumele reprezentând contravaloarea prestațiilor au fost plătite, pana la data controlului, prin casierie și virament bancar, aspecte care rezulta și din fisa contului.

In urma verificărilor efectuate încarcatorul frontal a fost identificat în localitate fiind utilizat la încarcarea rumegușului depozitat în zonă.

Incarcatorul a fost identificat la sediul societății M fiind utilizat la încărcarea rumegusului.

Din procesul-verbal de inspecție fiscală rezultă că în urma controlului încrucișat efectuat la Societatea H facturile fiscale având ca obiect servicii manipulare rumegus au fost înregistrate în jurnalul pentru vânzări în luna în care au fost emise, au fost cuprinse în deconturile de TVA și s-a colectat TVA aferentă însă din evidența contabilă a societății rezultă ca nu deține în patrimoniu mijloace fixe pentru executarea acestor lucrări, nu s-a identificat comanda, situații de lucrări sau alte documente care să justifice efectuarea serviciilor sau contract încheiat între cele două societăți, nici locul prestării serviciilor.

Din declarația imputernicitului administratorului Societății H rezultă ca lucrările de manipulare rumegus au fost executate cu utilajele închiriate în baza contractului încheiat cu Societatea M însă în urma verificărilor datelor din aplicația ANAF și INFOPC rezultă ca aceasta din urma societatea a depus ultima declarație 394 privind livrările/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național în semestrul I 2010 în care nu a declarat nicio tranzacție cu S.

Aceasta din urma împrejurare nu se coroborează cu declarațiile reprezentanților celor două societăți și nici cu constatările efectuate de Garda Financiară , din care rezultă că pentru aceste livrări au fost întocmite facturi fiscale care au fost înregistrate în evidențele contabile și sumele reprezentând contravaloarea prestațiilor au fost plătite, până la data controlului, prin casierie și virament bancar, aspecte care rezultă și din fișa contului, și nici cu adresa emisă de K care confirmă faptul că Societatea X este unul din furnizorii de materie primă, aceasta livrând metri steri rumegus neexistând indicii temeinice cu privire la savarsirea infractiunii de stabilire cu rea-credința de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.”

Pentru motivele mai sus prezentate , organul de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria , prin Rezoluția emisă în dosarul a dispus „neînceperea urmăririi penale privind pe administrator fata de care s-au efectuat cercetări prealabile sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscală stabilirea cu rea -credința de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat - prev.si ped de art.8 din Legea nr.241/2005 deoarece fapta nu există.”

Se reține ca, prin Rezoluția de neîncepere a urmăririi penale emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria în dosar , urmare probatoriului administrat în cauză, organul de cercetare penală a apreciat ca , deși nu se coroborează declarația imputernicitului administratorului Societății H din care rezultă ca lucrările de manipulare rumegus au fost executate cu utilajele închiriate în baza contractului încheiat cu Societatea M cu declarațiile reprezentanților celor două societăți și nici cu constatările efectuate de Garda Financiară din care rezultă că pentru aceste livrări au fost întocmite facturi fiscale care au fost înregistrate în evidențele contabile și sumele reprezentând contravaloarea prestațiilor au fost plătite, până la data controlului, prin casierie și virament bancar, aspecte care rezultă și din fișa contului, și nici cu adresa emisă de K care confirmă faptul că Societatea X este unul din furnizorii de materie primă, aceasta livrând un volum de metri steri rumegus , nu există indicii temeinice cu

privire la savarsirea infractiunii de stabilire cu rea-credința de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contributiilor având ca rezultat obtinerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensari datorate bugetului general consolidat.

Din Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal se reține ca organul de cercetare penala a constatat ca prin Ordonanta emisa la Parchetul de pe lângă Judecatorie s-a dispus clasarea cauzei iar persoana nemulțumită de soluția procurorului avea posibilitatea contestării acesteia, în termenele prevăzute de lege, la procurorul ierarhic superior, respectiv la instanța de judecată, soluția de neurmărire sau netrimitere în judecată neputând fi modificata prin formularea unei noi plângeri penale, ci doar prin utilizarea cailor legale de atac, ceea ce îi conferă de fapt soluțiilor de netrimitere în judecată autoritate relativă de lucru judecat.

Se reține ca Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal s-a dispus clasarea cauzei privind pe administratorul X pe motiv de autoritate de lucru judecat, având în vedere și principiul ne bis in idem(nu de doua ori împotriva aceluasi lucru).

De asemenea, se reține ca prin Rezolutia de neincepere a urmaririi penale emisa de Parchetul de pe langa Judecatorie si Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal organele de cercetare penala au judecat doar latura penala a faptelor savarsite de reprezentantul legal al Societatii X.

La art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Avand in vedere ca ,prin Rezolutia de neincepere a urmaririi penale emisa de Parchetul de pe langa Judecatorie si Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul Harghita , s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.8, art.9 alin.1 lit.c) și art. 9 alin.(2) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale si nu s-a judecat si latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatie, ordonantele de clasare emise de organele de cercetare penala în cauza în speta.

Luând în considerare dispozitiile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organul de solutionare a contestatiei prin adresa a solicitat organului de inspectie fiscala un punct de vedere privind solutionarea contestatiei în raport cu solutia organelor penale .

Prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P., organul de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie fiscala precizeaza ca își menține punctul de vedere formulat prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala iar prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organul de inspectie fiscala a propus respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capăt de cerere.

Se reține ca, potrivit dispozițiilor Codului fiscal care reglementează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, mai sus enunțate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

De asemenea, se reține ca legiuitorul conditionează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Referitor la îndeplinirea cerințelor de formă, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor reprezentând servicii de manipulare rumeguș emise de Societatea H care au fost întocmite cu încălcarea prevederilor art.155 alin.(5) lit.d și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că nu conține adresa completă a cumpărătorului și nici adresa completă a furnizorului.

De asemenea, se reține ca urmare analizării documentelor prezentate de societatea contestată precum și utilizării mijloacelor de probă administrate în cauză, mai sus prezentate s-a constatat că operațiunile constând în achiziții de servicii de încărcare, manipulare, sortare rumeguș de la Societatea H nu sunt operațiuni reale, fiind considerate tranzacții fictive, fără scop economic, derulate cu scopul diminuării TVA de plată de către Societatea X prin deducerea TVA în baza facturilor emise de societatea prestatoare.

Prin urmare, se reține ca facturile reprezentând servicii de încărcare, manipulare, sortare rumeguș emise de Societatea H, înregistrate în evidențele contabile ale Societății X nu reflectă operațiuni reale și nu au calitate de document justificativ de înregistrare în contabilitate.

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede:

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

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

În speta sunt aplicabile și dispozițiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46, prevede:

"46.-(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.

În conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. În cazuri rare, atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiul prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrării in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea; forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica.

În speta fiind vorba de achizitii de servicii, din prevederile legale mai sus enuntate rezulta ca dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei iar in cazul prestarilor de servicii faptul generator si exigibilitatea taxei intervin la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate , in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

În speta, au fost analizate contractele de prestari servicii însă acestea nu preved modalitatea de receptie a serviciilor, modalitatea de facturare si de plata, locul unde se prestează serviciile nu contin mentiuni referitoare la utilajele utilizate, nu rezulta din contracte cine este proprietarul materiei prime.

Situatiile de lucrari existente la dosarul cauzei cuprind doar o situatie a facturilor primite de la Societatea H cu cantitatile de rumeguș inscrite in facturi, fara a fi detaliate serviciile efectiv prestate, timpul lucrat, tariful orar.

Dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, din situatiile de lucrări prezentate pentru justificarea prestării efective a acestor servicii reiese ca societatea contestatara a livrat mai multe camioane cu rumeguș la Societatea K, cea mai mare parte a lucrărilor de incarcare, manipulare si sortare a rumegușului fiind efectuate de SocietateaX, diferența fiind efectuata de Societatea H.

Mai mult, Societatea H nu detinea utilajele necesare prestarii de servicii, reprezentantul legal al Societatii X recunoscand faptul ca serviciile facturate au fost

efectuate de Societatea H cu utilajele acesteia, insa neavand oameni care sa presteze astfel de servicii s-a folosit de mai multe firme mici dintre care si H, inchiriind utilaje ca sa faca lucrările respective.

Avand in vedere ca Societatea H nu detine utilajele necesare efectuării prestării de servicii se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de manipulare, transport si sortare rumeguș facturate reprezintă de fapt numai cheltuiala cu forța de munca, utilajele apartinand Societatii X.

Argumentul societății contestatare potrivit caruia, la începutul colaborării, Societatea H avea incheiat un contract de inchiriere utilaje cu Societatea M care a fost reziliat nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în condițiile în care urmare administrării mijloacelor de proba s-a constatat ca Contractul , la care face referire reprezentantul Societatii H încheiat între Societatea H cu Societatea M a avut valabilitate pe perioada iulie-decembrie 2010 si nu are ca obiect închirierea de utilaje, obiectul acestuia fiind:” Amenajare teren; denivelarea umpluturii existente pe teren; colectarea si transportarea deșeurilor; incarcare, manipulare rumeguș.”

Din declarațiile 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri afectuate pe teritoriul național întocmite depuse de către Societatea H rezulta ca aceasta a declarat achiziții de la Societatea M in semestrul I si II 2010, insa din informațiile preluate din portalul informatic FISCNET, rezulta ca Societatea M a depus ultima declarație informativa 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național pe semestrul I 2010 si nu a declarat nicio tranzacție cu Societatea H. Prin deconturile de TVA a declarat doar TVA deductibila, prin ultimul decont de TVA depus, pentru luna martie 2011, a declarat sold negativ de TVA pe care nu l-a solicitat la rambursare. Societatea M nu a avut angajați si a fost declarata inactiva din septembrie 2012.

Astfel, nu rezulta ca Societatea M ar fi inchiriat utilaje sau ar fi prestat servicii de incarcare , manipulare rumeguș pentru Societatea H, astfel ca argumentul societatii contestatare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia, avand astfel de utilaje in proprietate, a fost incheiat contractul de inchiriere cu Societatea H prin care , societatea contestatara a dat in folosinta incarcatoarele frontale pentru o perioada de 3 ani incepand cu decembrie 2010 ,mentionam:

Dupa cum s-a aratat si mai sus din decembrie 2010, Societatea X a încheiat Contractul de inchiriere cu Societatea H, avand ca obiect inchirierea a doua incarcatoare frontale pe o perioada de trei ani , chiria lunara prevăzută in contract fiind de ... lei. Contractul nu cuprinde clauze privind modalitatea de facturare si termenul de plata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca a fost emisa o singura factura de chirie respectiv factura ..., prin care s-a facturat chirie pe anul 2011.

Se retine ca, in vederea analizării realității si necesității încheierii acestui contract de închiriere, organele de inspectie fiscala au verificat fisa mijlocului fix a celor doua incarcatoare frontale si au constatat ca încărcătorul frontal cu nr. de inventar 0005/bis a fost vândut de Societatea X catre Societatea V, societate afiliata, in baza facturii .

Acest utilaj a fost dat in folosința in luna noiembrie 2010 iar conform contractului de închiriere a fost inchiriat Societatii H începând cu decembrie 2010.

Din factura emisa către Societatea H rezulta ca la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor este inregistrata mentiunea "chirie pe anul 2011 incarcatoare telescopice nr. 1 conf.contr. si chirie pe anul 2011 incarcatoare telescopice conf.contr. " insa incarcatorul frontal pentru care s-a facturat chirie pe un an a fost in proprietatea societății numai doua luni, in luna februarie fiind facturat către Societatea V.

Astfel, in mod legal s-a constatat ca factura nu conține operațiuni reale.

Mai mult, in Rezolutia de neincepere a urmaririi penale , organul de cercetare penala mentioneaza ca urmare verificarilor efectuate, incarcatorul frontal a fost identificat în localitatea .., fiind utilizat la incarcarea rumegușului depozitat în zonă iar incarcatorul a fost identificat la sediul societății M fiind utilizat la incarcarea rumegușului.

Astfel, argumentul societății contestatare potrivit caruia ar fi inchiriat utilajele în cauza societății H nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta contrariul.

In aceste conditii nu se justifica necesitatea achizitiei de servicii de manipulare, transport si sortare rumeguș de la Societatea H.

Din prevederile legale mai sus invocate rezulta ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata si de indeplinirea cerintelor de fond, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere .

Pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau iar in speta , din documentele existente la dosarul cauzei, mai sus analizate s-a constatat ca serviciile în cauza au fost efectuate cu utilajele apartinand societății contestatare și de fapt ar fi trebuit facturata numai cheltuiala cu forța de munca, care este mult mai mica.

Mai mult, din situatiile de lucrări prezentate a rezultat societatea a livrat mai multe camioane cu rumeguș la Societatea K cea mai mare parte a lucrărilor de incarcare, manipulare si sortare a rumegușului fiind efectuate de Societatea X cu angajații și utilajele proprii.

Existenta unor contracte de prestari servicii incheiate intre persoanele juridice care nu contin elemente precum modalitatea de receptie a serviciilor, modalitatea de facturare si de plata, locul unde se prestează serviciile, a unor facturi care nu contin toate elementele prevazute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, situatii de lucrări intocmite lunar sau pentru doua luni care cuprind doar o situatie a facturilor primite de la Societatea H cu cantitatile de rumeguș inregistrate in facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere taxei pe valoarea adaugata deoarece acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca o fictiune, contribuabilul trebuind sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator , necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente realizarii veniturilor impozabile respectiv operatiunilor sale taxabile.Dovezile(probele) aduse de contribuabil trebuie sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activitatii desfasurate.

Potrivit prevederilor art. 64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, în vigoare pe perioada verificata:

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

iar în conformitate cu prevederile art.65 din același act administrativ fiscal:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

De asemenea, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) și nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.**

Astfel, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Nu în ultimul rând, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislația comunitară, care condiționează deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În speta, după cum au constatat și organele de inspecție fiscală, societatea contestată nu a justificat necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul sau de către Societatea H.

Se reține astfel că, societatea contestată nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că au fost respectate prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speta similară.

În Decizia nr.1325/2012, Inalta Curte de Casatie si Justitie a reținut faptul ca" *urmare prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal persoana impozabila care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie sa justifice prestarea serviciilor cu documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate*" precum si faptul ca *"efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata, caci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o fictiune, folosirea sintagmei serviciul sa fie prestat implica prezentarea dovezilor de prestare a realitatii serviciilor prestate"*.

In Decizia nr. 1261/2014, Inalta Curte de Casatie si Justitie a retinut faptul ca:

"pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului.

Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii, legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevazute cu titlu exemplificativ cateva mijloace de proba admisibile pentru a dovedi ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata, inasa pot fi produse de catre contribuabil si alte probe in functie de specificul activitatii desfasurate.

In privinta legaturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie sa se aiba in vedere posibilitatile interne ale societatii fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia."

In Decizia nr. 398/2016, Inalta Curte de Casatie si Justitie a retinut faptul ca:

"pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie indeplinite atat conditiile de fond(legate de persoana impozabila, existenta achizitiei si destinatiei acesteia)cat si de forma (existenta unei facturi si conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal).

Referitor la indeplinirea conditiilor de fond sunt aplicabile dispozitiile art.49 CPF, potrivit carora, pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal, in conditiile legii administreaza mijloacele de proba, putand proceda, printre altele, la solicitarea de informatii de orice fel din partea contribuabililor si a altor persoane precum si la administrarea probei cu inscrisuri.

Asadar, contrar sustinerilor recurentej, detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informatiile prevazute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal nu dovedeste decat indeplinirea conditiilor de forma.Pentru verificarea conditiilor de fond privind realitatea datelor inscrise in factura sau destinatia achizitiei, autoritatea fiscala poate sa ceara informatii sau documente contabile suplimentare."

In conditiile in care, societatea contestatara nu a facut dovada ca serviciile in cauza au fost prestate efectiv si sunt necesare operatiunilor sale taxabile se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea H în conditiile în care nu s-a făcut dovada necesitatii achizitiei de servicii în scopul realizarii de operațiuni taxabile și mai mult s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu sunt in concordanta cu realitatea in conditiile in care un s-a facut dovada ca serviciile au fost efectiv prestate

de Societatea H, aceasta din urma nefacand dovada ca ar fi detinut utilajele necesare prestarii serviciilor.

Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia nr.5679/2013 precizeaza ca in conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

În aceste condiții se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile în cauza în temeiul art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioara, in vigoare pe perioada verificata , potrivit caruia:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, sau a unei taxe in intelesul prezentului cod , autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Se retine ca, in speta reincadrarea tranzactiilor a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a ANAF, informatiilor transmise de alte organe de control, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Potrivit art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

“Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.”

Iar potrivit art.7 din acelasi act normativ

“(2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

și se va respinge ca neîntemeiata contestația formulată de Societatea X cu privire TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere.

2. În ceea ce privește TVA aferentă achiziției de utilaje de la Societatea D, respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA înregistrată în evidențele contabile ale Societății X în baza facturilor emise de furnizorul D în condițiile în care urmare probatoriului administrat în cauză s-a constatat că achizițiile de utilaje nu au la bază documente justificative care să probeze realitatea operațiunilor.**

În fapt, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile achiziția a două încărcătoare frontale și a dedus TVA în baza facturilor emise de Societatea D.

Urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de Societatea D nu cuprind informații privind expediția mijloacelor fixe, respectiv lipsește numele delegatului, mijlocul de transport, data expedierii, nu sunt semnate de primire și de către delegat. Pe facturi, la date privind expediția, este menționat "Prin posta" și nu au fost întocmite avize de expediție.

De asemenea, urmare administrării mijloacelor de probă în conformitate cu prevederile art.49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate între Societatea X și Societatea D sunt operațiuni fictive, disimulând realitatea prin crearea aparentei existenței unor operațiuni, care în fapt nu au existat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în speta Societatea X a efectuat o achiziție intracomunitară de mijloace fixe iar Societatea D a fost interpusă în lanțul de tranzacționare societatea din Marea Britanie – X cu scopul de a crea documente de proveniență de pe teritoriul național, respectiv factura de vânzare cu TVA, în vederea înregistrării TVA de rambursat.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacția dintre societatea din Marea Britanie și Societatea D și tranzacția dintre Societatea D și Societatea X iar în temeiul prevederilor art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au reconsiderat tranzacția ca fiind o achiziție intracomunitară efectuată direct de Societatea X de la societatea din Marea Britanie și au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatea D, în conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestată consideră că susținerile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora Societatea D ar fi interpusă în lanțul tranzacțional nu au suport real, nu sunt dovedite și trebuie verificate. Contrar celor susținute în răspunsul dat de societatea din Marea Britanie, X nu a avut nicio legătură cu cumpărarea acestor utilaje de la aceasta

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

societate si considera ca trebuie verificat care dintre aceste societati poate efectua tranzactii intracomunitare si raportat la acest aspect trebuie analizata situatia nu numai in baza suspiciunilor organelor de inspectie fiscala.

In drept, la art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada verificata, se prevede:

-art.145

"1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România;

c) operatiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

-art.146

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii în cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;"

Avand in vedere prevederile legale incidente spetei se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

Iar potrivit pct.46 din același act normativ:

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel puțin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, si anume:

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în deținerea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;”

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Societatea X a înregistrat in evidentele contabile achiziția a doua incarcatoare frontale si a dedus TVA in baza facturilor emise de Societatea D.

In vederea justificarii achizitiei de bunuri, societatea contestatara a prezentat Contractul de vanzare-cumparare avand ca obiect achizitia încărcătorului frontal .

Conform prevederilor contractului, prețul total al mărfurilor este de ... cu TVA , plata urmând a se face prin virament bancar, in termen de 60 de zile de la livrare.Aceste utilaje au fost plătite integral prin banca in perioada 20.01.2011-20.01.2012, conform fisei analitice a furnizorului Societatea D .

Utilajele au fost înregistrate în evidența contabilă a Societății X ca mijloace fixe cu numerele de inventar 0005 și 0005/bis.

Cu privire la facturile de achiziție care au înscrise la rubrica furnizor Societatea D s-a constatat că acestea nu cuprind informații privind expediția acestor mijloace fixe, respectiv lipsește numele delegatului, mijlocul de transport, data expedierii, nu sunt semnate de primire și de către delegat. Pe facturi, la date privind expediția, este menționat "Prin poșta" și nu au fost întocmite avize de expediție.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale cu privire la achiziția de utilaje efectuată de societatea contestată de la Societatea D, organele de inspecție fiscală au utilizat mijloacele de probă, conform art.49 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

Prin Nota explicativă nr.1, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății să prezinte cartea tehnică, instrucțiunile de utilizare, certificatul de garanție și să precizeze mijlocul de transport cu care s-au transportat aceste utilaje.

Din răspunsul dat de administratorul societății rezultă că utilajele au fost predate la un punct de lucru al X. Utilajele erau tehnic noi, aveau în jur de 100- 300 ore de funcționare, erau echipate cu vilă, graifer și cupa de încărcare. Fișa tehnică nu era necesară pentru utilaje, deoarece societatea mai deține utilaje de acest tip, din anul 2008, cunoaște utilajele și a fost multumit de cum funcționează, acesta fiind motivul pentru care a mai comandat încă 2; arată că utilajele au fost aduse pe roți la firmă.

Prin Nota explicativă nr. 1, organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare la procesul-verbal de predare-primire și contractul de vânzare-cumpărare în care nu au fost trecute persoanele care au reprezentat societățile la încheierea contractului, precum și la predarea utilajelor.

La această întrebare, reprezentantul legal al societății a răspuns că în procesul-verbal sunt trecute persoanele care au reprezentat societățile și ei au semnat procesul-verbal.

Cu privire la Societatea D din informațiile existente în baza de date ANAF s-a constatat că această societate a fost programată pentru inspecție fiscală parțială, în cursul anului 2011, pentru verificarea soldului sumei negative de T.V.A. solicitată la rambursare. O echipă de inspecție fiscală din cadrul DGFP s-a deplasat la sediul Societății D, în vederea verificării inspecției fiscale însă la această adresă nu a găsit pe nimeni, constatându-se totodată că la această adresă nu se desfășoară nicio activitate.

Nici urmărire invitațiilor transmise de organele de inspecție fiscală la sediul societății precum și la domiciliul reprezentantului legal al societății, dl. Kaffai Zoltan (invitația fiind transmisă aceștia, confirmată de primire), nu au fost prezentate actele contabile iar inspecția fiscală nu s-a putut efectua.

În Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA aferentă tranzacțiilor efectuate între Societatea D și Societatea X pe motiv că acestea sunt fictive în condițiile în care societatea furnizoare s-a sustras de la verificările financiare și fiscale.

Din aplicația Fiscnet, referitor la Societatea D, au rezultat următoarele informații:

-societatea s-a înființat în octombrie 2010 fiind înregistrată la ORC, sediul social declarat este în localitatea ... conform contractului de închiriere, contractul de închiriere având valabilitate pe de 6 luni;

-la aceeași data au fost înregistrate încă 9 societăți comerciale;
-a depus deconturi de TVA pentru perioada octombrie 2010- ianuarie 2011 prin care declara sold negativ de TVA la sfârșitul fiecărei perioade;

-declara achiziții fictive de la Societatea L și Societatea K care nu declara livrările de la Societatea M în condițiile în care aceasta societate declara achiziții (toate cele 3 societăți sunt în curs de cercetare penală pentru evaziune fiscală).

Din Fișa contului 401 "Furnizori"-D, prezentată de societatea contestată, urmarea refacerii inspecției fiscale s-a constatat "sold zero".

Din aplicația C-Lynx, a rezultat că Societatea D a declarat în luna noiembrie 2010 o achiziție intracomunitară de la societatea din Marea Britanie.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale se reține că prin adresa, organele de inspecție fiscală au solicitat informații Compartimentului de Informații Fiscale cu privire la achiziția intracomunitară efectuată de Societatea D.

Din informațiile primite, prin intermediul A.N.A.F.-D.G.I.F.-Serviciul Central de Legături, de la autoritățile din Marea Britanie, cu privire la contribuabilul din Marea Britanie rezulta:

Directoarea societății este d-na J. Pe lângă sediu, societatea deține și spații suplimentare, folosite în cazurile în care utilajele sunt depozitate înainte de a fi vândute mai departe.

Activitatea comercială a societății constă în comercializarea utilajelor, respectiv excavatoarelor și pieselor marca JCB.

Bunurile au fost livrate în România respectiv sediul Societății D, reprezentanții societății din Marea Britanie făcând afaceri cu dl. S, care a fost declarat a fi agentul care a intermediat afacerea și a fost doar un agent care a prezentat Societatea D, societății din Marea Britanie; S a contactat societatea prin intermediul site-ului acesteia și toate înțelegerile, toate detaliile acestor tranzacții fiind stabilite cu el.

Cu privire la denumirea, adresa transportatorului, autoritatea fiscală din Marea Britanie informează că societatea engleză nu a organizat livrarea bunurilor, acest lucru fiind organizat de Societatea D.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că reprezentantul legal al societății de transport din România declară că nu a efectuat acest transport pentru D.

Referitor la tranzacțiile intracomunitare desfășurate între cele două societăți, reprezentanții societății engleze declară că au făcut afaceri numai cu S, specificând faptul că nu au avut nicio relație cu el nici înainte și nici după această tranzacție.

Se reține că, autoritatea fiscală din Marea Britanie la răspunsul formulat a atasat și corespondența comercială între părți, respectiv factura, e-mailuri.

Din corespondența purtată prin e-mail de S cu societatea din Marea Britanie s-a constatat că persoana de contact din România era foarte nehotărâtă în ceea ce privește societatea comercială pe numele căreia să fie emisă factura, astfel inițial s-a solicitat să fie emisă pentru Societatea H, apoi pentru Societatea X, iar apoi s-a revenit că factura să fie emisă pentru Societatea H, ca în final factura să fie emisă pentru Societatea D, astfel;

Prin primul e-mail transmis de S către societatea din Marea Britanie se solicita să se întocmească factura către cumpărătorul SC H;

Al doilea e-mail a fost transmis în aceeași zi, prin care au fost transmise din nou datele de identificare ale Societății H (în limba română) și s-a solicitat ca în factura să fie evidențiată separat valoarea bunurilor și a comisionului.

În aceeași zi, S revine cu un e-mail prin care solicită ca factura să fie emisă pentru cumpărătorul Societatea X și transmite datele de identificare ale acestei societăți comerciale (denumire, adresa, număr de înregistrare în scopuri de TVA).

După 25 de minute, S revine cu un e-mail prin care îl roagă să întocmească factura totuși pentru H.

Societatea engleză a verificat prin Europa site- Validation codul de TVA al SC H și a aflat că codul Societății H este invalid, motiv pentru care factura nu se putea emite în regim de scutire de TVA.

Ziua următoare, S solicită ca factura să fie emisă pentru Societatea D și transmite datele de identificare ale acestei societăți pentru înscrierea în factura.

Societatea engleză a verificat prin Europa site - Validation codul de TVA al Societății D și a aflat că, codul este invalid, deoarece Societatea D nu era înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari.

Urmare cererii, A.F.P. a emis în aceeași zi Decizia privind înregistrarea înscrierii în Registrul operatorilor intracomunitari a Societății D.

Decizia se regăsește în copie în documentația transmisă electronic de autoritățile din Marea Britanie, din verificarea acesteia rezultând că a fost transmisă către S de la faxul aparținând Societății X.

Societatea din Marea Britanie a emis către Societatea D.

Totodată, se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscal, organele de inspecție fiscală prin adrese au solicitat bancii copia extraselor de contă bancar, în lei și în valută, ale Societății D și Societății H, precum și datele de identificare ale persoanelor care dețin drept de semnătură la aceste societăți.

Din documentele comunicate de bancă a rezultat următoarele:

Din Fișele specimene semnături pentru Societatea D reiese că persoanele autorizate au fost K (asociat unic și administrator) și PF, fără să fie înscrisă funcția acestuia. Societatea D nu a avut niciun angajat, iar PF a avut specimen de semnătură și la Societatea H.

Din extrasele de cont ale celor două societăți reiese că Societatea H a încasat de la Societatea X suma în baza OP din care a virat în baza OP suma către Societatea D.

Conform extraselor de cont, suma încasată de la Societatea X reprezintă contravaloare facturi restante, iar suma plătită către Societatea D reprezintă contravaloare facturi neplătite.

Din declarația informativă "394" rezultă că în anul 2010 au fost declarate achiziții de la Societatea D de către Societatea H, organele de inspecție fiscală constatând că suma virată nu putea să reprezinte facturi neachitate, așa cum s-a declarat la bancă.

Din extrasul de cont al Societății D rezultă că a fost încasată de la Societatea H suma totală din care a fost cumpărată suma de ... GBP, din care, în aceeași zi s-a achitat către societatea engleză suma de ... GBP și s-au plătit comisioane bancare în suma de ... GBP.

Utilajele achiziționate la valoarea de ... GBP, echivalentul a ... lei, au fost facturate de Societatea D către Societatea X la valoarea de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei pentru care societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate precum și a informațiilor primite de la autoritatea fiscală din Marea Britanie, s-a constatat că achiziția intracomunitară de mijloace fixe s-a efectuat în fapt de Societatea X, iar Societatea D a fost interpusă în acest lanț de tranzacționare cu scopul de a crea documente de

proveniența de pe teritoriul național, respectiv factura de vânzare cu TVA, în vederea înregistrării unui TVA de rambursat pentru Societatea X.

Se retine că, operațiunile economice derulate între Societatea X și Societatea D au fost analizate și de organele de cercetare penală urmând sesizării penale depuse de AJFP -Inspectie Fiscala la Parchetul de pe lângă Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal, care a fost soluționat prin Ordonanța de clasare.

După cum s-a arătat și la pct.III, 1) din prezenta decizie, prin Ordonanța de clasare emisă în dosarul penal, ramasă definitivă prin necontestare, Parchetul de pe lângă Tribunal a dispus clasarea cauzei privind asociatul și administratorul Societății X, pentru săvârșirea infracțiunilor de - stabilirea cu rea - credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul de stat" prevăzută și pedepsită de art. 8 alin. 1 din Legea 241/2005 cu aplicarea art. 41 alin. 2 vechiul C.P (3 acte materiale) și " evidențierea în actele contabile sau alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive" faptă prevăzută se ped. de art. 9 alin. 1 lit. c) și alin. 2 din Legea 241/2005 cu aplic art. 41 alin. 2 din vechiul C.P. (22 acte materiale) art. 33 lit. a din vechiul C.P. și art. 5 din C.P., pe motiv de „autoritate de lucru judecat”.

Din considerentele Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunal în dosarul penal cu privire la achizițiile de mijloace fixe de la Societatea D, rezultă:

„Cu privire la achiziția din luna noiembrie 2010 a doua încărcătoare frontale în valoare totală de la SC D, în cauză s-a dispus efectuarea unei expertize tehnice;

Din Raportul de Expertiza Tehnică Judiciară întocmit de către Inginer rezultă că prețul de achiziție a încărcătorului la nivelul anului 2010 (respectiv în perioada achiziționării) este...

Având în vedere aceste aspecte se concluzionează că prețul celor două încărcătoare nu este supraevaluat.

Noțiunea de „cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale” desemnează sfera obligațiilor patrimoniale inexistente în realitatea juridică, despre care contribuabilul face vorbire în situațiile sale contabile și financiare.

Este vorba despre o cheltuielă inexistentă faptic și juridic, dar transpusă în realitatea scriptică.

Așa cum s-a arătat în literatura de specialitate (V. Dabu în Dreptul nr. 4/2006), noțiunea de „operațiuni fictive” este genul proxim al noțiunii de „cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale”. Aceasta include operațiunile privind cheltuieli nereale, precum și alte operațiuni fictive.

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.

Prin prezenta operațiune economică se constată că cheltuielile efectuate de X către SC D a existat în realitate, fiind consemnate în facturile de achiziție și de asemenea nu este nici mai mare decât cele reale (aspect constatat de raportul de expertiză) motiv pentru care nu poate fi considerate ca fictivă.

*Mai mult chiar organele fiscale au concluzionat în raportul de inspecție fiscală, că în baza art.11 alin. 1) din Codul Fiscal, **această operațiune trebuie reconsiderată ca fiind o achiziție intracomunitară efectuată de SC X cu Societatea din Marea Britanie**, aspect care confirmă faptul că în speța este vorba de o chestiune fiscală și*

nu penală, fiind incident cazul prev de art. 16 alin. 1 lit b) teza 2 din Codul de procedura penala.[...]

Se are în vedere ca Soluția de clasare dispusă în dosarul penal de Parchetul de pe lângă Judecătoria chiar dacă a avut în vedere fapta de evaziune fiscală prev și ped de art 8 din Legea 241/2005, aceasta s-a bazat pe faptul ca nu s-a putut proba caracterul fictiv al relațiilor comerciale dintre SC D și SC X pe de-o parte și SC H și SC X pe altă parte.”

La dosarul cauzei se afla și Rezoluția de neincepere a urmaririi penale emisa de Parchetul de pe lângă Judecătoria, în dosarul penal prin care s-a dispun neinceperea urmaririi penale privind asociat și administrator al X.

În considerentele Rezoluției, cu privire la achiziția de mijloace fixe se specifica faptul ca:

"Deși din declarația administratorului societății D rezulta ca nu a avut relații comerciale cu Societatea X și nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiar-fiscale, cercetarile prealabile au relevat faptul ca acesta are calitate de asociat unic și administrator al mai multor societati comerciale, iar cele doua utilaje au fost aduse de acesta din Germania, fiind de altfel identificate fizic in localitatea .. și la sediul M, condiții in care nu poate fi probat caracterul fictiv al acestor tranzacții."

Dupa cum s-a aratat și mai sus prin Ordonanța de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal , se reține ca organul de cercetare penala a constatat ca prin Ordonanța din dosarul penal emisa la Parchetul de pe lângă Judecătoria s-a dispus clasarea cauzei iar persoana nemulțumită de soluția procurorului avea posibilitatea contestării acesteia, în termenele prevăzute de lege, la procurorul ierarhic superior, respectiv la instanța de judecată, soluția de neurmărire sau netrimitere în judecată neputând fi modificata prin formularea unei noi plângeri penale, ci doar prin utilizarea cailor legale de atac, ceea ce îi conferă de fapt soluțiilor de netrimitere în judecată autoritate relativă de lucru judecat.

Se reține ca astfel ca, prin Ordonanța de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal prin Rezoluția de neincepere a urmaririi penale emisa de Parchetul de pe langa Judecătoria in dosarul penal organele de cercetare penala au judecat doar latura penala a faptelor savarsite de reprezentantul legal al Societatii X.

La art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare se prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Avand in vedere ca ,prin Rezoluția de neincepere a urmaririi penale emisa de Parchetul de pe langa Judecătoria in dosarul penal și Ordonanța de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal , s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.8, art.9 alin.1 lit.c) și art. 9 alin.(2) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și nu s-a judecat și latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatie, ordonantele de clasare emise de organele de cercetare penala în cauza în speta.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Luând în considerare dispozițiile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organul de soluționare a contestației prin adresa a solicitat organului de inspecție fiscală un punct de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor de cercetare penale data în dosarul penal .

Prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P., organul de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspecție fiscală precizează ca își menține punctul de vedere formulat prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulată de Societatea X împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală iar prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de inspecție fiscală a propus respingerea contestației ca neintemeiată pentru acest capăt de cerere.

Potrivit dispozițiilor Codului fiscal care reglementează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA să dețină documente justificative.

De asemenea, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Or, în cauza supusă analizei s-a constatat că tranzacțiile efectuate în cauza nu sunt în concordanță cu realitatea în condițiile în care din documentele prezentate de societatea contestată și urmare administrării mijloacelor de probă mai sus prezentate s-a constatat că de fapt, Societatea X a realizat o achiziție intracomunitară de mijloace fixe iar Societatea D a fost interpusă în lanțul de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniență de pe teritoriul național respectiv factura de vânzare cu TVA în scopul înregistrării unui TVA deductibilă implicit TVA de rambursat.

Acest lucru rezultă din documentele existente la dosarul cauzei și anume:

-în răspunsul primit de la autoritatea fiscală din Marea Britanie, înregistrat la A.J.F.P.-Compartimentul de Informații Fiscale , la care a fost atașată și corespondența (factura, e-mailuri) purtată de societatea furnizoare din Marea Britanie și persoana de contact din România, rezultă că persoana de contact din România este nehotărâtă în ceea ce privește societatea pe numele căreia să fie emisă factura, astfel inițial s-a solicitat ca factura să fie emisă pe Societatea H , apoi pe Societatea X , iarăși s-a revenit la Societatea H , ca în final factura să fie emisă pe Societatea D urmare înregistrării acesteia în Registrul operatorilor intracomunitari conform Deciziei .

-Decizia emisă de autoritatea fiscală din România a fost transmisă societății din Marea Britanie de pe numărul de fax al Societății X, de unde rezultă că aceasta deținea toate informațiile cu privire la achiziția de mijloace fixe , informații referitoare la mijloacele fixe achiziționate (serie, an fabricație, preț de achiziție din Marea Britanie).

-plata mijloacelor fixe către societatea din Marea Britanie s-a efectuat de Societatea X prin virarea sumei către Societatea H care a virat suma către Societatea D, aceasta din urmă cumpărând suma de ... GBP din care în aceeași zi s-a achitat către societatea din Marea Britanie suma .. GBP și s-au plătit comisioane bancare în valoare de... GBP; din documentele prezentate de banca rezultă că operațiunile în cauza au fost efectuate de către PF, persoana autorizată la Societatea H și Societatea D, conform fișei specimene semnate.

-in contractul încheiat între Societatea D și Societatea X este înscrisă seria utilajelor și anul de fabricație în condițiile în care factura privind achiziția de utilaje a fost emisă de societatea din Marea Britanie, rezultă ca Societatea X negociase anterior cu furnizorul și deținea toate informațiile privind mijloacele fixe care urmau a fi achiziționate.

Se reține că, organele de cercetare penală în Rezoluția de neîncepere a urmăririi penale emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria în dosarul penal, făcând referire la operațiunile economice ca fiind derulate între Societatea X și Societatea D, specifică faptul că reprezentantul legal al societății D a declarat că nu a avut relații comerciale cu Societatea X și nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiare-fiscale.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că transportatorul utilajelor din Marea Britanie declară că nu a efectuat acest transport pentru D.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Societatea D nu a putut fi verificată de către organele de inspecție fiscală, aceasta sustragându-se inspecției fiscale.

Facturile de achiziție care au înscris la rubrica furnizor Societatea D nu cuprind informații privind expediția acestor mijloace fixe, respectiv lipsește numele delegatului, mijlocul de transport, data expedierii, nu sunt semnate de primire și de către delegat. Pe facturi, la date privind expediția, este menționat "Prin poșta" și nu au fost întocmite avize de expediție; pe niciuna din facturi nu a fost înscrisă adresa completă a cumpărătorului și beneficiarului.

Prezentarea contractului și a facturilor ca fiind emise de Societatea D nu sunt suficiente pentru a demonstra realitatea operațiunilor în condițiile în care s-a constatat că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ iar urmărirea administrării mijloacelor de aproba mai sus prezentate, s-a constatat că nu au fost emise de furnizorul D, acesta susținând că nu a avut relații comerciale cu Societatea X și nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiare-fiscale.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține că nu pot fi înregistrate în contabilitate, cheltuieli și TVA în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, potrivit căreia orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operațiunile economice înscrise în documente justificative au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

În acest sens sunt și dispozițiile Deciziei V a Înaltei Curți de Casație și Justiție din 15 ianuarie 2007, publicată în M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni

incomplete, inexate sau **nu corespund realitatii** ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuarii operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, se precizeaza:

"In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Se mai retine de Inalta Curte de Casatie si Justitie ca notele de receptie nu pot fi avute in vedere pentru deducerea cheltuielilor si TVA, intrucat acestea dovedesc doar intrarea in gestiune a marfurilor nu si provenienta acestora."

Totodata, Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1312/13.03.2014 a statuat ca operatorul economic nu poate pretinde recunoasterea dreptului de deducere a TVA in situatia in care facturile inregistrate in evidenta contabila nu sunt insotite de documente justificative privind realitatea achizitiilor.

Curtea Europeana de Justitie in cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling , referitor la dreptul de deducere a TVA , s-a pronuntat in sensul ca:

"atunci când se constata, tinand cont de factorii obiectivi, ca aprovizionarea a fost facuta de un contribuabil care a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia facuta de el, a participat la o operatiune de care este legata o evaziune fiscala aferent platii TVA, este de competenta tribunalului national sa refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului platit. "

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu trebuie luate in considerare;tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive ; orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic , va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in prezenta acestui artificiu va fi restabilita.

In cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca raspuns la cererile de hotarari preliminare formulata de High Court si VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea Europeana de Justitie, in conformitate cu observatiile facute de comisie , prezinta conditiile pentru deducerea TVA in cazul in care tranzactiile constituie o practica abuziva si anume;

"Directiva a sasea trebuie interpretata ca interzicand orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platita in amonte daca tranzactiile din care acest drept deriva dintr-o practica abuziva.Pentru a fi in prezenta unei practici abuzive este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui

acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA si totodata cheltuieli , aceste tranzactii nu trebuie luate in considerare, acestea trebuie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive.

Prin Decizia nr.272/2013,emisa intr-o cauza similara, Inalta Curte de Casatie si Justitie, in conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, defineste operatiunile fictive ca fiind operatiunile care constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista.In acest sens operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrare in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului justificativ intocmit care cuprinde o operatiune fictiva, fie prin inscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus , societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza unor facturi ca fiind emise de Societatea D care s-au dovedit ca nu au calitatea de document justificativ.

Organul de solutionare a contestatiei in acord cu jurisprudenta europeana si nationala considera ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decat in baza unei premise clare si certe, aceea a realitatii si valabilitatii tranzactiilor dintre societatea contestatoare si furnizorii sai fapt care, in speta nu a putut fi probat in conditiile in care potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala si administrarii mijloacelor de proba s-a stabilit ca documentele prezentate de societate, inregistrate in evidentele contabile ale acesteia nu pot dobandi calitatea de document justificativ deoarece acestea nu reflecta operatiuni reale in conditiile in speta este vorba de o achizitie intracomunitare de marfuri efectuata de Societatea X de la societatea Marea Britanie, Societatea D fiind societatea interpusa in lantul de tranzactionare pentru a crea documente de provenienta de pe teritoriul

național, respectiv facturi de vanzare cu TVA în scopul înregistrării TVA deductibile de către Societatea X.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca D a înregistrat în evidențele contabile facturile emise către Societatea X și astfel, ar fi înregistrat și declarat bugetului de stat, TVA colectată în baza acestor facturi.

Prin Ordonanța de clasare emisă de Parchetul de pe lângă Tribunal în dosarul penal, organele de cercetare penală au reținut ca este vorba de o achiziție intracomunitară de marfuri iar „*această operațiune trebuie reconsiderată ca fiind o achiziție intracomunitară efectuată de X cu societatea din Marea Britanie, aspect care confirmă faptul că în speță este vorba de o chestiune fiscală și nu penală, fiind incident cazul prev. de art. 16 alin. 1 lit b) teza 2 din Codul de procedură penală.*”

În aceste condiții se reține că în mod legal organele de inspecție nu au luat în considerare tranzacția dintre societatea din Marea Britanie și Societatea D și tranzacția dintre Societatea D și Societatea X.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat operațiunea în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

În speța, reîncadrarea tranzacțiilor a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor fiscale existente în baza de date a ANAF, informațiilor transmise de autoritatea fiscală din Marea Britanie, alte organe de control, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Astfel, în speța fiind vorba de achiziții intracomunitare sunt aplicabile prevederile art.130¹, art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- art.130¹

“(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”

- art.132¹

“(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

La pct 9 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.130¹ din Cod se prevede:

“(1) Art. 130¹ alin. (1) din Codul fiscal, este definiția "în oglindă" a definiției livrării intracomunitare de bunuri prevăzută la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, respectiv dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară de bunuri, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară de bunuri în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform prevederilor de la art. 132¹ din Codul fiscal.”

iar la pct.12 din același act normativ dat in aplicarea art.132¹ din Cod se prevede:

“(1) Conform art. 132¹ alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform art. 132 alin. (2) din Codul fiscal, cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

Din prevederile legale enunțate rezulta ca, se considera achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune ca și proprietar de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, furnizor sau de o altă persoană către alt stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, locul achiziției intracomunitare de bunuri fiind locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul acestora.

Se reține ca, în cazul în care cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

La art.135 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri

(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.

(2) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul echivalent [art. 155](#) alin. (1) sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la [art. 155](#) alin. (4), dacă factura sau autofactura este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca dreptul de deducere al TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei iar în cazul achiziției intracomunitare de bunuri faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția iar exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator. Prin excepție exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru dacă factura sau autofactura este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator .

Totodată se reține ca, legiuitorul conditionează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În speta sunt aplicabile și prevederile art.150 și art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.150¹

“(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”

-art.157

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) – (6).”

În conformitate cu prevederile pct.82 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal:

“Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile

acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei , având totodată și dreptul de deducere , însă în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale se retine ca deductibilitatea taxei aferente achizițiilor intracomunitare este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond și de formă prevăzute la art.145-146 din Codul fiscal; cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar cerința de formă presupune înregistrarea în evidențele contabile a achiziției în baza unor documente justificative.

În condițiile în care facturile de achiziții utilaje ar fi fost emise de Marea Britanie direct pe numele Societății X , aceasta ar fi putut înregistra TVA prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în contabilitate și decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Argumentul societății contestată potrivit căruia susținerile organelor de inspecție fiscală conform cărora Societatea D ar fi interpusă în lanțul tranzacțional nu au suport real, nu sunt dovedite și trebuie verificate iar , X nu a avut nicio legătură cu cumpărarea acestor utilaje de la societatea din Marea Britanie, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei, mai sus analizate rezultă contrariul.

De asemenea, documentele anexate la contestația formulată respectiv oferta de încărcător telescopic pentru un utilaj nou și factura proforma emisă de Societatea T pentru compararea pretului acestor utilaje nu au relevanță în speta deoarece cele două încărcătoare frontale au fost achiziționate în anul 2010, an fabricație 2007. Factura proforma emisă de Societatea T , care a fost prezentată ulterior cuprinde un graifer busteni , este un accesoriu potențial la încărcătoare frontale iar factura cuprind cele două încărcătoare cu accesorii , astfel încât documentul depus ulterior nu aduce informații suplimentare .

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele și documentele prezentate de societatea contestată la dosarul cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea TVA .

Astfel, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile 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, cu

modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere .

3. Referitor la TVA aferenta achizitiei de echipamente schi de la societatea D, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate;

D.G.R.F.P.este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatea D in conditiile in care din probatoriu administrat in cauza s-a dovedit ca in fapt ar fi vorba de o achizitie intracomunitara de bunuri efectuata de Societatea X de la societatea din Republica Ceha.

În fapt, in luna decembrie 2010, Societatea X a înregistrat in evidentele contabile achiziții de marfa constând in echipamente de schi, in baza a 4 facturi emise de Societatea D.

Urmare verificarii modului de respectare a condițiilor de forma a acestor facturi, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu sunt intocmite in conformitate cu prevederile art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in sensul ca acestea nu conțin datele de identificare ale persoanei care a emis factura, la rubrica „date privind expediția” este inscrisa numai mențiunea „prin posta”, lipsește semnătura delegatului si semnătura de primire; pe facturi nu este inscrisa data la care au fost livrate bunurile si nici numărul avizului de însoțire a mărfii; in niciuna din facturi nu a fost inscrisa adresa completa a furnizorului si a cumpărătorului .

Urmare verificarii realitatii tranzactiilor realizate intre cele doua societati si administrarii mijloacelor de proba s-a constatat ca :

-administratorul Societatii D nu recunoaste aceste operatiuni sustinand ca nu a avut relații comerciale cu Societatea X si nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiar-fiscale;

-societatea X a avut achiziții de la societatea din Cehia începând cu anul 2008 astfel ca, si achizitia din decembrie este o achiziție directa de la aceasta societate;

- cu privire la plata bunurilor catre societatea din Cehia s-a constatat ca factura a fost plătită de Societatea X către Societatea H care a virat aceeași suma către Societatea D , cu explicația contravaloare facturi neplatite, in condițiile in care in anul 2010 au fost declarate achiziții de la Societatea D de către Societatea H .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca achiziția intracomunitara de echipamente de schi a fost efectuata in fapt de către Societatea X iar Societatea D a fost interpusa in acest lanț de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniența de pe teritoriul național, respectiv factura de vanzare cu TVA, in scopul înregistrării TVA deductibila la beneficiar.

In conformitate cu prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au reconsiderat tranzacția ca fiind o achiziție intracomunitara efectuata de X de la societatea din Cehia iar in temeiul prevederilor art.145 si 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatea D.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestată susține că are drept de distribuție a echipamentelor de schi marca blizzard. Prin intermediul Societății D a achiziționat echipamentele sportive pe care le-a comercializat prin cele 3 magazine pe care le deține și chiar a distribuit aceste echipamente de schi și către alte lanțuri de magazine.

Societatea contestată susține că, Societatea D a înregistrat în contabilitate aceste facturi și a declarat operațiunea iar faptul că organele fiscale nu au găsit societatea D, nu are relevanță în raport cu emiterea facturilor care au fost înregistrate în contabilitate și raportate prin deconturile de TVA la organul fiscal în anul 2010.

Societatea contestată arată că tranzacțiile efectuate cu Societatea D au fost consemnate în Raportul de Inspekție Fiscală și ar trebui avute în vedere concluziile acestui act de control.

În drept, condițiile de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată sunt cele prevăzute la art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, mai sus enunțate, din care rezultă că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

În luna decembrie 2010 contribuabilul a înregistrat în evidențele contabile achiziții de marfă constând în echipamente de schi în baza a 4 facturi emise de Societatea D.

Din facturile existente la dosarul cauzei rezultă că, au fost achiziționate echipamente de schi marca Blizzard, în Contractul de vânzare-cumpărare încheiat de societatea contestată cu Societatea D în calitate de furnizor, reprezentată de către K, care are ca obiect vânzarea de echipamente de schi. Prețul prevăzut în contract este "conform ofertei de preț și conform facturilor"; nu sunt prevederi contractuale privind transportul și garanția acordată produselor.

Cu privire la facturile înregistrate în evident contabilă a societății X s-a constatat că acestea nu îndeplinesc cerințele de formă prevăzute de lege și anume:

-facturile nu conțin datele de identificare ale persoanei care a emis factura, la rubrica „date privind expediția” este înscrisă numai mențiunea „prin posta”, lipsește semnătură delegatului și semnătură de primire; nu este înscrisă data la care au fost livrate bunurile și nici numărul avizului de însoțire a mărfii, în condițiile în care facturile au fost expediate prin posta;

-pe niciuna din facturi nu a fost inscrisa adresa completa a furnizorului si a cumpărătorului, fiind incalcate prevederile art. 155, alin. (5), lit.d) si f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

De asemenea, se retine ca Societatea X a achizitionat, direct de la firma din Republica Cehia, produse similare din aceasta marca.

Se retine ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscal, prin Nota explicativa nr. 1, organele de inspectie fiscala au solicitat, reprezentantului legal al Societatii X informații privind motivul pentru care au fost achiziționate echipamentele de schi prin intermediul firmei D, deoarece in perioada precedenta Societatea X a achizitionat echipamente de schi direct din Cehia.

In raspunsul dat, administratorul societatii precizeaza ca: "In Romania fiind reprezentanta Blizzard la București, nu putea X sa aduca in mod direct produsele Blizzard din cauza aceasta am adus produsele prin firma D. Nu putea X sa faca acest import numai când firma din București nu facea targetul de la Blizzard."

Insa, din verificarile efectuate s-a constatat ca in luna decembrie 2010 a fost înregistrata si declarata o achiziție intracomunitara din Republica Cehia, aceasta societate fiind un furnizor vechi al X, cu aceasta societate efectuand tranzacții in perioada trimestrul IV 2008- decembrie 2014.

Urmare verificarii declarațiilor recapitulative " formular 390" depuse de Societatea D s-a constatat ca, aceasta societate a declarat achiziții de la firma din Cehia numai in luna decembrie 2010.

Cu privire la plata facturilor catre Societate D , din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca s-a achitat in numerar suma .. , banii fiind ridicati de delegatii firmei, dupa cum reiese din raspunsul dat administratorului societatii contestatare, la Nota explicativa, luata de organele de inspectie fiscala.

Din informatiile transmise de banca a rezultat ca Societatea H a încasat de la Societatea X suma care a fost virata catre Societatea D.

Din extrasul de cont al Societatii D rezulta ca din suma incasata de la Societatea H a fost cumparata suma ... \$, din care, in aceeași zi s-a achitat către firma din Cehia suma de ... \$, s-au plătit comisioane bancare de .. \$.

Din Fisele specimene semnături pentru Societatea D reiese ca persoanele autorizate au fost K (asociat unic si administrator) si PF fara sa fie inscrisa funcția acestuia;PF a avut specimen de semnătură si la Societatea H.

Astfel s-a constatat ca echipamentele achiziționate de la firma din Cehia au fost facturate de Societatea D către Societatea X , din care TVA.

Dupa cum s-a ararat si la pct.III, 2) din prezenta decizie, operatiunile economice derulate intre Societatea X si Societate D au fost analizate si de organele de cercetare penala urmare sesizarii penale depusa de AJFP -Inspectie Fiscala la Parchetul de pe langa Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal , care a fost solutionat prin Ordonanta de clasare , ramasa definitiva.

In considerentele Ordonantei de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal, cu privire la achizițiile de echipamente de schi de la Societatea D, organele de cercetare penala au retinut ca:

„In baza contractului incheiat cu Societate D , Societatea X a achizitionat echipament de schi .Pentru achizițiile de echipament sportiv au fost emise facturile fiscale sumele fiind achitate in totalitate prin virament bancar sau numerar.

De asemenea, in considerente ordonantei de clasare se specifica faptul ca:

„Avand in vedere probatoriul administrat in cauza nu se poate retine savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta si pedepsita de art.9 alin.1, lit.c din Legea nr.241/2005 si nici fapta prevazuta si pedepsita de art.8 alin.1 din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.41 alin.2 din vechiul CP(3 acte materiale).

Astfel, in cauza nu avem de-a face cu o achizitie fictiva , cheltuielile efectuate de Societatea X neputand fi considerate fictive, fiind incident cazul prev.de art.16 alin.1 lit.b teza 2 din C.p.p.

Asa cum au prezentat si organele fiscale in raportul de inspectie fiscala , pag.58, in baza art.11 alin.1 din Codul fiscal, aceasta operatiune trebuie reconsiderata ca fiind o achizitie intracomunitara efectuata de Societatea X din Republica Cehia.[...]

Se are în vedere ca Solutia de clasare dispusă în dosarul penal de Parchetul de pe lângă Judecătoria, chiar dacă a avut în vedere fapta de evaziune fiscală prev si ped de art 8 din Legea 241/2005, aceasta s-a bazat pe faptul ca nu s-a putut proba caracterul fictiv al relațiilor comerciale dintre SC D și SC X pe de-o parte si SC H si SC X pe altă parte.”

La dosarul cauzei se afla și Rezolutia de neincepere a urmaririi penale emisa de Parchetul de pe lângă Judecătoria, în dosarul penal prin care s-a dispun neinceperea urmaririi penale privind pe asociat si administrator al X.

In considerentele Rezolutiei, cu privire la Societatea D se specifica faptul ca:

"Deși din declarația administratorului societății (D) rezulta ca nu a avut relații comerciale cu Societatea X si nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiar-fiscale, cercetarile prealabile au relevat faptul ca acesta are calitate de asociat unic si administrator al mai multor societati comerciale”

Dupa cum s-a aratat si mai sus, , prin Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal prin Rezolutia de neincepere a urmaririi penale emisa de Parchetul de pe langa Judecatoria in dosarul organelor de cercetare penala au judecat doar latura penala a faptelor savarsite de reprezentantul legal al Societatii X.

Astfel, luand in considerare dispozitiile art.277 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă iar in speta organelle de cercetare penala prin Ordonantele de clasare nu au judecat si latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatie, ordonantele de clasare emise de organele de cercetare penala în cauza în speta.

Luând în considerare dispozitiile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organul de solutionare a contestatiei prin adresa a solicitat organului de inspectie fiscala un punct de vedere privind solutionarea contestatiei în raport de solutia organelor de cercetare penale data în dosarul penal .

Prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P. organul de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie fiscala precizeaza ca își menține punctul de vedere formulat prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala iar prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organul de inspectie fiscala a propus respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capăt de cerere.

Potrivit dispozițiilor Codului fiscal care reglementează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA să dețină documente justificative.

De asemenea, documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Or, în cauza supusă analizei s-a constatat că tranzacțiile efectuate în cauza nu sunt în concordanță cu realitatea în condițiile în care din documentele prezentate de societatea contestată și din utilizarea mijloacelor de probă mai sus prezentate s-a constatat că de fapt, Societatea X a realizat o achiziție intracomunitară de echipamente de schi de la societatea *din Republica Cehia*, Societatea D fiind interpusă în lanțul de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniență de pe teritoriul național respectiv facturi de vânzare cu TVA în scopul înregistrării unui TVA deductibilă, implicit TVA de rambursat.

Acest lucru a fost constatat și de procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal, urmare cercetării efectuate în cauza, în considerentele Ordonanței de clasare specificând faptul că *“această operațiune trebuie reconsiderată ca fiind o achiziție intracomunitară efectuată de Societatea X cu firma din Republica Cehia”*

În aceste condiții, luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală mai sus prezentate, declarația administratorului Societății D, dată în fața organelor de cercetare penală din care reiese că nu a avut relații comerciale cu Societatea X și nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiar-fiscale, se reține că în speta este vorba de o achiziție intracomunitară de echipamente de schi efectuată de Societatea X de la firma din Cehia, așa cum au reținut și organele de cercetare penală.

Facturile de achiziție care au înscris la rubrica furnizor Societatea D nu cuprind informații privind expediția acestor mijloace fixe, respectiv lipsește numele delegatului, mijlocul de transport, data expedierii, nu sunt semnate de primire și de către delegat. Pe facturi, la date privind expediția, este menționat "Prin posta" și nu au fost întocmite avize de expediție; pe niciuna din facturi nu a fost înscrisă adresa completă a cumpărătorului și beneficiarului.

Prezentarea contractului și a facturilor ca fiind emise de Societatea D nu sunt suficiente pentru a demonstra realitatea operațiunilor în condițiile în care s-a constatat că facturile în cauza nu îndeplinesc calitatea de document justificativ iar urmare administrării mijloacelor de probă mai sus prezentate, s-a constatat că nu au fost emise de furnizorul D, acesta susținând că nu a avut relații comerciale cu Societatea X și nu are cunoștința de tranzacțiile care au făcut obiectul verificării financiar-fiscale.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține că nu pot fi înregistrate în contabilitate, cheltuieli și TVA în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, potrivit căruia orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operațiunile economice înscrise în documente justificative au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare,

in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

In acest sens sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deductiei taxei pe valoarea adaugata si diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau **nu corespund realitatii** ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuarii operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deductie.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, se precizeaza:

"In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Se mai retine de Inalta Curte de Casatie si Justitie ca notele de receptie nu pot fi avute in vedere pentru deductia cheltuielilor si TVA, intrucat acestea dovedesc doar intrarea in gestiune a marfurilor nu si provenienta acestora."

Totodata, Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1312/13.03.2014 a statuat ca operatorul economic nu poate pretinde recunoasterea dreptului de deductie a TVA in situatia in care facturile inregistrate in evidenta contabila nu sunt insotite de documente justificative privind realitatea achizitiilor.

Curtea Europeana de Justitie in cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling , referitor la dreptul de deductie a TVA , s-a pronuntat in sensul ca:

"atunci când se constata, tinand cont de factorii obiectivi, ca aprovizionarea a fost facuta de un contribuabil care a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia facuta de el, a participat la o operatiune de care este legata o evaziune fiscala aferent platii TVA, este de competenta tribunalului national sa refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului platit. "

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu trebuie luate in considerare;tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive ; orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic , va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in prezenta acestui artificiu va fi restabilita.

In cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca raspuns la cererile de hotarari preliminare formulata de High Court si VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea

Europeana de Justitie, in conformitate cu observatiile facute de comisie , prezinta conditiile pentru deducerea TVA in cazul in care tranzactiile constituie o practica abuziva si anume;

"Directiva a sasea trebuie interpretata ca interzicand orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platita in amonte daca tranzactiile din care acest drept deriva dintr-o practica abuziva. Pentru a fi in prezenta unei practici abuzive este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare). In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA si totodata cheltuieli , aceste tranzactii nu trebuie luate in considerare, acestea trebuie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive.

Prin Decizia nr.272/2013,emisa intr-o cauza similara, Inalta Curte de Casatie si Justitie, in conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, defineste operatiunile fictive ca fiind operatiunile care constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista.In acest sens operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrare in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului justificativ intocmit care cuprinde o operatiune fictiva, fie prin inscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus , societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza unor facturi ca fiind emise de Societatea D care s-au dovedit ca nu au calitatea de document justificativ.

Organul de solutionare a contestatiei in acord cu jurisprudenta europeana si nationala considera ca dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata nu poate fi

recunoscut din punct de vedere fiscal decat in baza unei premise clare si certe, aceea a realitatii si valabilitatii tranzactiilor dintre societatea contestatoare si furnizorii sai fapt care, in speta nu a putut fi probat in conditiile in care potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala si administrarii mijloacelor de proba s-a stabilit ca documentele prezentate de societate, inregistrate in evidentele contabile ale acesteia nu pot dobandi calitatea de document justificativ deoarece acestea nu reflecta operatiuni reale in conditiile in speta este vorba de o achizitie intracomunitare de marfuri efectuata de Societatea X de la firma din Republica Ceha, Societatea D fiind societatea interpusa în lantul de tranzactionare pentru a crea documente de provenienta de pe teritoriul național, respectiv facturi de vanzare cu TVA în scopul inregistrarii TVA deductibila de către Societatea X.

In aceste conditii se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare tranzactia dintre firma din Republica Ceha si Societatea D si tranzactia dintre Societatea D si Societatea X si au reconsiderat operatiunea in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, sau a unei taxe in intelesul prezentului cod , autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

In speta reincadrarea tranzactiilor a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a ANAF, a informatiilor transmise de banca, alte organe de control, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

In speta fiind vorba de achizitii intracomunitare sunt aplicabile prevederile art.130¹, art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

- art.130¹

“(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”

- art.132¹

“(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

La pct 9 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.130¹ din Cod se prevede:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“(1) [Art. 130¹](#) alin. (1) din Codul fiscal, este definiția "în oglindă" a definiției livrării intracomunitare de bunuri prevăzută la [art. 128](#) alin. (9) din Codul fiscal, respectiv dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară de bunuri, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară de bunuri în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform prevederilor de la [art. 132¹](#) din Codul fiscal.”

iar la pct.12 din același act normativ dat în aplicarea art.132¹ din Cod se prevede:

“(1) Conform [art. 132¹](#) alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform [art. 132](#) alin. (2) din Codul fiscal, cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

Din prevederile legale enunțate rezultă că, se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune ca și proprietar de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, furnizor sau de o altă persoană către alt stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, locul achiziției intracomunitare de bunuri fiind locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul acestora.

Se reține că, în cazul în care cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

La art.135 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri

(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.

(2) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul echivalent [art. 155](#) alin. (1) sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

la [art. 155](#) alin. (4), *dacă factura sau autofactura este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.*”

Din prevederile legale enunțate se reține ca dreptul de deducere al TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei iar în cazul achiziției intracomunitare de bunuri faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția iar exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator. Prin excepție exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru dacă factura sau autofactura este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator .

Totodată se reține ca, legiuitorul conditionează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În speta sunt aplicabile și prevederile art.150 și art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.150¹

“(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”

-art.157

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) – (6).”

În conformitate cu prevederile pct.82 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal:

“Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Din prevederile legale mai sus citate se reține ca persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei , având totodată și dreptul de deducere , însă în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

taxare inversa, respectiv prin evidentierea in decontul de TVA atat a taxei colectate cat si a taxei deductibile.

Totodata, conform acestor prevederi legale se retine ca deductibilitatea taxei aferenta achizitiilor intracomunitare este conditionata de indeplinirea cerintelor de fond si de forma prevazute la art.145-146 din Codul fiscal; cerinta de fond presupune realizarea de catre persoana impozabila a unei achizitii care sa fie destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar cerinta de forma presupune inregistrarea in evidentele contabile a achizitiei in baza unor documente justificative.

In conditiile in care facturile de achizitii echipament schi ar fi fost emise de firma din Republica Ceha direct pe numele Societatii X , aceasta ar fi putut inregistra TVA prin aplicarea mecanismului de taxare inversa, respectiv evidentierea in contabilitate si decontul de TVA atat a taxei colectate cat si a taxei deductibile.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia bunurile achizitionate au fost comercializate prin magazinele proprii precum si lant de magazine iar o parte se afla in stoc, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece in speta nu s-a constatat ca achizitia de bunuri nu s-ar fi efectuat in fapt.

Dupa cum s-a aratat si mai sus si au constatat si organele de cercetare penala, in speta, Societatea X a efectuat o achizitie intracomunitare de bunuri de la firma din Republica Ceha, Societatea D fiind interpusa in lantul de tranzactionare cu scopul de a crea documente de provenienta de pe teritoriul national respectiv facturi de vanzare cu TVA in scopul inregistrarii unui TVA deductibila, implicit TVA de rambursat.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele si documentele prezentate de societatea contestatara la dosarul cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala in speta se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere .

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.