

DECIZIA NR. 1521 /2014
privind solutionarea contestatiei formulate de catre
SC X SRL
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /26.08.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor PubliceInspectie Fiscala- Persoane Juridice cu adresa nr. /20.08.2014, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /26.08.2014, cu privire la contestatia formulata de catre SC X SRL cu sediul in com., Str., nr....., jud.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul Administratiei Judeteane a Finantelor PubliceInspectie Fiscala- Persoane Juridice prin Decizia de impunere nr. din 05.06.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscaladin 05.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice privind suma totala delei din care:

- lei reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata,
- lei dobanzi aferente TVA,
- lei penalitati de intarziere aferente TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..... /05.06.2014, prin semnatura de primire, in data de **30.06.2014** si data transmiterii prin posta catre A.J.F.P..... a contestatiei , respectiv data de **31.07.2014**, conform stampilei oficiului postal prezentata pe plicul existent la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 , art.207 si 209 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

I. SC X SRL contesta Decizia de impunere nr. din 05.06.2014 emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscala.....din 05.06.2014, pe care le considera netemeinice si nelegale si solicita anulara acestora privind:

- Respingerea cererii de rambursare TVA pentru suma de lei
- Stabilirea si impunerea unor dobanzi de intarziere lei;
- Stabilirea si impunerea unor penalitati de.....lei;

Contestatorul solicita constatarea nulitatii procesului verbal inregistrat sub nr. /09.07.2014 si comunicat in data de 29.07.2014, pe motivul ca acesta constituie un act de inspectie fiscala realizat in afara inspectiei fiscale, definitivata la data de 23.06.2014.

In contestatia depusa petenta mentioneaza ca actul de control si decizia de impunere sunt netemeinice si nelegale, pentru toate sumele stabilite motiv pentru care cere anulara obligatiilor bugetare. Totodata solicita constatarea nulitatii procesului verbal inregistrat sub nr..... /09.07.2014.

Referitor la neconcordantele intre sumele inscrise ca achizitii de petenta in declaratia si sumele declarate ca livrari de furnizoria aceasta motiveaza urmatoarele :

La SC X SRL

- Desi atat petenta cat si SC X SRL au depus decontul aferent lunii decembrie 2011, luna in care exista o tranzactie- livrare comuna, organul de control nu verifica daca acesta este declarata si de X sau nu, limitandu-se la a aprecia ca achizitiile nu au fost realizate, in lipsa unui mijloc de transport pentru bunuri;
- Imprejurarea este neesentiala, marfurile putand fi transportate cu orice mijloc de transport de catre furnizor;
- Societatea subscrisa a detinut macaraua, care a necesitat reparatii, pentru care au fost achizitionate piese de la furnizor. De asemenea, in activitatea de exploatare forestiera, au existat consumuri de panze de taiere si uleiuri pentru drujbe, mijloace auto, societatea inregistrand profit din activitatea pentru care au fost realizate aceste achizitii.

SC X SRL

- Furnizorul nu era inactiv la data operatiunilor;

SC X SRL

- S-a apreciat ca fiind fara fundament situatiile de lucrari prezentate, desi acestea erau semnate de prestator si beneficiar;
- Nu exista motiv ca respectivele servicii sa fie fictive, intrucat acestea au fost prestate conform situatiilor de lucrari prezentate.

Sc X SRL

- Realizarea transportului cu mijloace de transport inchiriate dupa expirarea contractului de inchiriere nu este de natura sa determine concluzia ca achizitia de masa lemnoasa este fictiva.

SC X SRL

- Lucrarea contractata s-a efectuat, drumul forestier, dar si sortul existand;
- Buldoexavatorul a fost folosit la efectuarea lucrarilor, fara acesta fiind imposibila efectuarea lucrarilor. Comportamentul fiscal al furnizorului X in relatia cu alte societati este irelevant fata de petenta, operatiunile comerciale inregistrate si declarate de societate fiind reale, asa cum dovedesc si platile bancare;
- Atat societatea X, cat si X au fost conduse de aceeasi persoana, X care a dispus si de mijlocul auto X, pus la dispozitie pentru efectuarea acestor lucrari/livrari, mijloc real.

Petenta considera ca organul fiscal nu a stabilit existenta vreunei fraude, cu atat mai putin participarea acesteia la o astfel de fraudă.

De asemenea petenta mentioneaza ca procesul verbal comunicat cu adresa nr...../23.07.2014, este intocmit la 07.07.2014, dupa finalizarea inspectiei fiscale, considerandu-l nul.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr./05.06.2014 s-a stabilit in sarcina SC X SRL suma de lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata, respectiv accesorii aferente.

SC X SRL a solicitat la rambursare suma de lei .

Prin Decizia de impunere/05.06.2014 a fost aprobata la rambursare suma de lei si a fost respinsa la rambursare suma de lei reprezentand TVA stabilita suplimentar (..... lei – lei=..... lei).
Din suma aprobata la rambursare se vor compensa o parte din obligatiile stabilite urmare a inspectiei fiscale partiale privind impozitul pe profit si accesoriile la TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala reiese ca in perioada verificata 01.10.2010-31.12.2013 s-au constatat neconcordante intre sumele inscrise in declaratia ca achizitii de catre societatea verificata si sumele declarate ca livrari catre furnizori, in sensul ca SC X SRLdeclara achizitii iar o parte din furnizorii societatii nu declara livrari.

Organul de inspectie fiscala a analizat furnizorii semnificativi dupa cum urmeaza:

SC X SRL,

Societatea verificata a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2011 in suma totala de lei, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta nedepunand situatie financiara aferenta anului 2011, ultimul bilant depus fiind aferent anului 2010 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii decembrie 2011;

SC X

Societatea verificata a inregistrat achizitii de masa lemnoasa de la respectiva societate in luna ianuarie 2013, SC X SRL nedeclarand vanzari(V) in declaratia, cum ar fi fost corect ci livrari (L) in suma de lei (cat este si suma inregistrata in contabilitate si declarata de societatea verificata);

SC X

Societatea verificata a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2010 in suma totala de lei, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul depune ultima situatie financiara pentru anul 2009, depunand deconturi de TVA pana in luna iunie 2010;

SC X

Societatea verificata a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2011 in suma totala de lei, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta nedepunand situatii financiare iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii decembrie 2010;

SC X

SC X SRL a inregistrat achizitii de la respectiva societate in lunile august – septembrie 2012, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratiile Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta depunand ultima situatie financiara pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii iulie 2012.

SC X

SC X SRL a inregistrat achizitii de masa lemnoasa de la respectiva societate in luna aprilie 2012 in suma de lei, SC X SRL nedeclarand livrari in declaratie Furnizorul este inactiv fiscal incepand cu data de 28.10.2013, acesta depunand ultima situatie financiara pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii noiembrie 2012.

Avand in vedere aspectele mentionate, organul de inspectie fiscala a retinut copii conforme cu originalul dupa facturile de achizitie, avizele de insotire (in ceea ce priveste achizitiile de material lemnos, documentele de plata si note de intrare - receptie.

Din analiza documentelor sus mentionate echipa de inspectie fiscala a retinut ca:

- Documentele in baza carora s-a efectuat receptia bunurilor, au fost facturile fiscale, astfel ca se retine ca acestea au fost si documentele de insotire pe timpul transportului;
- Plata contravalorii bunurilor achizitionate s-a efectuat prin decontare bancara in conturile bancare deschise la unitati bancare. La unitatile respective figureaza ca avand deschise conturi bancare furnizorii respectivi, conform informatiilor furnizate de aplicatia fiscnet;
- Singurele plati in numerar efectuate sunt aferente achizitiilor de masa lemnoasa de la SC X SRL,si SC X SRL.....

Totodata s-a constatat ca nu exista concordanta intre cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe avizele de insotire primare si cele de pe facturile de achizitie, in sensul ca cele de pe avize sunt mai mari. Astfel au fost emise un numar mult mai mare de facturi decat avize de insotire primare, cantitatea totala de masa lemnoasa facturata fiind insa egala cu cantitatea totala de masa lemnoasa inscrisa pe avize.

Din verificarea facturilor de achizitie s-a constatat ca nu toate facturile de achizitie au inscris mijlocul de transport cu care s-au transportat bunurile, astfel ca nu se poate proba realitatea transportului si realitatea achizitiei.

Din analiza avizelor de insotire primare cu privire la achizitia materialului lemnos de la societatile sus mentionate se constata de asemenea urmatoarele:

- Pe unele avize apar numere de inmatriculare care nu sunt/nu au fost atribuite;
- Pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite doar capetelor tractor, nu unui cap tractor si unei remorci;
- Pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unui cap tractor si unui autoturism;

Organul de inspectie fiscala, in baza art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si compltarile ulterioare si a art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, apreciaza ca nu pot fi retinute ca fiind documente justificative facturile si avizele de insotire material lemnos prezentate de SC X SRL pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal emitent al actului administrativ-fiscal contestat, sustinerile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada realizarii operatiunilor, se retin urmatoarele:

A. Referitor la TVA in suma de lei stabilita suplimentar si implicit respinsa la rambursare precum si la accesoriile aferente in suma totala de lei, stabilite in sarcina SC X SRL, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr...../05.06.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../05.06.2014, contestata, au fost transmise Parchetului de pe langa Tribunalul..... cu adresa nr./20.08.2014, pentru continuarea cercetarilor in dosarul penal nr./...../2014, in cauza efectuandu-se acte de urmarire penala

sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.8 alin (1) , alin (2) si alin (3) din Legea 241/2005 si art.9 lit c. din Legea nr.241/2005.

In fapt, inspectia fiscala partiala a fost demarata pentru verificarea modului de fundamentare a solicitarii la rambursare a soldului sumei negative de TVA cu control anticipat pentru decontul de TVA aferent lunii februarie 2014 inregistrat sub nr...../25.03.2014, perioada verificata fiind 01.01.2010 – 28.02.2014.

SC X SRL a solicitat la rambursare suma de lei . Prin Decizia de impunere/05.06.2014 a fost aprobata la rambursare suma de lei si a fost respinsa la rambursare suma de lei reprezentand TVA stabilita suplimentar (..... lei – lei=..... lei).

Deficientele constatate au avut implicatii si asupra impozitului pe profit, astfel ca inspectia fiscala partiala a fost extinsa si asupra acestei obligatii. In acest sens, in baza art. 102, alin.3, lit.c din OG nr 92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, a fost emis Avizul de inspectie fiscala/03.06.2014, comunicat contribuabilului in aceeiasi data, prin care acesta a fost instiintat ca inspectia fiscala va fi extinsa si asupra impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010-31.12.2013.

Conform constatarilor din R.I.F.-ul care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../05.06.2014, organul de inspectie fiscala a retinut urmatoarele:

Pe perioada supusa inspectiei fiscale organul de control a constatat deficiente în ceea ce privește determinarea bazei de impunere a TVA.

Principala activitate desfășurată de catre S.C. X S.R.L. o reprezintă exploatarea de masă lemnoasă pe picior (din partizi adjuocate de către societatea verificată), lemnul exploatat fiind comercializat către diverse societăți. Totodată societatea efectuează și prestări servicii exploatare forestieră - pentru diverși beneficiari.

Obiectivul inspectiei fiscale a fost verificarea modului de fundamentare a cererii de rambursare a TVA exprimata prin bifarea casutei corespunzatoare din decontul de TVA aferent lunii februarie 2014.

In urma verificarii situatiei neconcordanțelor între sumele inscrise in declaratiile ca achizitii de catre societatea verificata si sumele declarate ca si livrari catre furnizori s-au constatat o serie de diferente, in sensul ca SC X SRL declara achizitii iar o parte din furnizorii acesteia (societati comerciale) nu declara livrari.

Organul de inspectie fiscala a analizat furnizorii semnificativi dupa cum urmeaza :

- SC X SRL....., jud., CUI

Societatea verificata a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2011 in suma de totala de lei, societatea sus mentionata nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta nedeponand situatie financiara aferenta anului 2011, ultimul bilant depus fiind aferent anului 2010 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii decembrie 2011;

- SC X SRL jud., CUI

Societatea verificata a inregistrat achizitii de masa lemnoasa de la respectiva societate in luna ianuarie 2013, societatea sus mentionata nedeclarand vanzari (V) in declaratia, cum ar fi fost corect ci livrari (L) in suma de..... lei (cat este si suma inregistrata in contabilitate si declarata de catre societatea verificata);

- SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificata a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2010 in suma de totala de..... lei, societatea sus mentionata nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul depune ultima situatie financiara pentru anul 2009, depunand deconturi de TVA pana in luna iunie 2010;

- SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificata a inregistrat achizitii de la respectiva societate in semestrul II 2011 in suma de totala de lei, societatea sus mentionata nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta nedeponand situatii financiare iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii decembrie 2010;

- SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificata a inregistrat achizitii de la respectiva societate in lunile august 2012 si septembrie 2012, societatea sus mentionata nedeclarand livrari in declaratiile Furnizorul este inactiv incepand cu data de 22.11.2012, acesta depunand ultima situatie financiara pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii iulie 2012;

- SC X SRL, jud., CUI

Societatea verificata a inregistrat achizitii de masa lemnoasa de la respectiva societate in luna aprilie 2012 in suma de..... lei, societatea sus mentionata nedeclarand livrari in declaratia Furnizorul este inactiv incepand cu data de 28.10.2013, acesta depunand ultima situatie financiara pentru anul 2011 iar ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii noiembrie 2012 ;

Avand in vedere aspectele mentionate, organul de inspectie fiscala a retinut copii conforme cu originalul dupa facturile de achizitie, avizele de insotire primare (in ceea ce priveste achizitiile de material lemnos), documentele de plata si notele de intrare-receptie (**anexa nr. 2 la R.I.F.**).

Din analiza documentelor sus mentionate se retine ca :

- documentele in baza carora s-a efectuat receptia bunurilor, au fost facturile fiscale, astfel ca se retine ca acestea au fost si documentele de insotire pe timpul transportului;
- plata contravalorii bunurilor achizitionate s-a efectuat prin decontare bancara in conturile bancare deschise la unitati bancare. La unitatile respective figureaza ca avand deschise conturi bancare furnizorii respectivi, conform informatiilor furnizate de aplicatia fiscnet;
- singurele plati in numerar efectuate sunt aferente achizitiilor de masa lemnoasa de la SC X SRL, jud., CUI si SC X SRL, jud., CUI Totodata nu exista concordanta intre cantitatile de masa lemnoasa inscrise pe avizele de insotire primare si cele de pe facturile de achizitie, in sensul ca cele de pe avize sunt mai mari. Astfel au fost emise un numar mult mai mare de facturi decat avize de insotire primare, cantitatea totala de masa lemnoasa facturata fiind insa egala cu cantitatea totala de masa lemnoasa inscrisa pe avize.

Din verificarea facturilor de achizitie s-a constatat ca nu toate facturile de achizitie au inregistrat mijlocul de transport cu care s-au transportat bunurile, astfel ca **nu se poate proba realitatea transportului si realitatea achizitiei**. In vederea verificarii realitatii achizitiilor, organul de inspectie fiscala a intocmit o situatie centralizatoare care cuprinde : numarul si data facturii, numarul si data avizului de insotire primar (in ceea ce priveste achizitiile de material lemnos), furnizorul, valoarea achizitiei, TVA aferenta, natura bunurilor achizitionate, cantitatea, mijlocul de transport. Situatiile respective constituie **anexa nr. 3 la R.I.F.**

Din consultarea bazei de date, pusa la dispozitia A.J.F.P. de catre Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul Prefecturii, cu privire la mijloacele de transport (**anexa nr. 4 la R.I.F.**) avand numerele de inmatriculare inregistrate in situatiile centralizatoare sus mentionate (**anexa nr. 3 la R.I.F.**):

- s-a constatat ca unele numere de inmatriculare nu sunt si nu au fost atribuite vreodata unor autovehicule/remorci;
- s-a identificat tipul de autovehicul/remorca si proprietarul acestora, acestea fiind inregistrate in coloana de observatii din **anexa nr. 3 la R.I.F.**;

Din analiza informatiilor inregistrate in coloana de observatii se constata urmatoarele :

- unele numere de inmatriculare nu sunt si nu au fost atribuite vreodata unor autovehicule/remorci, astfel ca acestea nu au putut fi utilizate la transportul bunurilor achizitionate;
- unele numere de inmatriculare sunt atribuite unor autoturisme. Tinand cont de natura bunurilor achizitionate, de cantitatea si dimensiunea acestora apreciem ca acestea nu puteau fi transportate cu autoturismul (masa lemnoasa, uleiuri minerale, cutie de viteza cap tractor, macara cap tractor) astfel ca nu se poate proba realitatea transportului aferent achizitiei bunurilor respective.
- unele numere de inmatriculare sunt atribuite unor capete tractor sau autoutilitare care ar putea transporta bunuri de natura celor inregistrate in facturile de achizitie/avizele de insotire primare material lemnos. In vederea verificarii realitatii operatiunilor de transport a bunurilor inregistrate in anumite documente de achizitie, organul de inspectie fiscala a solicitat societatile detinatoare a mijloacelor de transport furnizarea de documente si informatii, respectiv :
 - foile de parcurs intocmite la datele inregistrate pe documentele de achizitie de unde sa rezulte rutele, cantitatile si documentele care insoteau transportul ;
 - daca mijloacele de transport s-au aflat in folosinta altor persoane s-a solicitat prezentarea de documente care atesta dreptul de folosinta (facturi sau contracte de inchiriere sau de comodat);
 - daca la datele respective se detinea licenta de transport sau alte documente care conferau dreptul ca mijloacele de transport sa fie utilizate pe drumurile publice.

Astfel, au fost intocmite adresele inregistrate la AJFP.....Inspectie Fiscala (**anexa nr. 5 la R.I.F.**) sub :

- adresa nr. 169.892 catre SC X SRL, jud., CUI, care detine autoutilitara cu nr....., mijloc de transport care apare pe una din cele 9 facturi emise de SC X SRL (prin care s-au achizitionat uleiuri minerale). Din raspunsul transmis cu adresa inregistrata la IF sub nr. se retin urmatoarele:
 - in perioada respectiva, **mijlocul de transport respectiv nu a fost pus la dispozitia altor persoane nefiind intocmit nici un document in acest sens;**
 - conform fisei activitatii zilnice pentru autovehiculul mentionat, in data de 15.02.2012

s-a efectuat un transport pe ruta nefiind insa inscrise in aceasta detalii ale documentelor care au insotit marfa transportata pe ruta respectiva.

- **din documentele prezentate nu se poate retine ca acest mijloc de transport a fost utilizat pentru marfa achizitionata de catre Sc X Srl de la Sc X Srl;**

➤ adresa nr. catre SC X SRL, jud....., CUI care detine capul tractor cu nr., mijloc de transport care apare pe facturile emise de SC X SRL (prin care s-au achizitionat uleiuri minerale si anvelope). Din raspunsul transmis cu adresa inregistrata la AJFP.....Inspectia Fiscala sub nr. rezulta ca la datele inscrise pe cele 2 facturi de achizitie (14.09.2010 si 28.09.2010) **mijlocul de transport respectiv se afla in** **Fata de cele prezentate se retine ca acesta nu putea transporta bunurile achizitionate de catre SC X SRL de la SC X SRL, astfel ca nu se poate proba realitatea transportului si a achizitiei;**

➤ adresa nr. catre SC X SRL, jud., CUI, care detine capul tractor cu nr....., mijloc de transport care apare pe avizele de expeditie material lemnos de la SC X SRL (1 aviz dintr-un total de 8 avize), respectiv SC X SRL (5 avize dintr-un total de 12 avize).

Din raspunsul transmis cu adresa inregistrata la AJFPInspectia Fiscala sub nr. rezulta ca autoutilitara cu nr. de inmatricularea fost pus la dispozitia SC X SRL fiind intocmit in acest sens contractul de inchiriere nr./09.11.2010 cu o valabilitate de 12 luni. Fata de cele prezentate se retine ca la momentul intocmirii avizelor de insotire din zilele de: 01.06.2012, 20.08.2012, 27.11.2012, 28.11.2012, 09.01.2013, 11.01.2013, 15.01.2013, **contractul de inchiriere nu mai era in vigoare, totodata neputandu-se proba cu alte documente realitatea transportului.**

Din analiza avizelor de insotire primare cu privire la achizitia materialului lemnos de la societatile sus mentionate se constata de asemenea urmatoarele :

- pe unele avize apar numere de inmatriculare care nu sunt/nu au fost atribuite;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite doar capetelor tractor, nu unui cap tractor si unei remorci ;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unui cap tractor si unui autoturism;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unui autoturism si unei semiremorci;
- pe unele avize apar inscrise numere de inmatriculare care au fost atribuite unor autoturisme;

Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului cantitatilor de masa lemnoasa inscrise pe avizele de insotire primare.

Pentru fiecare furnizor, situatia achizitiilor apreciate ca fara fundament real, este urmatoarea :

- **SC X**

In luna septembrie 2010 societatea verificata inregistreaza in evidenta contabila doua facturi, reprezentand achizitii de ulei si anvelope in suma totala de lei din care o TVA lei. Pe ambele facturi de achizitie este trecut la rubrica "mijloc de transport" numarul de inmatriculare, numar aferent unui autotractor, care la datele

inscrise pe facturi se afla in, conform informatiilor si documentelor transmise de SC X SRL, proprietara a mijlocului de transport.

- SC X

In luna decembrie 2010 si in lunile iunie, iulie si august 2011 societatea verificata achizitioneaza piese auto (Cilindri macara, Suport macara, panze panglica, panze de circular si diferite tipuri de uleiuri de la furnizorul X SRL. Astfel SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 8 facturi fiscale in suma totala de lei din care o TVA de lei.

Pe doua dintre aceste facturi nu este trecut la rubrica „mijloc de transport” nici un numar de inmatriculare iar pe celelalte 6 facturi este trecut numarul de inmatriculare Conform bazei de date existente la nivelul Serviciului Public de Inmatricularea Vehiculelor nu exista in prezent si nici nu a existat in trecut un vehicul care sa detina acest numar de inmatriculare. Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru achizitiile efectuate de la acest furnizor nu a existat nici un mijloc de transport.

- SC X

In anul 2011 furnizorul SC X SRL emite un numar de 6 facturi, reprezentand prestari de servicii exploatare forestiera catre SC X SRL. Astfel societatea verificata inregistreaza in evidenta contabila o cheltuiala totala in suma de lei cu o TVA de lei.

Conform situatiilor de lucrari aferente facturilor mai sus mentionate, exploatarea forestiera prestata de societatea furnizoare a constat in lucrari cu TAF-ul si taieri cu drujba, fara a fi insa precizata locatia sau partida unde au fost prestate aceste servicii, neputandu-se stabili concordanta dintre partizile de pe care societatea a inregistrat intrari de masa lemnoasa si cele pentru care a inregistrat achizitii de servicii de exploatare forestiera. Ca exceptie, societatea prezinta situatia de lucrari aferenta facturii nr...../22.03.2011, cu privire la exploatarea cantitatii de 450 mc, aferenta partizii nr. Din verificarea partizilor exploatare efectiv, s-a constatat ca societatea nu inregistreaza intrari de lemn de pe partida respectiva in perioada verificata, ci de pe alta partida, respectiv partida Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca fara fundament real situatiile de lucrari prezentate, desi acestea sunt semnate atat de furnizor cat si de beneficiar, TVA aferenta serviciilor de exploatare respective fiind fara drept de deducere potrivit art. 145, alin. 2, lit. a din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

- SC X

In anul 2012 SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 9 facturi fiscale emise de SC X SRL, in suma totala de lei din care TVA de lei. Conform acestor facturi societatea verificata achizitioneaza piese auto (Ansamblu macara, cauciucuri si diferite tipuri de uleiuri.

Din analiza numerelor de inmatriculare aferente mijloacelor de transport trecute pe facturile fiscale de achizitie, coroborate cu situatia existenta in baza de date existenta la nivelul Serviciului Public Inmatricularea Vehiculelor s-au constatat urmatoarele:

- pe trei dintre facturile mentionate mai sus este trecut numarul de inmatriculare care este aferent unui autoturism
- pe doua facturi este trecut numarul de inmatriculare, numar aferent unui autoturism
- pe doua facturi este trecut numarul de inmatriculare, aferent unui autoturism
- pe cate o factura sunt trecute numerele si aferente unui autoturism si respectiv o autoutilitara

Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru achizitiile efectuate de la acest furnizor nu a existat nici un mijloc de transport care sa detina o capacitate de transport adecvata bunurilor mai sus mentionate.

De asemenea organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele mentiuni in ceea ce priveste furnizorul SC X SRL societatea mentionata a facut obiectul unor controale de catre DGFP.....AIF, astfel :

- in perioada 10.09.2012-12.09.2012, control incrucisat cu privire la relatiile comerciale derulate de SC X SRL in calitate de client cu alta societate. Controlul nu s-a putut efectua intrucat la sediul social declarat nu a fost identificata nicio activitate desfasurata si nu a putut fi contactat niciun reprezentant legal. Totodata s-a constatat ca documentele financiar-contabile au fost predate in data de 28.05.2012 de catre vechiul administrator X catre noul administrator dl X, noul administrator nedand curs invitatilor transmise de catre organul de inspectie fiscala in vederea punerii la dispozitie a documentelor financiar contabile;
- in data de 27.12.2012, un control incrucisat avand acelasi obiect, care nu s-a putut efectua intrucat nu au fost puse la dispozitie documentele financiar contabile, contribuabilul fiind propus pentru includerea in lista contribuabililor inactivi.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului si a achizitiei a bunurilor de la un furnizor care nu a detinut bunurile inscrise in facturile emise catre societatea verificata.

- SC X

In anul 2012 SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 13 facturi fiscale emise de SC X SRL, in suma de lei aferente achizitionarii de masa lemnoasa, pentru care societatea aplica taxarea inversa. Documentele de insotire a transportului au fost 8 avize de insotire primare. Din analiza numerelor de inmatriculare aferente mijloacelor de transport trecute pe avizele de insotire material lemnoas primare, coroborate cu situatia existenta in baza de date existenta la nivelul Serviciului Public Inmatricularea Vehiculelor s-au constatat urmatoarele:

- pe 3 dintre avizele mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare..... care nu sunt atribuite nici unui autovehicul/semiremorca;
- pe 4 dintre avizele mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare care nu sunt atribuite nici unui autovehicul/semiremorca(.....), respectiv autoturism Mercedes (.....);
- pe 1 dintre avizele mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unui cap tractor(.....), respectiv semiremorca (.....), pentru care contractul de inchiriere nu mai era in vigoare la data intocmirii avizului de insotire primar, neprezentandu-se alte documente care sa ateste realitatea transportului;

Fata de cele prezentate s-a stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului materialului lemnoas si a achizitiilor de masa lemnoasa facturate de furnizorul sus mentionat.

- SC X SRL

In anul 2012 SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila un numar de 11 facturi fiscale emise de SC X SRL, in suma de lei aferente achizitionarii de masa lemnoasa, pentru care societatea aplica taxarea inversa. Documentele de insotire a transportului au fost 12 avize de insotire primare. Din analiza numerelor de inmatriculare aferente mijloacelor de transport trecute pe avizele de insotire material lemnoas primare, coroborate cu situatia existenta in baza de date existenta la nivelul Serviciului Public Inmatricularea Vehiculelor s-au constatat urmatoarele:

- pe un numar de 6 avize mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unui cap tractor(.....), respectiv semiremorca (.....), pentru care contractul de inchiriere nu mai era in

vigoare la data intocmirii avizului de insotire primar, neprezentandu-se alte documente care sa ateste realitatea transportului;

- pe un numar de 3 avize mentionate mai sus sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unui cap tractor(.....), respectiv autoturism (.....);
- pe un aviz sunt trecute numerele de inmatricular..... care sunt atribuite unui autoturism(.....), respectiv semiremorca (.....);
- pe un aviz sunt trecute numerele de inmatriculare care sunt atribuite unor capete tractor;
- pe un aviz sunt trecute numerele de inmatricula..... care nu sunt atribuite niciunui autovehicul/remorca ;

Fata de cele prezentate s-a stabilit ca nu se poate proba realitatea transportului materialului lemnos si a achizitiilor de masa lemnoasa facturate de furnizorul sus mentionat.

Avand in vedere cele prezentate mai sus rezulta faptul ca achizitiile de material lemnos inscrise in facturile avand ca furnizori pe S.C. X S.R.L. si SC X SRL nu s-au realizat in fapt, scopul acestor operatiuni fiind introducerea in circuitul economic a unei cantitati de material lemnos cu provenienta ilicita, in baza unor inscrisuri ce nu pot fi considerate documente legale de provenienta (facturi si avize de insotire material lemnos).

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus, in baza art. 11, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si a art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, organul de inspectie fiscala stabileste ca nu pot fi retinute ca fiind documente justificative facturile si avizele de insotire material lemnos prezentate de S.C X S.R.L. pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor, respectiv pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

La fundamentarea constatarilor rezultate in urma verificarilor efectuate, precum si a consecintelor fiscale ale acestora s-a avut in vedere Hotararea CJUE in cauza C-285/2011 si Decizia V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

- **SC X**

In perioada martie 2011 – iunie 2012, societatea verificata isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma totala de..... lei in baza facturilor fiscale in valoare de lei emise de SC X SRL, CUI, reprezentand achizitii de bunuri (sort) si servicii (inchiriere buldoexcavator, buldozer, excavator, transport bustean). Mentionam faptul ca plata acestor facturi s-a efectuat prin decontare bancara si prin caseria societatii. Precizam ca pentru justificarea acestor tranzactii societatea detine contracte de prestari servicii (inchiriere utilaje) si contract de vanzare-cumparare sorturi balastiere precum si avize de insotire a marfii.

Din analiza contractelor puse la dispozitie s-a constatat faptul ca:

- pentru executarea lucrarilor cu utilajele inchiriate (buldoexcavator, buldozer, excavator) prestatorul avea obligatia punerii la dispozitie de personal autorizat in executarea obligatiilor contractuale.
- conform avizelor de insotire a marfii, achizitia de sorturi balastiere s-a efectuat cu un autovehicul avand numar de inmatriculare Din consultarea bazei de date, pusa la dispozitia A.J.F.P. de catre Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul Prefecturii, cu privire la autovehiculul in scris in avizele de insotire a sortului, s-a constatat ca acest mijloc de transport cu nr. de inmatriculare, marca apartine societatii, Sc X Srl, Jud. Din verificarea bazei de date..... privind tranzactiile acestei societati din anul

2011 cu operatori interni, s-a constatat ca SC X SRL nu se regaseste printre clientii societatii SC X SRL.

- pentru serviciile de transport material lemnos achizitionate in luna iunie 2012 societatea nu a prezentat contract si nici documente de transport. Mai mult decat atat SC X SRL este inregistrata ca si platitoare de TVA in perioada cuprinsa intre 01.06.2004 – 24.05.2012. Astfel aceasta a in scris in mod eronat TVA in facturile emise catre societatea verificata, deoarece la data emiterii acestor facturi nu mai detinea cod valid de TVA.

Totodata, in urma consultarii bazei de date disponibila utilizand aplicatia FISCNET s-a constatat faptul ca societatea X Srl a fost verificata de catre organele de control din cadrul DGFPAIF cu privire la tranzactiile interne desfasurate de acesta in anul 2011 intocmindu-se intocmit Procesul Verbal inregistrat la AIF..... sub nr./01.03.2012.

In urma acestui control organele de control au propus includerea SC X SRL in Registrul operatorilor economici inactivi datorita faptului ca aceasta nu desfasura activitate la sediul social declarat, nefiind posibila contactarea niciunui reprezentant al acesteia, prin urmare din data de 24.05.2012 SC X SRL este inactiv fiscal.

In data de 13.04.2012 SC X SRL a fost verificata de catre organele de control din cadrul DGFP..... AIF cu privire la tranzactiile comerciale desfasurate de acesta in anul 2011 cu societatile SC X SRL (achizitii) si SC X SRL (livrari constand in servicii inchiriere utilaje cu punere la dispozitie personal specializat, livrari balast, lucrari constructii-montaj). In urma acestui control s-a intocmit PV inregistrat la AIF sub nr./13.04.2012.

In urma verificarilor efectuate la controlul anterior, s-a constatat ca SC X SRL nu detinea logistica necesara pentru asemenea servicii, nu detinea personal specializat angajat pentru efectuarea lucrarilor contractate cu SC X SRL si nici nu figura in evidentele fiscale ale Primarieicu vehicule lente supuse impozitarii.

Totodata din consultarea bazei de date FISCNET privind achizitiile realizate si declarate de catre SC X SRL in anul 2011 in Declaratiile, s-a constatat ca principalul furnizor al acesteia este SC X SRL (in proportie de 99%).

Din verificarile efectuate s-a constatat ca atat SC X SRL cat si SC X SRL il au ca asociat si administrator pe domnul X (CNP.....). Precizam ca aceasta societate a fost verificata de catre organele de control cu privire la tranzactii interne desfasurate in anul 2011. Astfel **organul de control a stabilit faptul ca operatiunile economice dintre SC X SRL si societatile X SRL si X SRL sunt operatiuni fictive.**

Tinand cont de cele mentionate mai sus, s-a constatat ca operatiunile desfasurate de societatea verificata cu SC X SRL nu sunt reale, prin urmare SC X SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de lei, aceasta fiind stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala.

SC X SRL

In perioada ianuarie – decembrie 2010, societatea verificata isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma totala de lei in baza facturilor fiscale in valoare de lei emise de SC X SRL, CUI, reprezentand achizitii de bunuri (sort) si servicii (inchiriere utilaje si servicii de amenajare drum forestier). Plata acestor facturi s-a efectuat prin decontare bancara si prin caseria societatii. Pentru justificarea acestor tranzactii societatea detine contracte de prestari servicii (inchiriere buldoexcavator, amenajare drum forestier), deviz de lucrari (amenajare drum forestier) si avize de insotire a marfii (sort).

Din analiza contractelor puse la dispozitie s-a constatat faptul ca:

- pentru executarea lucrarilor cu utilajul inchiriat (buldoexcavator) prestatorul avea obligatia punerii la dispozitie de personal autorizat in executarea obligatiilor contractuale.
- In ceea ce priveste achizitiile de sorturi, conform avizelor de insotire a marfii, acestea s-au efectuat cu un autovehicul avand numar de inmatriculare Din consultarea bazei de date, pusa la dispozitia A.J.F.P. de catre Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul Prefecturii, cu privire la autovehiculul inregistrat in avizele de insotire a sortului, s-a constatat ca acest mijloc de transport cu nr. de inmatriculare, marca apartine societatii SC X SRL, Jud.
Din verificarea bazei de date FISCNET privind tranzactiile acestei societati din anul 2011 cu operatori interni, s-a constatat ca SC X SRL nu se regaseste printre clientii societatii SC X SC.
- Pentru serviciile de amenajare drum forestier facturate de SC X SRL societatea verificata a prezentat contractul de prestari servicii nr. /01.11.2010 avand obiect: „amenajare drum exploatare si transport forestier 830ml” si devizul de lucrari constand in „amenajare drum forestier si desfundat sant cu excavator”.

Totodata in urma consultarii bazei de date disponibile utilizand aplicatia FISCNET s-a constatat faptul ca societatea X Srl a fost verificata de catre organele de control din cadrul DGFP – AIF cu privire la tranzactiile interne desfasurate de acesta cu principalul furnizor SC X SRL in perioada cuprinsa intre sem. II 2009 – sem. II 2010.

In urma acestui control s-a intocmit PV inregistrat la AIF sub nr. .../23.02.2011.

Datorita faptului ca societatea nu desfasura activitate la sediul social declarat si nici un reprezentant al acestei societati nu a fost gasit, organele de control au propus includerea SC X SRL in Registrul operatorilor economici inactivi, astfel din data de 18.05.2011 aceasta societate este inactiva fiscal.

In ceea ce priveste operatiunile desfasurate de SC X SRL in anul 2010 s-a constatat ca aceasta societate nu detinea logistica necesara pentru desfasurarea principalului domeniu de activitate declarat: “Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale”, nu detinea personal specializat angajat pentru efectuarea unor astfel de lucrari si nici nu figura in evidentele fiscale ale Primariei cu bunuri imobile supuse impozitarii.

Mai mult decat atat principalul furnizor al SC X SRL este SC X SRL (99%). Din verificarile efectuate asupra activitatii economice ale SC X SRL s-au constatat urmatoarele:

- societatea nu desfasoara activitate la sediul social inca din anul 2008;
- a intrat in faliment (procedura simplificata) din data de 10.06.2009;
- din consultarea bazei de date aceasta societate nu a mai depus declaratii fiscale incepand cu luna mai 2008. Mai mult decat atat reprezentantul societatii de insolventa X, in calitate de lichidator judiciar, a declarat ca aceasta societate nu a efectuat operatiuni comerciale cu SC X SRL;
- concluzionand, urmare a centralizarii informatiilor cu privire la tranzactiile dintre cele doua societati din perioada cuprinsa intre sem. I 2009- sem. II 2010, societatea X SRL a efectuat inregistrari fictive in evidenta contabila, in baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, astfel operatiunile comerciale intre SC X SRL si SC X SRL sunt nule de drept.

Tinand cont de cele mentionate mai sus, s-a constatat ca achizitiile inregistrate in evidenta contabila si declarate prin declaratia de SC X SRL de la societatea SC X SRL

nu sunt reale, prin urmare SC X SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de.....
lei, aceasta fiind stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala.

Sintetizand cele prezentate, valoarea achizitiilor de la furnizorii de mai sus sunt in suma totala de **lei**, TVA dedusa fiind in suma de **lei**.

Din punct de vedere al legislatiei in domeniul taxei pe valoarea adaugata in vederea exercitarii dreptului de deducere a TVA, persoana impozabila trebuie sa respecte prevederile art. 145 si art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv trebuie sa faca dovada indeplinirii mai multor conditii de fond si de forma.

In cazul de fata, tinand cont de:

- comportamentul fiscal al unora dintre furnizori, acestia putand fi apreciati ca vanzatori de facturi fictive ;
- faptul ca prin emiterea facturilor s-ar fi putut crea aparenta de legalitate pentru bunuri si servicii care sa nu fi fost niciodata tranzactionate prin aceste documente fiscale justificative;
- faptul ca nu s-a putut dovedi ca furnizorii au detinut bunurile inscrise in facturile sau avizele de insotire material lemnos respectiv nu au avut capacitatea de a presta serviciile respective,

existenta unei facturi, nu confera beneficiarului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata si de a inregistra cheltuieli deductibile, chiar daca ar putea fi indeplinite conditiile de forma.

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 160, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare "*Prin exceptie de la prevederile [art. 150](#) alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2)...*". coroborat cu pct. 82, alin. (4) din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal "*inregistrarea taxei de către cumpărător atâta ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă*", S.C.X S.R.L. este persoana impozabila obligata la plata taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor supuse masurilor de simplificare.

Urmare a controlului anticipat au rezultat următoarele constatări privind fundamentarea solicitării de a TVA conform decontului aferent lunii februarie 2013 – control anticipat :

Suma reprezentând TVA solicitată la rambursare:..... lei;
Suma reprezentând TVA cu drept de rambursare lei;
Suma reprezentând TVA care nu se justifica la rambursare:..... lei ;

Dobanzi de intarziere lei
Penalitati de intarziere lei

Pentru neplata la scadenta a **taxei pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în suma totala de **lei**, echipa de inspectie fiscala a calculat **majorări/dobânzi de întârziere** in suma totala de **lei**, datorate conform prevederilor legale, precum si **penalitati de intarziere** în sumă de **lei**., prezentate în "Situația privind calcul majorărilor/dobanzilor de întârziere si penalitatilor de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar" (**anexa nr. 6**).

Urmare aspectelor constatate , organele de inspectie fiscala au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul, Sesizarea Penala nr...../20.08.2014 si procesul verbal nr.din data de 09.07.2014, in care au fost consemnate fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, fapte prevazute si pedepsite de art. 9 alin (1) lit c) si art. 8 alin (1) , alin (2) si alin (3) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale avand in vedere ca SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferente unor servicii, facturate de furnizori interni, susceptibile a fi nereale, respectiv, au constatat neconcordante care conduc la suspiciuni in ceea ce priveste realitatea si veridicitatea operatiunilor inscrise in facturile emise de furnizorii de servicii si implicit la dreptul de deducere a TVA inscrisa in acestea.

- Furnizorii societatii au comportamentul unor societati de tip fantoma;
- Acesti furnizori nu au detinut bunurile inscrise in facturi sau nu au avut capacitatea de a presta serviciile facturate pentru SC X SRL,
- Pentru achizitia bunurilor nu se face dovada transportului, intrucat mijloacele auto nu exista sau nu se preteaza la transportul bunurilor;
- Facturile prezentate nu au calitatea de documente justificative pentru achizitiile consemnate in acestea;
- Partenerii societatii sunt doar furnizori de facturi (documente de intrare) pentru generarea unor cheltuieli si TVA deductibila la societatea beneficiara;

De asemenea, avand in vedere modul de derulare in fapt al operatiunilor , constatate urmare a controalelor incrucisate efectuate de organele abilitate la societatile furnizoare pe de o parte si aspectele mentionate mai sus, pe de alta parte, organele fiscale au retinut ca poate exista suspiciunea ca reprezentantii societatilor furnizoare sa fi ridicat din conturile bancare sumele achitate de catre SC X SRL, sa fi retinut un comision iar diferenta sa o restituie reprezentantilor societatii verificate.

Prin Sesizarea Penala nr./20.08.2014 si Procesul verbal nr...../09.07.2014, s-a evidentiat valoarea prejudiciului stabilit in sarcina SC X SRL in suma totala de lei reprezentand :

- Impozit pe profit lei
- Accesorii impozit pe profit lei
- TVA lei
- Accesorii TVA lei

Persoanele care se fac raspunzatoare de cele prezentate sunt administratorii societatii X si X.

Prin Sesizarea Penala nr...../20.08.2014 si Procesul verbal inregistrat la AIF..... sub nr...../09.07.2014, au fost retinute urmatoarele aspecte care pot fi considerate elemente constitutive ale infractiunilor sesizate:

Inregistrarea in evidenta contabila precum si inscrierea in deconturile de TVA de catre SC X SRL a unei taxe pe valoarea adaugata deductibila in suma totala de..... lei, provenita din tranzactii artificiale care au avut ca document de inregistrare in evidenta contabila facturi fictive emise de societati de tip fantoma.

➤ SC X SRL a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma delei lei *24%), unde lei are urmatoarea componenta:

-..... lei, diverse bunuri date in consum respectiv servicii, inregistrate pe cheltuieli, a caror achizitie s-a facut pe baza unor inscrisuri care nu pot fi considerate documente justificative;

-..... lei, diverse bunuri/servicii inregistrate in valoarea de intrare a unor mijloace fixe, a caror achizitie s-a facut pe baza unor inscrisuri care nu pot fi considerate documente justificative).

Pentru TVA in suma de..... lei nu s-a acceptat deducerea potrivit art.146 alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ Societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma..... lei (..... lei *24%), aferenta serviciilor de exploatare forestiera facturate de SC X SRL , pentru care s-au prezentat situatii de lucrari, fara a fi insa precizata locatia sau partida unde au fost prestate aceste servicii, neputandu-se stabili concordanta dintre partizile de pe care societatea a inregistrat intrari de masa lemnoasa si cele patru care au inregistrat achizitii de servicii de exploatare forestiera.

Pentru TVA in suma de lei nu s-a acceptat deducerea potrivit art.145, alin.2, lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat cu modificarile si completarile ulterioare, cat si art.146, alin.1, lit. a din actul normativ mentionat.

Pentru neplata la scadenta a TVA stabilita suplimentar in suma totala de lei, echipa de inspectie fiscala a calculat majorari/dobanzi de intarziere in suma totala de lei, datorate conform prevederilor art.119, alin.(1) si calculate conform art.120, alin.(1) in cota prevazuta la alin.(7) al aceluasi articol din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si penalitati de intarziere in suma de..... lei, datorate conform prevederilor art.120¹, alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

Mentionam ca prin adresa nr...../17.09.2014, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul DGRFP..... a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul..... informatii privind stadiul solutionarii cercetarii penale efectuate urmare Sesizarii nr. /20.07.2014 transmisa de organele de inspectie fiscala.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. nr...../07.10.2014, Parchetul de pe langa Tribunalul..... a informat ca in cauza se efectueaza acte de urmarire penala de catre organele de cercetare penala din cadrul Inspectoratului de Politie al Judetului..... – Serviciul de Investigare a Fraudelor, in dosarul penal nr...../...../2014.

Fata de cele de mai sus rezulta ca intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin Raportul de inspectie fiscala nr...../05.06.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. /05.06.2014, prin care s-a stabilit ca SC X SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de lei aferent perioadei 01.01.2010-28.02.2014 suma ce reprezinta TVA fara drept de deducere stabilita suplimentar si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca organele de inspectie fiscala in baza constatarilor din R.I.F.-ul care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere**...../05.06.2014, au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul, Sesizarea Penală nr...../20.08.2014 in care au fost consemnate fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, fapte prevazute si pedepsite de art. 8 si art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale avand in vedere ca SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferente unor servicii facturate de furnizori interni susceptibile a fi nereale, respectiv, au constatat neconcordante care conduc la suspiciuni in ceea ce priveste realitatea si veridicitatea operatiunilor inscrise in facturile emise de furnizorii de servicii si implicit la dreptul de deducere a TVA inscrise in acestea.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza :

„Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor săvârşirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]"

In consecința, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de inspectie fiscala privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce priveste menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal atacat. Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectueaza în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor doua acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *"penalul ține în loc civilul"*, respectiv art.28 din Codul de procedură penală, republicat, cu modificările ulterioare, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărâri civile în penal, precizează următoarele:

“(1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.

(2) Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor judiciare penale cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este*

condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată prin procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analogice sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 108 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestații, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

De asemenea, pct. 10.1 din Ordinul A.N.A.F. nr.2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

„Dacă prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pana la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, in conditiile art.2013 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa incetarea definitiva si executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedita de catre

organele fiscale sau de contestator printr-un in scris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie insotita de rezolutia motivata, atunci cand suspendarea a fost pronuntata pana la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine imputernicitului contestatorului, altul decat cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa fac dovada calitatii de imputernicit, conform pct.2.2-2.4"

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei.

Prin urmare, se va suspenda soluționarea contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile de fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./05.06.2014 prin care s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta perioadei 01.05.2013-31.10.2013 suma ce reprezinta TVA fara drept de deducere stabilita suplimentar precum si accesoriile aferente in suma totala de lei.

La art. 216 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

"(4) Prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, în condițiile prevazute de art. 214."

În conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

Astfel, procedura administrativa va fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, respectiv la momentul solutionarii irevocabil, de catre organele competente a sesizarii penale.

B. Referitor la contestația petentei formulată împotriva Procesului-verbal nr...../09.07.2014, cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva procesului verbal mai sus menționat, în condițiile în care acesta nu este act administrativ fiscal.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L.**, organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei din care:

- lei reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata,
- lei dobanzi aferente TVA,
- lei penalitati de intarziere aferente TVA,

pentru care au emis Decizia de impunere nr...../05.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală.

Organele de inspectie fiscala au intocmit si Procesul verbal nr...../09.07.2014 in care au fost consemnate fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei

infracțiuni, fapte prevăzute și pedepsite de art. 8 și art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea evaziunii fiscale.

Organele de inspecție fiscală în baza Deciziei de impunere nr...../05.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul....., Sesizarea Penală nr...../20.08.2014 și procesul verbal nr. din data de 09.07.2014 în care au fost consemnate fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, fapte prevăzute și pedepsite de art.8 și art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin contestația formulată, **S.C X S.R.L.** se îndreaptă și împotriva Procesului – verbal nr./09.07.2014, solicitând anularea acestuia, motiv pentru care, **în drept**, în cauză sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

La art.85 „Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat” alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) **prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**

Art.88 „Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere” din actul normativ anterior menționat, prevede:

„Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;
- d) *** Abrogată
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

La art.110 alin.(3) din același act normativ, care precizează:

„(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) **decizia de impunere;**
b) declarația fiscală;
c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;
d) declarația vamală;
e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.”

Potrivit art.209 „Organul competent” alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, „(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului....., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;[...].”

Potrivit pct.5.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.2906/2014, “*Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”*

Față de aceste prevederi legale, dispoziții de la care nu se poate deroga în mod unilateral, se reține că, prin Codul de procedură fiscală, este prevăzută în mod expres o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare, unul dintre ele fiind decizia de impunere, care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabilului.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, procesul verbal nu produce efecte potrivit legii, efecte juridice fata de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligational între contribuabilul verificat și bugetul de stat, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Stabilirea obligațiilor bugetare suplimentare urmează obiectul unui titlu distinct din Codul de procedura fiscală, respectiv Titlul VI, prevederile acestuia fiind de strictă interpretare și aplicare, ce nu pot fi extrapolate prin stabilirea creanțelor bugetare în alt mod decât cel dispus în mod expres de lege, ceea ce ar avea ca efect golirea de conținut a normelor legale.

În cauza, se reține că Procesul-verbal nr...../09.07.2014 are caracter de act premergător, fiind documentul de sesizare al organelor de cercetare penală, iar constatările cuprinse în acest act au fost evidenciate de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr./05.06.2014 și Decizia de impunere nr...../05.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În consecință, întrucât Procesul-verbal nr...../09.07.2014 încheiat de organele de inspecție fiscală nu se regăsește printre actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere prevăzute în mod expres și limitativ de Codul de procedura fiscală,

astfel incat acesta sa fie susceptibil de a fi contestat, organul fiscal competent nu se poate investi cu solutionarea contestatiei impotriva acestui act.

Pentru considerentele aratate in cuprinsul prezentei decizii si in temeiul prevederilor art. 214 alin.(1) lit.b) si art. 216 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se :

DECIDE

1. Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de catre SC X SRL, impotriva Deciziei de impunere nr./05.06.2014 emisa in baza Raportului de inspectie Fiscala nr./05.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, pentru suma totala de..... lei compusa din:

- Taxa pe valoarea adaugata lei
- Majorari/dobanzi aferente TVA..... lei
- Penalitati de intarziere aferente TVA..... lei

Solutionarea contestatiei cu privire la sumele de mai sus, va fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2. Constatarea necompetentei materiale a D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii, cu privire la solutionarea contestatiei indreptate impotriva Procesului verbal nr...../09.07.2014.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul..... in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.