

## DECIZIA NR.28

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala inregistrata la D.G.R.F.P.cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X-IN INSOLVENTA .

SOCIETATEA X-IN INSOLVENTA 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 si priveste suma reprezentand TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii in data de... conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa in data de ..., inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

In speta, contestatia formulata de Societatea X-IN INSOLVENTA, inregistrata la A.J.F.P., a fost solutionata de Serviciul Solutionare Contestatii 1 din cadrul D.G.R.F.P. prin Decizia de solutionare a contestatiei .

In dispozitivului Deciziei de solutionare a contestatiei , organul de solutionare a contestatiei a dispus:

"1.Suspendarea solutionarii 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 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice , respectiv pentru suma reprezentand TVA stabilita suplimentar ;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.

Respingerea ca neintemeiata 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 pentru obligatiile suplimentare de plata reprezentand TVA .

In considerentele deciziei se specifica faptul ca actul administrativ fiscal contestat , in speta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice impreuna cu Sesizarea penala au fost transmise Parchetului de pe langa Tribunal si fac obiectul dosarului penal , care se afla in curs de solutionare la Parchetul de pe Langa Tribunalul , motiv pentru care, in conformitate cu prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala si luand in considerare faptul ca prioritate de solutionare o au organele de urmarire penala care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor ce atrag plata

la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale, potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul " s-a dispus suspendarea solutionarii, pe fond, a contestatiei formulata de Societatea X, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala; Procedura administrativa de solutionare a contestatiei urmand a fi reluata in conformitate cu prevederile la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, precum si pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In speta, prin adresa , A.J.F.P-Inspectie fiscala solicita reluarea procedurii de solutionare 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 avand in vedere ca dosarul penal a fost solutionat definitiv si anexeaza copia Ordonantei de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul in dosarul penal, a Ordonantei emisa de prim-procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul in dosarul penal si Incheierea Penala emisa de Tribunal-Sectia Penala .

Prin Ordonanta de clasare pronuntata in dosar, existenta in copie la dosarul cauzei , Parchetul de pe langa Tribunal dispune" Clasarea cauzei sub savarsirea infractiunilor de tentativa la stabilirea cu rea credinta de catre contribuabil a impozitelor, taxelor sau contributiilor avand ca rezultat obtinerea, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituirii de la bugetul general consolidat ori compensari datorate bugetului general consolidat" prevazute de art.32 alin.1 din Codul Penal raportat la art.8 alin.1 din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.35 alin.1 din Codul penal si evaziune fiscala prin evidentierea in actele contabile sau in alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operatiuni reale sau evidentierea unor operatiuni fictive, in scopul sustragerii de la indeplinirea operatiunilor fiscale prevazute de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 republicata cu aplicarea art.35 alin.1 din Codul penal, cu privire la cercetarile penale efectuate fata de SC X."

Se retine ca impotriva Ordonantei de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal, A.J.F.P. a formulat plangere care a fost solutionata prin Ordonanta emisa de prim-procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul in dosarul penal , in care s-a dispus :

"Respingerea plangerii formulata de petentul Administratia Judeteana a Finantelor Publice impotriva Ordonantei de clasare dispusa in dosarul Parchetului de pe langa Tribunal".

Impotriva Ordonantelor Parchetului de pe langa Tribunal, A.J.F.P.a formulat plangere la Tribunalul , care a facut obiectul dosarului ...

Solutionand plangerea formulata de A.J.F.P. ,Tribunalul, prin Incheierea Penala , pronuntata in dosar a dispus:

"Respinge plangerea formulata de petenta Administratia Judeteana a Finantelor Publice in contradictoriu cu intimata Societatea X-prin reprezentanti impotriva Ordonantei pronuntata in dosarul Parchetului de pe langa Tribunal si a Ordonantei pronuntata in dosar de catre prim-procurorul Parchetului de pe langa Tribunal pe care le mentine.[...]

Definitiva."

In consecinta se retine ca , dosarul penal a fost solutionat definitiv prin Incheierea Penala pronuntata de Tribunal-Sectia Penala 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 încetat, fiind întrunite condițiile prevăzute de art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.10.3 din Ordinul Președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Constatănd că în speta sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art.269 și art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, luând în considerare Încheierea Penală emisă de Tribunal-Secția Penală ramasă definitivă, D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestatăii 2 este investită legal să soluționeze contestația formulată de Societatea X.

I. Societatea X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală prin care organele fiscale au stabilit suplimentar de plată TVA.

Societatea contestatăra susține că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de utilaje efectuate pe perioada 01.04.2015-26.10.2015, de la Societatea A, pe motiv că achizițiile în cauză nu au conținut economic întrucât nu au la baza operațiuni economice reale, bunurile tranzacționate având o pondere ilicită.

Societatea contestatăra consideră că actul administrativ fiscal contestat este netemeinic și nelegal din următoarele motive:

- Organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art. 12 din Codul de procedura fiscală, potrivit căruia relațiile dintre contribuabil și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună credință.

În ceea ce privește achiziția mărfurilor de la SC A și stabilirea TVA suplimentară de plată, societatea contestatăra consideră că organul de inspecție fiscală s-a substituit organelor de cercetare penală și instanțelor de judecată stabilind, fără nicio probă, că operațiunile nu sunt reale.

-Societatea contestatăra susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că acestea au refuzat să evidențieze și operațiunile de vânzări de deșeuri metalice de la furnizorii supuși analizei, cât și înregistrarea în evidența contabilă a acestor vânzări cu scopul de a da aparența unor operațiuni lipsite de conținut economic.

Societatea mai susține că operațiunile de achiziții marfa de la furnizorii care, potrivit organului fiscal au avut "comportament fiscal neadecvat" sunt operațiuni reale, acestea efectuându-se în baza documentelor prevăzute de lege, înregistrate în evidența contabilă și fiscală a societății, declarate bugetului de stat potrivit legii.

-Societatea contestatăra consideră că neregulile invocate de organele de inspecție fiscală ca fiind savarsite de furnizorul Societatea A nu îi sunt imputabile, neexistând vreun temei legal de angajare a răspunderii fiscale. Arată că achizițiile în cauză au la baza documente justificative -facturi fiscale, care conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal și susține că nu avea obligația legală și nici posibilitatea practică de a efectua verificări cu privire la modul sau pretul de achiziție a mărfurilor de către furnizor. Faptul că Societatea A a achiziționat utilaje de la B iar ulterior le-a vândut către Societatea X la un pret mai mic nu poate duce la concluzia, în lipsa altor elemente obiective, că X ar reprezenta o verigă dintr-un lanț al tranzacțiilor fictive și că operațiunile de livrare nu sunt reale. Invoca în susținere

pct.41din Hotararea CEJ din 06.12.2012, pronuntata in cauza C-285/2011 , unde se arata ca "revine autoritatilor fiscale competente sarcina sa stabileasca corespunzator cerintelor legale, elementele obiective care permit sa se concluzioneze ca persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata(...), era implicata intr-o fraudă savarsita de furnizor sau de un alt operator care a intervenit in amonte sau in aval, in lantul de livrare."

Societatea contestatara considera ca argumentația organului de inspecție fiscală se bazează exclusiv pe prezumții ignorând prevalența conținutului economic al operațiunii iar dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat doar dacă se face dovada implicării într-o fraudă, aspecte care nu intra in competența organului de control fiscal.

Fata de aspectele mentionate, societatea contestatara considera ca aprecierea organului fiscal potrivit careia, ar fi actionat ca un intermediar interpus intr-un lanț tranzacțional de operațiuni fictive este nefondata iar stabilirea in sarcina sa a sumei reprezentând TVA de plata reprezintă o măsură abuziva.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală emisa in baza Raportului de inspectie fiscală , organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P.Sibiu-Inspectie fiscală au stabilit in sarcina Societatii X, TVA de plata suplimentara .

Din Raportul de inspectie fiscală cu privire la TVA , contestata de societate , rezulta:

Urmare verificării organele de inspectie fiscală au constatat ca, pe perioada 01.04.2015-26.10.2015, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de utilaje(strunguri, prese hidraulice, masini rectificat) din care TVA in baza facturilor emise de furnizorul A.

Din verificarile efectuate asupra documentelor privind achizițiile in cauza, prezentate de societate, organele de inspectie fiscală au constatat ca utilajele achiziționate de la Societatea A au fost supuse unui proces de dezmembrare rezultand reziduuri feroase.Din punct de vedere contabil, respectiv al monografiilor contabile, aceste bunuri nu au fost supuse unui proces de dezmembrare care sa fie înregistrat in contabilitate, si implicit in conturile contabile corespondente (contul 345 "Produse finite" si contul 301"Materii prime")ci au fost înregistrate direct in contul 371.1 Mărfuri - (deșeuri).

Ulterior , societatea contestatara a comercializat bunurile rezultate, ca si reziduuri feroase către centre autorizate de colectare a deșeurilor .

Din analiza facturilor emise de Societatea A către X precum si din avizele de însoțire a mărfurilor aferente, organele de inspectie fiscală au constatat ca la rubrica "mijloc de transport" apare înscris numărul de înmatriculare a autovehiculelor deținute de X iar la rubrica delegat apare menționat personalul angajat al Societatii X.

Cu privire la furnizorul A, din analiza datelor si informațiilor din aplicația informatica FISCNET, organele de inspectie fiscală au retinut următoarele :

-Societatea A a fost infiintata.., a devenit plătitoare de TVA incepand cu data de .. si are ca obiect de activitate recuperarea materialelor reciclabile sortate, cod CAEN 3832;

-Societatea A deține in folosința spațiul , unde este sediul social si spațiul unde este declarat punctul de lucru;

-din analiza raportului REVISAL, generat pentru Societatea A reiese ca acest furnizor a avut un singur angajat in perioada 12.08.2014 - 04.05.2015, avand funcția de muncitor necalificat ;

-din analiza situației privind neconcordanțele între plătitorii de TVA, din declarația informativă 394, în perioada verificată rezultă faptul că A declară achiziții de la principalii furnizori B, C,...

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății furnizoare A documente și anume: fișa contului clientului X precum și documente justificative de proveniență a marfurilor livrate către X, documente de transport și/sau orice documente relevante cu privire la tranzacțiile comerciale derulate între Societatea A și Societatea X. Urmare solicitării, Societatea A a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente: fișa contului clientului X, fișa de magazie pentru deșeurile comercializate către X, note de intrare recepție și fișe de cont aferente principalilor furnizori de deșeu fier vechi și alte marfuri (strunguri, prese hidraulice).

Din analiza notelor de recepție și fișelor de magazie aferente perioadei 01.04.2015-26.10.2015, (note de recepție utilaje și fișe magazie utilaje-anexa nr. 4 la raport) puse la dispoziție de către furnizor, organele de inspecție fiscală au constatat că marfurile vândute către Societatea X au fost achiziționate de la A de la furnizorul B la valoarea totală de... lei iar plata contravalorii marfii s-a realizat exclusiv în numerar.

Din verificarea documentară realizată de către organele de inspecție fiscală, cu privire la furnizorul inițial de bunuri, respectiv SC B, s-au constatat următoarele:

-societatea a fost înființată în .., este plătitoare de TVA începând cu data de ..iar administrator și asociat unic este P.F.;

-sediul social este..

- nu are declarat punct de lucru;

-acest furnizor nu depune situații financiare anuale;

-societatea este declarată insolubilă începând cu data de 17.09.2015;

-societatea nu deține personal angajat în perioada verificată (01.11.2014 - 31.10.2015), necesar pentru manipularea deșeurilor comercializate în regim cu ridicata; singurul angajat al societății are funcția de vânzător respectiv funcția de vânzător ambulant de produse nealimentare conform fișei REVISAL (anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală).

-Societatea B a fost supusă mai multor verificări fiscale;

Cu adresa, DGRFP - AJFP - Inspecție Fiscală, a transmis Procesul verbal nr. încheiat la Societatea B iar din analiza acestuia au rezultat următoarele informații: la adresa de domiciliu fiscal nu a fost găsit niciun reprezentant legal al societății iar aceștia nu au răspuns nici la invitația organelor de control de a se prezenta cu documentele societății; o parte din mărfurile facturate către A figurează ca fiind achiziționate de la Societatea C; administratorul Societății C, declară pe propria răspundere că nu a avut niciodată relații comerciale sau de altă natură cu Societatea B.

Cu ocazia altor verificări încrucișate privind tranzacțiile în lanț, efectuate la Societatea B, s-a constatat faptul că documentele emise de această societate (facturi) au un caracter fictiv și fraudulos, în acest sens fiind întocmită sesizarea penală înregistrată la AJFP.

Din procesul verbal încheiat de organele de control din cadrul AJFP rezultă că Societatea B are un comportament fiscal asimilat societăților de tip fantomă care participă alături de alte societăți din lanț la realizarea de operațiuni de tip suveică sau carusel, conturându-se caracterul fals și fictiv al întocmirii și declarării facturilor în relația cu Societatea A, cu scopul de a participa la tranzacții fictive în lanț și crearea de circuite economice disimulate prin întocmirea de documente aparent legale, care însă nu au o bază reală și legală. Prejudiciu stabilit și transmis organelor de urmărire penală este în suma de ..

În baza constatărilor de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că furnizorul A acționează ca un intermediar interpus în lanțul tranzacțional de utilaje și participă la realizarea de operațiuni fictive de tip carusel, care au ca efect crearea unui avantaj fiscal la ultimul beneficiar al facturilor respectiv Societatea X, care a și solicitat TVA la rambursare aferentă acestor operațiuni succesive.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X deduce TVA aferentă achizițiilor de la A, dar ulterior, livrările efectuate de societatea X sunt supuse măsurilor de simplificare (taxare inversă), pentru care această societate nu are obligația de a colecta TVA; astfel au concluzionat că facturile emise pe lanțul tranzacțional B- A- X nu au conținut economic real și nu au la bază operațiuni reale și legale, respectiv nu au un scop economic, bunurile tranzacționale în acest lanț nu au o proveniență licită în condițiile legii.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au reincadrat operațiunea în cauză iar în temeiul prevederilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achizițiilor efectuate în baza facturilor emise de Societatea A .

**III.** Luând în considerare constatările fiscale, susținerile societății contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării, cu control anticipat, a Decontului de TVA din luna octombrie 2015, cu opțiune de rambursare, înregistrat la A.J.F.P., prin care Societatea X s-a solicitat la rambursare TVA , aferentă perioadei 01.11.2014-31.10.2015.

Perioada verificată:01.11.2014-31.10.2015;

Referitor la obligațiile fiscale reprezentând TVA, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere contestată de societate, **D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestatăii 2 este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA în condițiile în care din probatoriul administrat în cauză s-a constatat că achizițiile efectuate de la furnizorul A nu au la bază documente justificative care să probeze realitatea operațiunilor.**

În fapt, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile achiziții de utilaje(strunguri, prese hidraulice, mașini de rectificat etc.) și a dedus TVA , în baza facturilor emise de Societatea A.

Din verificările efectuate asupra documentelor justificative aferente acestor achiziții, prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că utilajele achiziționate de la Societatea A au fost supuse unui proces de dezmembrare rezultând reziduuri feroase însă în evidențele contabile această operațiune nu a fost înregistrată în conturile contabile corespondente (contul 345 "Produse finite" și contul 301"Materii prime")ci a fost înregistrată direct în contul 371.1 Mărfuri - (deșeuri).

Ulterior , societatea contestată a comercializat bunurile rezultate, ca și reziduuri feroase către centre autorizate de colectare a deșeurilor .

Cu privire la achizițiile de utilaje efectuate de la Societatea A urmare analizării documentelor prezentate de societate și administrării mijloacelor de probă conform

art. 55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca, furnizorul A a actionat ca un intermediar interpus in lanțul tranzacțional de utilaje si a participat la realizarea de operațiuni fictive de tip carusel, care au avut ca efect crearea unui avantaj fiscal la ultimul beneficiar al facturilor respectiv Societatea X, care a si solicitat rambursarea de TVA aferenta acestor operațiuni succesive.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X deduce TVA aferenta achizițiilor de la A dar ulterior, livrările efectuate de societatea X sunt supuse masurilor de simplificare (taxare inversa), pentru care aceasta societate nu are obligația de a colecta TVA, in conditiile in care utilajele achizitionate au fost comercializate ca reziduuri feroare către centre autorizate de colectare a deșeurilor.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise pe lanțul tranzacțional B-A-X nu au conținut economic real si nu au la baza operațiuni reale si legale, motiv pentru care in temeiul prevederilor art. 11 din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 din Codul de procedura fiscala, au reincadrat operatiunea in cauza iar conform prevederilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizițiilor de utilaje efectuate in baza facturilor emise de Societatea A .

In contestatia formulata, Societatea X susține ca achizitia marfii de la furnizorul A este operatiune reala, aceasta efectuandu-se in baza documentelor prevazute de lege, inregistrata in evidenta contabila si fiscala a societatii, declarata bugetului de stat potrivit legii.

-Societatea contestatara considera ca neregulile invocate de organele de inspectie fiscala ca fiind savarsite de furnizorul Societatea A nu ii sunt imputabile, neexistand vreun temei legal de angajare a răspunderii fiscale. Arata ca achizițiile in cauza au la baza documente justificative -facturi fiscale, care contin toate elementele obligatorii prevazute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal si sustine ca nu avea obligatia legala si nici posibilitatea practica de a efectua verificari cu privire la modul sau pretul de achitie a marfurilor de catre furnizor. Faptul ca Societatea A a achizitionat utilaje de la B iar ulterior le-a vandut catre Societatea X la un pret mai mic nu poate duce la concluzia , in lipsa altor elemente obiective, ca X ar reprezenta o veriga dintr-un lant al tranzacțiilor fictive si ca operatiunile de livrare nu sunt reale.Invoca in sustinere pct.41din Hotararea CEJ din 06.12.2012, pronuntata in cauza C-285/2011.

Societatea contestatara considera ca argumentația organului de inspectie fiscala se bazeaza exclusiv pe prezumții ignorând prevalenta conținutului economic al operațiunii iar dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat doar daca se face dovada implicării intr-o frauda, aspecte care nu intra in competenta organului de control fiscal.

Fata de aspectele mentionate, societatea contestatara considera ca aprecierea organului fiscal potrivit careia, ar fi actionat ca un intermediar interpus intr-un lanț tranzacțional de operațiuni fictive este nefondata iar stabilirea in sarcina sa a sumei reprezentând TVA de plata reprezintă o măsură abuziva.

In drept, pe perioada 01.04.2015-26.10.2015, cand SocietateaX a efectuat achizitii de utilaje de la Societatea A, in 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 , in vigoare pe perioada 2011-2015, potrivit carora:

-art.134

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

-art.134<sup>1</sup>

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

-art. 134<sup>2</sup>

*“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

-art.145

***“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

La art.147<sup>1</sup> din același act normativ se prevede:

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scada din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”*

Având în vedere prevederile legale incidente speței se reține 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.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că 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.

De asemenea, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.



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 - 147<sup>1</sup> 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. (19) 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.(19) din Codul fiscal, si anume:

*"19) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:*

*a) numarul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifica factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasarii unui avans, în masura în care aceasta data este anterioara datei emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;[...]*

*f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;[...]*

*h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

*i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor ori, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret, în cazul în care acestea nu sunt incluse în pretul unitar;*

*j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în functie de cotele taxei;"*

De asemenea, in speta sunt aplicabile si prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, potrivit caruia:

*"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."*

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate în evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Se retine ca, înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare efectuării unei operatiuni economico financiare conform reglementarilor contabile este o operatiune distincta de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal.

În speta sunt aplicabile si prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, potrivit carora:

*"57. - (1) Contabilizarea si prezentarea elementelor din bilant si din contul de profit si pierdere tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al angajamentului în cauza. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.*

*(2) Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative 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.*

*(3) Forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. 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 în 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 ; principiului prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economica, punand în evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor

justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai 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.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.04.2015-26.10.2015, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile, , in baza facturilor emise de Societatea A, achizitii de utilaje(strunguri, prese hidraulice, masini de rectificat etc.), in valoare de ... pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de ...

Se retine ca utilajele achitionate de la Societatea A au fost supuse unui proces de dezmembrare rezultand reziduuri feroase care au fost comercializate către centre autorizate de colectare a deșeurilor, aplicandu-se masurile simplificate prevazute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca operatiunea de dezmembrare a utilajelor nu a fost inregistrata in conturile contabile corespondente (contul 345 "Produse finite" si contul 301 "Materii prime")ci a fost înregistrata direct in contul 371.1 Mărfuri - (deșeuri).

Se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat facturile de achizitii utilaje emise de Societatea A către X, precum si avizele de însoțire a mărfurilor aferente si au constatat ca la rubrica "mijloc de transport" apare înscris numărul de înmatriculare a autovehiculelor deținute de X, iar la rubrica delegat apare menționat personalul angajat al Societatii X.

Se retine ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale cu privire la achizițiile efectuate de societatea contestatara de la Societatea A , organele de inspectie fiscala au administrat mijloacele de proba , in conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din analiza datelor si informațiilor din aplicația informatica FISCNET, referitor la furnizorul A organele de inspectie fiscala au retinut următoarele :

-Societatea A a fost infiintata .., a devenit plătitoare de TVA incepand cu data ... si are obiect de activitate recuperarea materialelor reciclabile sortate, cod CAEN 3832;

-Societatea A deține in folosința spațiul situat , unde este sediul social si spațiul unde este declarat punct de lucru;

-din analiza raportului REVISAL, generat pentru Societatea la A reiese ca acest furnizor a avut un singur angajat in perioada 12.08.2014 – 04.05.2015;

-din analiza situației privind neconcordantele intre plătitorii de TVA, din declarația informativa 394, in perioada verificata, rezulta ca A declara achiziții de la principalii furnizori B, C,...

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societatii furnizoare A, documente si anume: fisa contului clientului X precum si documente justificative de provenienta a marfurilor livrate catre X , documente de transport si/sau orice documente relevante cu privire la tranzactiile comerciale derulate intre Societatea A si Societatea X.Urmare solicitarii, Societatea A a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:fisa contului clientului X fisa de magazie pentru deseurile comercializate catre X, note de intrare receptie si fise de cont aferente principalilor furnizori de deseu fier vechi si alte marfuri(strunguri, prese hidraulice).

Din analiza notelor de receptie si fiselor de magazie aferente perioadei 01.04.2015-26.10.2015, (note de receptie utilaje si fise magazie utilaje-anexa nr. 4 la

raport) puse la dispozitie de catre furnizor, organele de inspectie fiscala au constatat ca marfurile vandute catre Societatea X au fost achizitionate de A de la furnizorul B, la valoarea totala de .. iar plata contravalorii marfii s-a realizat exclusiv in numerar.

Din verificarea documentara realizata de catre organele de inspectie fiscala, cu privire la furnizorul inițial de bunuri, respectiv B s-au constatat următoarele:

-societatea a fost înființata in .., este plătitoare de TVA incepand cu data de .. iar administrator si asociat unic este..

-sediul social este ..

- nu are declarat punct de lucru;

-acest furnizor nu depune situații financiare anuale;

-societatea este declarata insolvabila incepand cu data de ..

-societatea nu deține personal angajat in perioada verificata necesar pentru manipularea deșeurilor comercializate in regim cu ridicata; singurul angajat al societății avea funcția de vanzator respectiv funcția de vanzator ambulant de produse nealimentare conform fisei REVISAL (anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala).

-Societatea B a fost supusa mai multor verificări fiscale;

Cu adresa, DGRFP - AJFP - Inspectie Fiscala, a transmis Procesul verbal incheiat la Societatea B iar din analiza acestuia au rezultat următoarele informații: la adresa de domiciliu fiscal nu a fost găsit niciun reprezentant legal al societatii iar aceștia nu au răspuns nici la invitația organelor de control de a prezenta documentele societății; o parte din mărfurile facturate catre A figurează ca fiind achiziționate de la Societatea C; administratorul Societatii C, declara pe propria răspundere ca nu a avut niciodată relatii comerciale sau de alta natura cu Societatea B.

Cu ocazia altor verificări încrucișate privind tranzacțiile in lanț, efectuate la Societatea B, s-a constatat faptul ca documentele emise de aceasta societate (facturi) au un caracter fictiv si fraudulos, in acest sens fiind întocmita sesizarea penala înregistrata la AJFP .

Din procesul verbal încheiat de organele de control din cadru AJFP rezulta ca B are un comportament fiscal asimilat societăților de tip fantoma care participa alaturi de alte societăți din lanț la realizarea de operatiuni de tip suveica sau carusel, conturandu-se caracterul fals si fictiv al întocmirii si declarării facturilor in relația cu Societatea A, cu scopul de a participa la tranzacții fictive in lanț si crearea de circuite economice disimulate prin întocmirea de documente aparent legale, care insa nu au o baza reala si legala. Prejudiciu stabilit si transmis organelor de urmărire penala este in suma de .. lei.

In raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, urmare analizei efectuate in speta, facturile emise pe lanțul tranzacțional B-A-X nu au conținut economic real si nu au la baza operatiuni reale si legale, respectiv nu au un scop economic, bunurile tranzacționale in acest lanț nu au o proveniența licita in condițiile legii.

In speta se retine ca operatiunile economice derulate intre Societatea X si Societatea A au fost analizate si de organele de cercetare penala prin Ordonanta de clasare emisa de Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal, Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul .. precum si Incheierea Penala pronuntata in dosar de Tribunal -Sectia Penala.

Prin Ordonanta de clasare pronuntata in dosarul .., Parchetul de pe langa Tribunalul dispune" Clasarea cauzei sub savarsirea infractiunilor de tentativa la stabilirea cu rea credinta de catre contribuabil a impozitelor, taxelor sau contributiilor

avand ca rezultat obtinerea, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituirii de la bugetul general consolidat ori compensari datorate bugetului general consolidat“ prevazute de art.32 alin.1 din Codul Penal raportat la art.8 alin.1 din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.35 alin.1 din Codul penal si evaziune fiscala prin evidentierea in actele contabile sau in alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operatiuni reale sau evidentierea unor operatiuni fictive, in scopul sustragerii de la indeplinirea operatiunilor fiscale prevazute de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 republicata cu aplicarea art.35 alin.1 din Codul penal, cu privire la cercetarile penale efectuate fata de SC X.”

Din considerentele Ordonantei de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul Sibiu in dosarul penal cu privire la Societatea X , se retin urmatoarele:

*“In urma analizei intregului material probatoriu apreciem ca nu se poate retine in sarcina reprezentantilor Societatii X savarsirea infractiunilor prevazute de art.32 alin.1 din Cp.raportat la art.8 alin.1 din Legea nr.241/2005 si art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005, ambele cu aplic.art.35 alin.1 din Cp., pentru urmatoarele considerente:*

*-relatiile comerciale au fost recunoscute de către parteneri și mărfurile au existat în realitate, fiind revândute apoi și de către Societatea X;*

*-nu s-a putut proba eventuala participare a Societatii X la realizarea de operatiuni fictive de tip carusel iar faptul că această societate este "beneficiara" facturilor primite de la furnizorii în cauză (așa cum rețin organele de control fiscal) nu poate fi însușită de către organele de cercetare penală în lipsa unor legături infracționale concrete între reprezentanții acestor societăți;*

*-faptul că unii furnizori au fost/sunt cercetați penal nu demonstrează fără niciun dubiu că și cei care au achiziționat apoi bunurile simt complici sau știau de activitatea infracțională a acestora:*

*-de asemenea faptul că furnizorii Societatii X./partenerii comerciali ai acestora nu și-au îndeplinit obligațiile legale de a depune declarațiile informative/fiscale nu poate atrage răspunderea penală a reprezentanților Societatii X nedepunerea acestor declarații fiind sancționată contravențional de legislația fiscală în vigoare;*

*-nu au fost efectuate verificări factice la unele societăți, organele de control fiscal făcând analogii în baza datelor și informațiilor din aplicația FISCNET;*

*Astfel, dacă Societății X nu i se recunoaște realitatea înregistrărilor în contabilitate a facturilor primite de la furnizorii în cauză atunci acestea i se încalcă principiul neutralității, adică pentru cheltuielile înregistrate societatea este înlăturată de la deductibilitate, dar pentru veniturile înregistrate tocmai ca urmare a acestor cheltuieli, TVA colectata rămâne să se preia în totalitate.*

*Menționăm că prin Decizia V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite al I.C.CJ. s-a stabilit că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea de TVA. Ori în cazul de față facturile fiscale conțin toate datele obligatorii pentru a putea fi document justificativ, mai mult ele fiind achitate atât prin viramente bancare cât și prin numerar.*

*Așa cum se reține și prin sentința penală a Tribunalului rămasa definitivă și în apel, această decizie nu poate fi aplicată decât în temeiurile legislației Uniunii Europene și a jurisprudenței Curții de la Luxemburg în materie amintită mai sus.*

*De asemenea, în hotărârea Curții (camera a cincea) din 22.10.2015 s-a stabilit că atunci când condițiile de fond și formă prevăzute de a șasea directivă pentru*

nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de această directivă să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe ca operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posteroară celei realizate de către persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA .

Cade în sarcina administrației fiscale, care a constatat fraudă sau neregularități comise de persoana care a emis factura, să stabilească în raport de elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări, a căruia obligație nu îi revine, ca acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica deducere era implicată într-o fraudă privind TVA.

**Insă nu s-a dovedit de către A.J.F.P. faptul că reprezentanții Societății X erau implicați într-o fraudă săvârșită de emitenții facturilor și că au știut sau ar fi trebuit să știe că operațiunile invocate pentru a se justifica dreptul de deducere fac parte dintr-o fraudă de tip „carusel”.**

**De asemenea nici în urma cercetărilor efectuate de către organele de cercetare penală nu s-a putut stabili că Societatea X ar face parte dintr-o fraudă de tip „carusel”.**

Prin Ordonanța emisă de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal s-a dispus respingerea plângerii formulată de petentul Administrația Județeană a Finanțelor Publice împotriva Ordonanței de clasare dispusă în dosarul Parchetului de pe lângă Tribunal”.

Din considerentele Ordonanței emisă de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal în dosarul , prin care s-a menținut Ordonanța de clasare din data de , se reține ca:

“Soluția de clasare dispusă în cauza nu împiedică organul fiscal să constate și să dispună o sancțiune fiscală care să ducă la recuperarea prejudiciului dacă se apreciază că nu este cel reținut de către procurorul de caz.”

Prin Încheierea Penală pronunțată în dosarul nr.. Tribunalul -Secția Penală a dispus respingerea plângerii formulată de petentul Administrația Județeană a Finanțelor Publice în contradictoriu cu intimata S.C. X-prin reprezentanți, împotriva Ordonanței pronunțată în dosarul Parchetului de pe lângă Tribunal și a Ordonanței pronunțată în dosarul nr.. de către prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal, pe care le menține.

În considerentele Încheierii Penale pronunțată de Tribunal-Secția Penală, se specifică faptul că:

*“În condițiile în care , în urma cercetărilor efectuate s-a constatat că reprezentanții societăților furnizoare au recunoscut relațiile comerciale desfășurate cu Societatea X și chiar că, contravaloarea marfurilor achiziționate a fost achitată, nu se poate imputa societății beneficiare un comportament fiscal neadecvat al societăților furnizoare.*

*Asa cum corect s-a reținut, cade în sarcina administrației fiscale, care a constatat fraudă sau neregularitățile comise de persoana care a emis factura, să stabilească în raport de elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări, a carei obligație nu îi revine, ca acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă.*

*Probele administrate nu au dovedit faptul ca reprezentantii Societatii X erau implicati intr-o fraudă savarsita de emitentii facturilor si ca au stiut sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunile invocate pentru a justifica dreptul de deducere fac parte dintr-o fraudă de tip "carousel".*

*In acest sens este relevanta si Decizia C.E.J. din 22.10.2015 amintita in ordonanta procurorului."*

Cu privire la Societatea A furnizorul Societatii X prin Ordonanta de clasare pronuntata in dosar, Parchetul de pe langa Tribunal dispune:

"In temeiul art.63 alin.1 rap.la art.46 alin.1 Cpp, art.41 alin.1 lit.a si 1 din Cpp si art.36 alin.1 lit.c ind.1 din Cpp, disjungerea cauzei in vederea efectuării de cercetari pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prev.de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.35 alin.1 din Codul penal fata de reprezentantii Societatii A si formarea unui nou dosar care se va inregistra la Parchetul de pe langa Tribunal.

Dosarul nou format se va inainta IPJ -SICE pentru cercetari conf.art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005."

Din considerentele Ordonantei de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal precum si considerentele Incheierii Penale , pronuntata in dosarul nr... de Tribunal -Sectia Penala, cu privire la furnizorul A se retin urmatoarele:

"In ceea ce priveste relatia comerciala desfasurata de Societatea X cu Societatea A:

SC X a inregistrat in evidenta contabila achizitii (strunguri, prese hidraulice, masini de rectificat etc.) de la aceasta societate in perioada 01.04.2015-31.10.2015 in valoare totala de .. lei din care TVA in suma de ...lei.

In urma verificarilor efectuate de catre organele de inspectie fiscala se constata faptul ca Societatea A a achizitionat marfurile revandute catre Societatea X de la Societatea B, societate care are un comportament fiscal asimilat firmelor fantoma, care participa alaturi de alte societati din lant la realizarea de operatiuni tip suveica sau carousel.

Plata marfurilor a fost efectuata prin virament bancar si in numerar.[...]

Având în vedere cercetările efectuate și materialul probator analizat s-au conturat următoarele:

- cu privire la S.C. A, întrucât achizițiile de deșeuri reciclabile înregistrate de această societate provin de la societăți care au un comportament fiscal de tip ..fantomă" -se va dispune disjungerea cauzei și formarea unui nou dosar, care se va înregistra la Parchetul de pe lângă Tribunal în vederea efectuării de cercetari fata de reprezentantii Societatii A pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1, lit.c din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.35 alin.1 din Codul penal."

Avand in vedere ca, in considerentele Incheierii Penale Tribunalul -Sectia Penala a retinut faptul ca "cade in sarcina administratiei fiscale, care a constatat fraudă sau neregularitatile comise de persoana care a emis factura, sa stabileasca in raport de elemente obiective si fara a solicita din partea destinatarului facturii verificari, a carei obligatie nu ii revine, ca acest destinatar stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o fraudă " organul de solutionare a contestatiei prin adresa a solicitat organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, un punct de vedere cu privire la solutionarea contestatiei formulata de Societatea X in raport de considerentele si solutia pronuntata de Tribunal, prin Incheierea Penala , precum

si Ordonanta pronuntata in dosar de Parchetul de pe langa Tribunal si Ordonanta pronuntata in dosar de catre prim- procurorul Parchetului de pe langa Tribunal in conformitate cu 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 :

*"La reluarea procedurii administrative, organul de solutionare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmarire si cercetare penala punctul de vedere privind solutionarea contestatiei în raport cu solutia organelor penale/hotarârea instantei de judecata."*

Cu adresa , inregistrata la D.G.R.F.P., A.J.F.P. -Inspectie fiscala transmite un punct de vedere privind solutionarea contestatiei formulata de Societatea X in raport de solutia organelor de urmarire penala, in dosarul , din care rezulta ca:

"livrarea inițiala facturata cu TVA de Societatea B către Societatea A este fictiva, iar ulterior Societatea A, a doua veriga in lanțul tranzacțional, înregistrează achiziții pentru care deduce TVA aferenta, si ulterior, acesta din urma, facturează in același regim de TVA, dar la un preț inferior celui de achiziție, către Societatea X, care reprezintă ultima veriga a tranzacțiilor din lanț, cu cota standard de TVA (marfurile sunt vandute de X in taxare inversa catre centre de colectare a deseurilor).

In baza analizei documentare mai sus menționate se poate aprecia faptul ca SC B are un comportament fiscal asimilat firmelor de tip "butoi", care se "alimentează" cu facturi fictive de la societăți de tip "fantoma" sau care isi creeaza facturi false de la contribuabili (societăți normale), cu care nu au in fapt legaturi economice sau de alta natura.

Conform verificarilor si analizei efectuate in amonte pe lanțul tranzacțional al utilajelor achiziționate de către SC X, se poate aprecia faptul ca furnizorul Societatea A, actioneaza ca un intermediar interpus în lanțul tranzacțional de utilaje, respectiv actioneaza ca o "societate de tip "tampon", generând prin acest mecanism un avantaj fiscal la ultimul beneficiar al facturilor - Societatea X, in cazul de fata, care a si solicitat TVA la rambursare si care a deținut in patrimoniu aceste utilaje, in sa cu alta proveniența decât cea indicata în facturi.

Astfel implicațiile fiscale in lanțul tranzacțional au fost următoarele:

-Societatea B generează TVA colectata, la data emiterii facturilor către A pe care in sa nu o declara in mod corect si nu o achita la bugetul de stat (compensează TVA colectata prin deducerea TVA aferenta unor facturi fictive). Bugetul de stat este prejudiciat la nivelul taxei colectate de către B;

-Societatea A deduce TVA aferenta facturilor emise de B iar ulterior colectează TVA aferenta livrărilor către X (aproximativ aceeași suma), rezultând un efect fiscal "0" (suma tva colectata = suma tva dedusa);

-Societatea X, deduce TVA aferenta achizițiilor de la A, dar ulterior livrările efectuate de societatea verificata sunt supuse masurilor de simplificare (taxare inversa), pentru care aceasta societate nu are obligația de a colecta TVA. Rezulta astfel un avantaj fiscal la nivelul taxei deduse inițial , care a fost si solicitata la rambursare.

Urmare celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscala au concluzionat faptul ca tranzacțiile comerciale din acest lanț ( B prima veriga) au ca si consecința reala, diminuarea creanței fiscale datorata către bugetul de stat sau rambursarea ilegala a soldului sumei negative a TVA de către ultimul beneficiar al acestui lanț tranzacțional.



Totodată, taxa pe valoarea adăugată dedusă de Societatea X, aferentă acestor utilaje, a fost solicitată la rambursare.

Conform verificărilor și analizei efectuate în amonte pe lanțul tranzacțional al utilajelor achiziționate de către Societatea X, furnizorul A, acționează ca un intermediar interpus în lanțul tranzacțional de utilaje realizat de X, care participă la realizarea de operațiuni fictive de tip carusel, care au ca efect crearea unui avantaj fiscal la ultimul beneficiar al facturilor, care a și solicitat TVA la rambursare și care a deținut în patrimoniu aceste utilaje, însă cu altă proveniență decât cea indicată în facturi.

Organele de inspecție fiscală, concluzionează faptul că facturile emise în lanțul tranzacțional B - A - X, reprezentând diverse utilaje (stunguri, menghine, mașini de rectificat, prese hidraulice etc.) nu au un conținut economic real și nu au la bază operațiuni reale și legale, respectiv nu au un scop economic, bunurile tranzacționate pe acest lanț tranzacțional nu au o proveniență licită în condițiile legii.

Mai mult, prin adresa AJFP informează faptul că s-a efectuat o inspecție fiscală parțială privind verificarea modului de fundamentare a solicitării de rambursare a TVA la Societatea A, ocazie cu care se apreciază faptul că societatea verificată este atât intermediar în lanțul tranzacțional fictiv în relația cu furnizorii SC B - D și clienții Societatea X și E, cât și beneficiarul final al unui lanț tranzacțional fictiv în ceea ce privește relația cu furnizorii SC L și SC I.

Mai mult, în cadrul cercetărilor penale, martorul, administrator al SC L a declarat că reprezentantul societății a înregistrat în evidența contabilă, în anul 2016, achiziții de la societatea pe care o administrează, folosindu-se fără drept de un facturier, stampilat și semnat în alb, care a ramaș din greșeală în urma întâlnirilor de afaceri care s-au derulat la sediul acestei societăți și care nu ia mai fost returnat.

Din analiza ordonanței de clasare reiese faptul că simpla afirmație a martorului, precum că bunurile au existat efectiv, că a livrat mărfurile înscrise în facturile emise de acesta și nu a emis documente fictive, a stat la baza concluziei organelor de urmărire penală privind realitatea tranzacției derulate între Societatea A (furnizor de bunuri) și Societatea X (client).

Din analiza ordonanței, rezultă că organul de urmărire penală concluzionează că soluția de clasare dispusă în cauză, nu împiedică organul de inspecție fiscală să constate și să dispună o sancțiune fiscală care să conducă la recuperarea prejudiciului.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, rezultă că simpla declarație a martorului nu este susținută de documente iustificative/documente de proveniență a mărfurilor *vândute* (facturi de achiziție, situație stocuri, fișa de magazie, etc.) și pe cale de consecință putem concluziona că facturile emise A către X reprezentând diverse mărfuri nu au un conținut economic real și nu au la bază operațiuni reale și legale, respectiv bunurile tranzacționate nu au o proveniență licită în condițiile legii, ele fiind probabil deținute de către Societatea X însă cu altă proveniență decât cea indicată în facturi.

Concluzia organelor de inspecție fiscală este întărită și de constatările organelor de cercetare penală din dosarul, respectiv disjungerea cauzei și formarea unor noi dosare penale aflate în lucru la Parchetul de pe lângă Tribunal, în care se efectuează cercetări față de reprezentantul A și față de reprezentanții altei societăți. Astfel, organele de cercetare penală au concluzionat că acesta a înregistrat în evidența contabilă a societății administrate cheltuieli fictive, și anume achiziții fictive de mărfuri de la mai multe societăți din țară, operațiuni economice care în realitate nu s-au derulat. Ulterior, SC A a vândut sau a prestat servicii în mod fictiv către o serie de societăți, printre care se regăsește și „client” Societatea X.”

Se retine astfel ca, organele de cercetare penala urmare analizei intregului material probatoriu au apreciat ca nu se poate retine in sarcina reprezentantilor Societatii X savarsirea infractiunilor prevazute de art.32 alin.1 din Codul Penal si art.8 alin.(1) si art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 , insa pentru A , furnizorul Societatii X s-a dispus disjungerea cauzei și formarea unui nou dosar, care se va înregistra la Parchetul de pe lângă Tribunal în vederea efectuării de cercetari fata de reprezentantii Societatii A pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1, lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.35 alin.1 din Codul penal.”

Organele de cercetare penala prin Ordonanta pronuntata in dosarul Parchetului de pe langa Tribunal, Ordonanta pronuntata in dosarul .. de catre prim-procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul si Incheierea Penala pronuntata de Tribunal in dosarul penal au judecat doar latura penala a faptelor retinute in sarcina reprezentantilor 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 Incheierea Penala emisa in dosarul penal al Tribunalului, nu s-a judecat si latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatie aceasta hotarare.

Mai mult, din considerentele Ordonanței pronuntata in dosarul de catre prim-procurorul Parchetului de pe langa Tribunal se retine ca soluția de clasare dispusa in cauza, nu impiedica organul de inspectie fiscala sa constate si sa dispună o sancțiune fiscala care sa conducă la recuperarea prejudiciului.

Astfel, potrivit dispozitiilor Codului fiscal care reglementeaza dreptul de deducete a taxei pe valoarea adaugata,mai sus enuntate, 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.

De asemenea, 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.

Referitor la indeplinirea cerintelor de forma, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emisa de A pentru care organele de cercetare penala au dispus disjungerea cauzei și formarea unui nou dosar, în vederea efectuării de cercetari fata de reprezentantii Societatii A pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1, lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.35 alin.1 din Codul penal.

Din adresa emisa de rezulta faptul ca s-a efectuat o inspectie fiscala parțiala privind verificarea modului de fundamentare a solicitării de rambursare a TVA la Societatea A ocazie cu care s-a constatat ca aceasta societate este atat intermediar in lantul tranzactional fictiv in relația cu furnizorii SC B, D si clientii

Societatea X și C, cât și beneficiarul final al unui lanț tranzacțional fictiv în ceea ce privește relația cu furnizorii SC L și SC I.

În cadrul cercetărilor penale, martorul administrator al SC L, a declarat că reprezentantul societății a înregistrat în evidența contabilă, în anul 2016, achiziții de la societatea pe care o administrează, folosindu-se fără drept de un facturier, stampilat și semnat în alb, care a rămas din greșeală în urma întâlnirilor de afaceri care s-au derulat la sediul acestei societăți și care nu ia mai fost returnat.

În condițiile în care utilajele care au făcut obiectul facturilor emise de Societatea A către Societatea X au fost achiziționate de Societatea A de la Societatea B iar urmărirea mijloacelor de probă administrate în cauză s-a constatat că Societatea B are un comportament fiscal asimilat societăților de tip fantomă care participă alături de alte societăți din lanț la realizarea de operațiuni de tip suveică sau carusel, conturându-se caracterul fals și fictiv al întocmirii și declarării facturilor în relația cu Societatea A cu scopul de a participa la tranzacții fictive în lanț și crearea de circuite economice disimulate prin întocmirea de documente aparent legale, în speță nu se poate stabili proveniența acestor utilaje.

După cum s-a arătat și mai sus, din analiza Procesul verbal încheiat de DGRFP - AJFP - Inspekție Fiscală la Societatea B a rezultat că o parte din mărfurile facturate către A figurează ca fiind achiziționate de la Societatea C iar administratorul Societății C, declară pe propria răspundere că nu a avut niciodată relații comerciale sau de altă natură cu Societatea B.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține că nu pot fi înregistrate în contabilitate, cheltuieli 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, 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 sa fie în concordanță cu realitatea.

Or, în cauză supusa analizei s-a constatat că tranzacțiile efectuate nu sunt în concordanță cu realitatea în condițiile în care s-a dovedit că, furnizorii utilajelor care fac obiectul facturilor înregistrate în evidențele contabile ale Societății X au un comportament fiscal asimilat societăților de tip fantomă care participă alături de alte societăți din lanț la realizarea de operațiuni de tip suveică sau carusel și asupra cărora organele de cercetare penală efectuează cercetări pentru savarsirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1, lit.c din Legea nr.241/2005 cu aplic. art.35 alin.1 din Codul penal.

Prin urmare, facturile de livrare emise de Societatea A către Societatea X nu au calitatea de document justificativ în condițiile în care nu se probează realitatea achizițiilor.

În aceste condiții, facturile privind achiziția marfii de la Societatea A, înregistrate în evidențele contabile ale Societății X nu au calitatea de document justificativ prin care să se probeze realitatea operațiunilor.

Prezentarea de facturi, note de recepție, nu este suficientă pentru a demonstra realitatea operațiunilor în condițiile în care s-a constatat că facturile în cauză sunt

fictive, aceste facturi fiind emise de furnizori care la randul lor nu au probat cu documente realitatea operatiunilor.

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 deducerii 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 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.

Or, in cazul furnizorului de utilaje A precum si furnizorilor din amonte se fac cercetari in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

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 inregistrate 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.

Dupa cum precizeaza si organele de inspectie fiscala in adresa , livrarea inițiala facturata cu TVA de Societatea B către Societatea A este fictiva, iar ulterior Societatea A, a doua veriga in lanțul tranzacțional, înregistrează achiziții pentru care deduce TVA aferenta, si ulterior, acesta din urma, facturează in același regim de TVA, dar la un preț inferior celui de achiziție, către Societatea X care reprezintă

ultima veriga a tranzacțiilor din lanț, cu cota standard de TVA, marfurile fiind vandute de X in regim de taxare inversa catre centre de colectare a deseurilor.

Implicațiile fiscale in lantul tranzacțional au fost următoarele:

-Societatea B generează TVA colectata, la data emiterii facturilor către A, pe care inasa nu o declara in mod corect si nu o achita la bugetul de stat (compensează TVA colectata prin deducerea TVA aferenta unor facturi fictive). Bugetul de stat este prejudiciat la nivelul taxei colectate de către BL;

-Societatea A deduce TVA aferenta facturilor emise de B, iar ulterior colectează TVA aferenta livrărilor către X (aproximativ aceeași suma), rezultând un efect fiscal "0" (suma tva colectata = suma tva dedusa);

-Societatea X, deduce TVA aferenta achizițiilor de la A, dar ulterior livrările efectuate de societatea verificata sunt supuse masurilor de simplificare (taxare inversa), pentru care aceasta societate nu are obligația de a colecta TVA. Rezulta astfel un avantaj fiscal la nivelul taxei deduse inițial in suma de... care a fost si solicitata la rambursare.

Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca tranzacțiile comerciale din acest lanț ( B prima veriga) au ca si consecința reala, diminuarea creanței fiscale datorata către bugetul de stat sau rambursarea ilegala a soldului sumei negative a TVA de către ultimul beneficiar al acestui lant tranzacțional; taxa pe valoarea adaugata dedusa de Societatea X in suma de .., aferenta acestor utilaje, a fost solicitata la rambursare.

Desi aparent Societatea X a indeplinit conditiile de forma pentru justificarea cheltuielilor cu marfurile si a taxei pe valoarea adaugata aferenta , prin prezentarea de facturi emise de furnizorul A ,care au fost inregistrate in evidentele contabile, declarate corespunzator in declaratiile fiscale si care s-au decontat prin numerar sau virament bancar, urmare verificarii s-a constatat ca acestea au fost intocmite in scopul crearii unei aparente de legalitate pentru sustragerea de la plata impozitului pe profit si a taxei de valoarea adaugata.

Dupa cum am aratat si mai sus, 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.

Prin urmare argumentul societatii contestatare potrivit caruia operatiunile de achizitii de marfuri sunt operatiuni reale nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei in conditiile in care nu s-a facut dovada provenientei marfii.

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 precizarilor organelor de inspectie fiscala si administrarii mijloacelor de proba s-a constatat 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 care s-a constatat ca achizitiile de utilaje efectuate de furnizorul A, care ulterior au fost livrate societatii contestatare, nu au la baza documente care sa probeze realitatea tranzactiilor, in speta nefiind indeplinite conditiile de forma.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial

parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportat de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Or, in raport de situatia de fapt prezentata anterior, furnizorul B nu a achitat bugetului de stat TVA colectata, Societatea A deduce TVA aferenta achizitiilor efectuate de la B si ulterior colecteaza TVA, la nivelul deducerii, urmare livrarii utilajelor catre Societatea X iar societatea contestatara deducere TVA in valoare de ..dezmembreaza utilajele achizitionate si le vinde ca reziduuri feroase catre societati de colectare a deseurilor, aplicand masurile de simplificare (taxare inversa ) potrivit dispozitiilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatara potrivit caruia neregulile invocate de organele de inspectie fiscala ca fiind savarsite de furnizorul A nu ii sunt imputabile, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, mai sus enuntat , documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-a intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile, de unde rezulta ca se instituie o responsabilizare a celor doua parti implicate intr-o tranzactie.

In acest sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie in Decizia nr.5679/2013 emisa intr-o speta similara.

Referitor la pct.41 din Hotararea CEJ din 06.12.2012, pronuntata in cauza C-285/2011 , unde se arata ca "revine autoritatilor fiscale competente sarcina sa stabileasca corespunzator cerintelor legale, elementele obiective care permit sa se concluzioneze ca persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata(...), era implicata intr-o frauda savarsita de furnizor sau de un alt operator care a intervenit in amonte sau in aval, in lantul de livrare, invocat de societatea contestatara in sustinerea contestatiei, mentionam ca organele de inspectie fiscala prin administrarea mijloacelor de proba prevazute de art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala respectiv utilizarea informatiilor din baza de date ANAF, utilizarea informatiilor primite de la alte organe fiscale(acte de control incheiate la furnizorii de utilaje), analizarea documentelor prezentate de la furnizorul de bunuri, analizarea documentelor prezentate de societate in timpul controlului au concluzionat ca furnizorul A actioneaza ca un intermediar interpus in lanțul tranzacțional de utilaje si participa la realizarea de operatiuni fictive de tip carusel, care au ca efect crearea

unui avantaj fiscal la ultimul beneficiar al facturilor respectiv Societatea X iar facturile emise pe lanțul tranzacțional B- A-X nu au conținut economic real și nu au la baza operațiuni reale și legale, respectiv nu au un scop economic, bunurile tranzacționale în acest lanț nu au o proveniență licită în condițiile legii.

Potrivit art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*"(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora. "*

Intr-o speta similară Curtea de Apel Cluj prin Decizia Civilă nr.935/2018, precizează:

"Prin urmare și acești furnizori au avut un comportament fiscal fraudulos asemănător furnizorului..., existând totodată o pierdere de venituri fiscale câtă vreme TVA nu a fost colectată în amonte, iar reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere, astfel încât este pus în cauză principiul neutralității impozitării, fiind aplicabilă **mutatis mutandis** ipoteza specială din cauza C-101/2016 Paper Consult.

Astfel, la punctul 46 din Hotărârea Paper Consult s-a reținut că neplata TVA s-ar repercuta asupra prețului de vânzare al produselor și al serviciilor și ar procura vânzătorului un avantaj concurențial care crește volumul vânzărilor.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect.

În această privință, Curtea de Justiție a statuat că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (Hotărârea Fini din 3 martie 2005, C 32/03).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțele naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 35 și 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, CU8/13, EU:C:2014:69, punctul 26).

Or, chiar CJUE a precizat la paragraful 48 al hotărârii pronunțate în cauza PPUH, C-277/14, că: *"Această situație, care se regăsește atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de persoana impozabilă, există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe ca, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA. În astfel de împrejurări, în scopul celei de a șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18H3, EU:C:2014:69, punctul 27)".*

Relevante în acest sens sunt și mențiunile de la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH C-277/2014, anterior citată: "Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica



dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, C-285/11, HU:C:2012:774, punctul 45, și Hotărârea LVK 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64)".

Or, Curtea în calitate de instanță națională, apreciază că în speță sunt îndeplinite condițiile expuse la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH și care se reflectă în dispozitivul acesteia în situația de excepție când se poate refuza acordarea dreptului de deducere.

Astfel, este neîndoielnic în cauză că organele fiscale au constatat nereguiarități comise de persoanele care au emis facturile în amonte.

Apoi Curtea reține că la dosar exista elemente obiective din care reiese că reclamanta știa sau cel puțin ar fi trebuit să știe că, prin achizițiile sale, participă la operațiuni implicate într-o fraudă fiscală."

În speta, după cum s-a arătat și mai sus, livrarea inițială facturată cu TVA de Societatea B către A este fictivă, iar ulterior Societatea A a doua verigă în lanțul tranzacțional, înregistrează achiziții pentru care deduce TVA aferentă, și ulterior, acesta din urmă, facturează în același regim de TVA, dar la un preț inferior celui de achiziție, către Societatea X, care reprezintă ultima verigă a tranzacțiilor din lanț, cu cota standard de TVA, marfurile fiind vândute de X în regim de taxare inversă către centre de colectare a deșeurilor.

Inițial, Societatea X, în baza facturilor emise de Societatea A a achiziționat utilaje, care au fost înregistrate în contul 371 "Marfuri" și pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA; utilajele achiziționate de la Societatea A au fost supuse unui proces de dezmembrare rezultând reziduuri feroase, însă operațiunea de dezmembrare nu a fost înregistrată în conturile contabile corespondente (contul 345 "Produse finite" și contul 301 "Materii prime") ci a fost înregistrată direct în contul 371.1 Mărfuri - (deșeurii). Ulterior, societatea contestată a comercializat bunurile rezultate, ca și reziduuri feroase către centre autorizate de colectare a deșeurilor, aplicând taxarea inversă prevăzută la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Plata facturilor de achiziție către furnizorul A s-a realizat în numerar și virament bancar.

După cum s-a arătat și mai sus, din considerentele Ordonanței de clasare din emisa de Parchetul de pe lângă Tribunalul precum și considerentele Incheierii Penale, pronunțată în dosarul .. de Tribunalul -Secția Penală, cu privire la furnizorul A, se rețin următoarele:

"În ceea ce privește relația comercială desfășurată de Societatea X SRL cu Societatea A:

SC X a înregistrat în evidența contabilă achiziții (strunguri, prese hidraulice, mașini de rectificat etc.) de la această societate în perioada 01.04.2015-31.10.2015 în valoare totală de .. lei din care TVA în suma de .. lei.

În urma verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală se constată faptul că Societatea A a achiziționat marfurile revândute către Societatea X de la Societatea B, societate care are un comportament fiscal asimilat firmelor fantomă, care participă alături de alte societăți din lanț la realizarea de operațiuni tip suveică sau carusel.

Plata marfurilor a fost efectuată prin virament bancar și în numerar.[...]

Având în vedere cercetările efectuate și materialul probator analizat s-au conturat următoarele:

- cu privire la S.C. A întrucât achizițiile de deșeuri reciclabile înregistrate de această societate provin de la societăți care au un comportament fiscal de tip „fantomă” - S.C. L., S.C. I., S.C. D, S.C.B., S.C. M., S.C. N și S.C. R se va dispune disjungerea cauzei și formarea unui nou dosar, care se va înregistra la Parchetul de pe lângă Tribunal în vederea efectuării de cercetari fata de reprezentantii Societatii A pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1, lit.c din Legea nr.241/2005 cu aplic.art.35 alin.1 din Codul penal.”

Prin urmare, din administrarea mijloacelor de proba, în speta se reține ca la dosarul cauzei exista elemente obiective din care sa reiasa ca societatea contestatara știa sau cel puțin ar fi trebuit sa știe ca , prin achizițiile efectuate, participa la operațiuni implicate într-o fraudă fiscală.

În ceea ce privește afirmatia societatii contestatare potrivit careia relatiile dintre contribuabil/platitor si organul fiscal trebuie sa fie fundamentate pe buna credinta, conform prevederilor art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare ,mentionam ca in speta nu poate fi invocat faptul ca organele de inspectie fiscala nu ar fi respectat principiul bunei credinte.

Buna credinta se prezuma potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.287/2009, republicata, privind Codul civil iar reaua credinta trebuie dovedita, conditie care nu este indeplinita de societatea contestatara.

Totodata, se retine ca potrivit Deciziei Curtii Constitutionale nr.73/1995, exercitarea abuziva a unui drept se produce numai in situatia in care dreptul se realizeaza in alt scop decat acela pentru care legea l-a recunoscut, situatie care nu se circumscrie spetei, societatea contestatara neinvocand niciun argument in acest sens.

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

***"Sarcina probei în dovedirea situatiei de fapt fiscale***

*(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii."*

Iar la art.269 din acelasi act normativ se prevede:

*“(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:[...]*

*d) dovezile pe care se întemeiaza;”*

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite

toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

In conditiile in care societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar pentru determinarea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au avut in vedere documentele societatii, informatiile din baza de date ANAF, informatiile transmise de organele fiscale urmare controalelor efectuate la furnizorii de marfuri se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorul A si au respins la deductibilitate TVA deductibila inregistrate in evidentele contabile in baza acestor facturi, pe perioada 01.04.2015-26.10.2015.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii 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 să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Iar potrivit art.7 din același act normativ

*“(2) Organul fiscal este îndreptatit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

La art.64 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*“Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

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 , in speta 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 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 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 cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, 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 TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

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