

DECIZIA nr.795

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale , care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala in raport de comunicarea actului administrativ fiscal in data de ... conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei respectiv ... inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I.Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei și anularea actelor administrativ fiscale, din urmatoarele motive:

Societatea contestatara arata ca a procedat la achiziționarea unor ansamble tehnologice de producție, pavaj și tigla de beton precum și a unor bunuri mobile diverse ce asigura functionabilitatea liniilor tehnologice de producție.Aceste bunuri au făcut obiectul unor tranzactii în lanț pe filiera L-B-O.

Societatea contestatara , sustine ca organele de inspectie fiscala fără a administra niciun mijloc de proba adecvat, au reevaluat valoarea de piața a bunurilor achizitionate cu negarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferenta acestor tranzactii.

Aspecte de nelegalitate a actelor administrativ fiscale contestate;

Societatea contestatara considera ca decizia de impunere și raportul de inspectie fiscala nu respecta urmatoarele exigente legale:

1.) Organele de inspectie fiscala nu s-au conformat obligatiei legale de a sesiza organele de urmărire penala cu privire la constatările rezultate în timpul controlului.

Societatea arata ca, deși la capitolul V-alte constatari , pct.7 „Alte aspecte” din Raportul de inspectie fiscala se face referire la inregistrarea în evidenta contabila a unor achizitii de bunuri/servicii care nu au la baza operațiuni reale , fiind intocmit Procesul verbal în baza caruia urmează să fie sesizate organele de cercetare penala pentru a stabili dacă faptele constatate intrunesc elementele constitutive ale unei infractiuni prevazute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale , organele fiscale nu au procedat la suspendarea controlului fiscal.

Societatea contestatara considera ca aceasta conduita a organelor de inspectie fiscala este contrara prevederilor legale , consecinta acestei incalcati fiind creșterea nejustificata a sarcinii fiscale , creand acesteia grave și iremediabile prejudicii; procedand la finalizarea controlului fără sesizarea prealabila a organelor de urmărire penala , organele de control nu au dat curs prevederilor art.132 din Codul de procedura fiscala respectiv nu au sesizat organele de urmărire penala la momentul constatarii faptelor ce în acceptiunea lor intrunesc elementele constitutive ale unei infractiuni prevazute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.Sustine ca în temeiul art. 127, alin. (1), lit.j) din Codul de procedura fiscala s-ar fi impus suspendarea controlului fiscal, în condițiile în care soluția cu privire la aspectele de fapt reținute în timpul controlului vor face inevitabil obiectul unui dosar penal. Or, soluția din dosarul penal, conform bine cunoscutului principiu penalul ține loc civilului, este determinată pentru soluția adoptată de organul administrativ iar în aceste condiții societatea este nevoită să achite creanța fiscală stabilită de către echipa de control fiscal înaintea desfășurării procesului penal; invoca în susținere decizia Curții Constitutionale precum și art.1 alin.(5), art.21 alin.(3) art.124 alin.(2) din Constitutia Romaniei.

Astfel, societatea contestatara considera ca actul administrativ fiscal contestat a fost emis cu incalcarea dispozitiilor art.127 alin.(1) lit.j) din Codul de procedura fiscala , aspect ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal în conformitate cu dispozitiile art.49 alin.(3) din Codul de procedura fiscala.

b). Controlul a fost efectuat cu depășirea competenței materiale a organelor de inspectie fiscala;

Societatea contestatara considera ca organele de inspectie fiscala nu pot face aprecieri cu privire la realitatea unor operațiuni juridice. In cazul în care se identifică un risc cu privire la fictivitatea relațiilor economice declarate de contribuabil, organele de inspectie fiscala au obligația de a sesiza organele de urmărire penală, suspendând controlul cu privire la starea de fapt ce face obiectul sesizării penale. Cercetarea fictivității raporturilor juridice constituie apanajul exclusiv a organelor de urmărire penală, care pot face aprecieri cu privire la elementele constitutive ale infracțiunii.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat fictivitatea unor raporturi juridice fără a avea competența materială de a se pronunța asupra unor astfel de chestiuni iar organele de inspectie fiscala își întemeiază aceste constatări pe prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal .

Societatea contestatara considera ca acest drept de apreciere trebuie manifestat în limitele competenței generale ale organelor de control fiscal respectiv de a aprecia un raport juridic pentru a releva continutul real și în consecinta efectul fiscal prescris de lege.Cu toate acestea, organele de control fiscal nu au competența

de a se pronunța asupra realității raportului juridic. O dată formulată o asemenea constatare, în fapt și drept, organul fiscal decide în mod definitiv pe cale administrativă asupra existenței infracțiunii reglementate de art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005. Într-o asemenea situație, societatea considera ca se depășește competența generală a organului de control, devenind incidente prevederile art. 49, alin. (1), lit. a) din Codul de procedura fiscală respectiv, actul administrativ a fost emis cu depășirea competenței generale a echipei de control.

c) Societatea contestată considera ca actul administrativ fiscal contestat este afectat de o gravă și evidentă eroare, situație ce atrage incidența prevederilor art. 49, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 207/2015, respectiv nulitatea actului de control.

Arată ca aspectele constatate la Capitolul III, pct. 2.3 baza de impunere TVA, lit. b) și c) sunt rezultatul unei grave erori cu privire la stabilirea situației de fapt reale; susține ca organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de facturile de stornare emise de E. prin care a fost stornată factura emisă pentru aceeași sumă, precum și de factura nr. prin care a fost stornată factura nr. emisă pentru aceeași sumă. Societatea contestată arată ca facturile de stornare au fost emise în perioada desfășurării inspecției fiscale însă nu au fost avute în vedere de către inspectorii fiscali și nu au consemnat aceste aspecte în raportul de inspecție fiscală.

Societatea contestată arată ca facturile stornate au fost cuprinse în decontul de TVA și s-a colectat TVA iar menținerea dispozițiilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală ar conduce la o dublă impunere.

Pentru aceste motive, societatea contestată considera ca actul administrativ fiscal este nul în conformitate cu prevederile art. 49 alin. (1), lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Fondul cauzei

A). Referitor la aspectele consemnate la capitolul III, pct. 1.3 baza de impunere a impozitului pe profit și la Capitolul III, pct. 2.3 baza de impunere a TVA lit. A) din Raportul de inspecție fiscală, cu impact asupra impozitului pe profit și a TVA calculată suplimentar;

Societatea contestată susține ca organele de inspecție fiscală au ignorat o serie de aspecte de natură evidenței care se impuneau a fi analizate în vederea formulării unei concluzii asupra stării de fapt referitoare la achizițiile efectuate pe lanțul tranzacțional L - B - O - X și anume:

-existența hotărârii judecătorești, ce are putere de lucru judecat și prin care a fost consfințit prețul bunurilor mobile tranzacționate între societăți;

-nu s-a procedat la evaluarea bunurilor aflate în patrimoniul societății și care au făcut obiectul tranzacțiilor succesive și cu atât mai puțin a valorii bunurilor aflate în patrimoniul societății L;

Societatea contestată arată ca prin Sentința Civilă pronunțată în dosar de Tribunalul Specializat, societatea O a fost obligată la plata sumei către societatea B. În cuprinsul deciziei se reține că societatea B a făcut dovada că deține o creanță certă, lichidă și exigibilă reprezentând contravaloare bunuri livrate și chirie față de O, astfel ca prețul de tranzacționare a utilajelor vândute între B și O a intrat în putere de lucru judecat. În aprecierea distincției între conceptul de putere de lucru și autoritate de lucru judecat, ICCJ a evidențiat în Decizia nr. 1777/25.06.2015 că puterea, prezumția de lucru judecat, impune consecvența în judecată, astfel că ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre.

Astfel, societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala, prin raportare la prețul de achiziție a bunurilor mobile de către L a făcut abstracție la puterea de lucru judecat a Sentinței Civile .Prin efectul Sentinței Civile valoarea bunurilor tranzacționate pe lanțul L - B - O - X nu poate fi apreciat sub valoarea ce a intrat în putere de lucru judecat, în condițiile în care societatea O este obligată prin efectul hotărârii judecătorești să achite contravaloarea bunurilor achiziționate de la societatea B.

Societatea contestatara arata ca, urmare achizitiei de bunuri la prețul de ... lei exclusiv TVA, a realizat o economie de ...; considera ca modalitatea de apreciere a valorii contabile a bunurilor achiziționate este vădit eronată sub aspect tehnic legal, dreptul de apreciere manifestat de către organele de inspecție fiscală depășind limitele stabilite prin art. 11 din Legea nr. 227/2015, în condițiile în care se încalcă puterea de lucru judecat a Sentinței civile .

Cu privire la cealaltă eroare respectiv ca organele de inspectie fiscala nu au procedat la evaluarea bunurilor ce au făcut obiectul tranzacțiilor analizate si intrate în patrimoniul societății , aceasta sustine ca prin neadministrarea unei expertize evaluatorii, organul fiscal a omis să efectueze o verificare esențială în vederea determinării stării de fapt reale, respectiv, dacă de la momentul intrării în patrimoniul societății L bunurile ce au intrat în patrimoniul societății contestatara au dobândit o valoare diferită și în ce a constat aceasta. Această verificare lipsește cu desăvârșire deși se impunea în vederea aprecierii veridicității investițiilor realizate de către societățile B, O și Societatea X în modernizarea și punerea în funcțiune a liniilor de producție achiziționate. Organele de control au negat existența unor astfel de investiții, fără a efectua verificări minime în acest sens, precum determinarea valorii bunurilor la momentul intrării în patrimoniul societății L și la momentul intrării în patrimoniul Societății X.

Procedând astfel, societatea contestatara considera ca organele de inspectie fiscala și-au depășit competențele, pronunțându-se asupra valorii bunurilor achiziționate în lipsa administrării unui raport de expertiză evaluatorie motiv pentru care concluziile raportului de inspecție sunt netemeinice și nefondate în condițiile în care, pe de o parte, ignoră o stare de fapt ce a intrat în putere de lucru judecat, iar pe de altă parte, s-a procedat la ignorarea unei realități obiective .

B).In ce privesc constatările consemnate la capitolul III, pct. 2.3 baza de impunere a TVA lit. b) din Raportul de inspectie fiscala în care a fost analizată relația X.- E.

În susținerea acestui capăt de cerere societatea contestatara arata ca organele de inspectie fiscala nu au ținut cont de factura de stornare emisă de E pentru suma de ...prin care a fost stornata factura emisă pentru aceeași sumă; sustine ca a declarat factura stornata prin decont de TVA și a achitat TVA aferenta, motiv pentru care solicita anularea actelor administrativ fiscale contestate și exonerarea de la plata TVA .

Anexeaza la contestatia formulata factura de stornare .

C).Referitor la constatările consemnate la capitolul III, pct. 2.3 baza de impunere a TVA, lit. c) din Raportul de inspectie fiscala, in care a fost analizată relația O și X.

În susținerea acestui capăt de cerere societatea contestatara arata ca organele de inspectie fiscala nu au ținut cont de factura de stornare emisă pentru stornarea sumei de prin care a fost stornată factura emisă pentru aceeași sumă; sustine ca a declarat factura stornată prin decont de TVA si a achitat TVA aferenta

acesteia, motiv pentru care solicita anularea actelor administrativ fiscale contestate și exonerarea de la plata a TVA .

Anexeaza la contestatia formulata factura de stornare .

D).In ce privesc constatările consemnate la capitolul III, pct. 2.3 baza de impunere a TVA, lit. d) din Raportul de inspectie fiscala, în care a fost analizată relația X și R din Olanda.

Societatea contestatara sustine ca, concluziile organelor de inspectie fiscala sunt eronate în condițiile în care operațiunea era scutita în conformitate cu prevederile art.143, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal astfel ca nu se poate colecta TVA pentru o tranzacție care nu este supusa taxei de valoarea adaugata.Arata ca societatea beneficiară este înregistrată în Olanda iar operațiunea de vânzare este scutită de TVA chiar dacă nu a apărut factorul generator al obligației fiscale .

De asemenea, considera ca în mod eronat organul de control a aplicat cota de TVA de 24% pentru operațiunea din mai 2017, în condițiile în care la momentul tranzacției cota TVA era de 19%.

Totodata, societatea contestatara arata ca potrivit contractului încheiat între X și beneficiarul din Olanda, beneficiarul avea obligația de a efectua transportul bunurilor.

În contestatia formulata se precizeaza ca, in conformitate cu extrasele de cont , Societatea X a încasat sume de bani reprezentând contravaloare utilaje, de la societatea din Olanda.

Pentru motivele prezentate, societatea solicita anularea Deciziei de impunere și a Raportului de Inspecție Fiscală cu consecința exonerării acesteia de la plata TVA .

E).In ceea ce privesc constatările consemnate la capitolul III, pct.2.3 baza de impunere a TVA lit.e) din Raportul de inspectie fiscala n, în care a fost analizată relația X-T , societatea contestatara nu formuleaza contestatie ci urmează sa achite contravaloarea accesoriilor aferente TVA.

II. Prin Decizia 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 , organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice , au stabilit obligatii fiscale suplimentare care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

In ceea ce priveste impozitul pe profit , contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , rezulta:

Urmare verificarii actelor si documentelor puse la dispozitie de societate în timpul controlului , în corelație cu informațiile furnizate de către Direcția Regionala Anrifrauda Fiscala , prin adresa , organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a derulat tranzacții economice cu Societățile O , E si T.

În ceea ce privește relația comercială desfasurată de Societatea X cu societatea O , organele de inspectie fiscala au constatat:

Societatea X a detinut calitatea de:

-client al Societății O fiind înregistrate tranzacții ;
-furnizor al Societății O fiind înregistrate tranzacții în perioada 03.01.2015 - 30.04.2016, constand în vânzare de rigle, pavaj, dale, boltari, etc., soldul neîncasat la data de 31.12.2017 fiind de ...

Organele de inspectie fiscala au analizat achizițiile înregistrate în evidentele contabile ale Societății X efectuate de la Societatea O și au constatat ca, pe perioada 10.04.2015-31.10.2016, tranzacțiile între cele doua societăți au fost în valoare de ... reprezentând achiziții de bunuri si prestări de servicii (manoperă si punere în funcțiune si executarea de lucrări de construcții); valoarea soldului neachitat către Societatea O la data de 30.09.2017 a fost de... lei; Societatea X a efectuat plăți către Societatea O , din care suma de ... a fost compensată în baza ordinelor de compensare .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca între cele două societati au fost încheiate următoarele 5 contracte și anume:

1.-Contract de vânzare cumpărare care a avut ca obiect vânzarea unor bunuri mobile si prestări servicii constând în:

-linie fabricație pavaje ;
-statie de sortare si spălare a balastrului ;
-prestări servicii - lucrări de modernizare si punere în funcțiune a liniei tehnologice de producere a pavajelor din beton vibropresat .

În baza acestui contract au fost emise 2 facturi de către Societatea O și anume:

a) factura reprezentând vânzarea unei linii de fabricație pavaje ;unei statii de sortare si spălare a balastrului ;

b) factura reprezentând modernizare si punere în funcțiune a liniei de pavaje .

2.-Contract de vânzare cumpărare care are ca obiect vânzarea unor bunuri constând în utilaje: excavator ,încărcător frontal ,sistem de scurgere apă .

În baza acestui contract a fost emisă factura reprezentând vânzarea de utilaje .

3. Contract de vânzare cumpărare care are ca obiect vânzarea unui sistem de cântărire autovehicule .

În baza acestui contract a fost emisă factura reprezentând vânzarea de utilaje

4. Contract de vânzare cumpărare care are ca obiect vânzarea unor "bunuri mobile" si prestări de servicii, constând în:bunuri imobile linie țigla;prestări servicii și lucrări de modernizare si punere în funcțiune a liniei tehnologice de producere a țiglelor de beton .

În baza acestui contract a fost emisă factura reprezentând vânzarea de bunuri imobile țigla si factura reprezentând modernizare si punere în funcțiune linie țigla .

5. Contract de lucrări care are ca obiect executarea si finalizarea de lucrări de constructii-montaj, iar prețul convenit a fost în funcție de lucrările executate.

În baza acestui contract au fost emise de către societatea O un număr de 11 facturi.

În vederea stabilirii starii de fapt , organele de inspectie fiscala au solicitat informații reprezentantului legal al societății cu privire la bunurile achiziționate, prin nota explicativa.

Prin răspunsul dat la nota explicativa , PF fost director al societății X, precizeaza ca:

-în perioada 2013-2015, a fost director iar în prezent coordoneaza activitatea de producție;s-a ocupat de deciziile luate cu privire la clienți, furnizori; plățile s-au efectuat la indicațiile acestuia;toate utilajele au fost achiziționate în stare perfectă;linia

de țiglă și sistemul de cântărire sunt amplasate în localitatea ... stația de sortare și cântărire în localitatea...iar linia de pavaje în ...;nu a existat un transport efectiv al acestor utilaje de la societatea O, întrucât aceste utilaje au fost la adresele menționate mai sus;utilajele au fost transportate de Societatea L intrucat aceasta societate are autorizație de transport (excavator/incarcator și parțial din cele două linii).

Organele de inspecție fiscală au constatat că PF este administrator al societății O, societate care a livrat/facturat către Societatea X toate utilajele și echipamentele tehnologice despre care s-a făcut mențiune mai sus; serviciile de punere în funcțiune a utilajelor și echipamentelor tehnologice au fost facturate/prestate tot de societatea O.

În Raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că inspectorii antifraudă au procedat la verificarea operațiunilor de achiziție a acestor utilaje/echipamente tehnologice pe circuitul de tranzacționare, fiind efectuate în acest sens controale operative și la societățile L, B și O, societăți coordonate în fapt tot de către PF, rezultatele controalelor fiind consemnate în actele de control, transmise, organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP .

Urmare acestor controale operative s-a constatat că bunurile menționate mai sus, au făcut obiectul unor vânzări în lanț între societățile L - B - O - X,societăți coordonate în fapt de către PF.

Cu privire la Societatea L din verificările efectuate și din informațiile disponibile în baza de date ANAF, inspectorii fiscali și inspectori antifraudă au constatat următoarele aspecte:

- este societatea care a achiziționat bunurile de la diverși furnizori -valoare de achiziție fiind de ... iar valoare de livrare către societatea B a fost de ...

-valoarea totală a tranzacțiilor înregistrate între societatea L (furnizor) și societatea B (client) a fost de .., iar soldul neîncasat la data de 31.10.2017 a fost de .. (reprezentând rest de plată rezultat ca urmare a compensărilor efectuate).Cu privire la modalitatea de plată s-a constatat că aceasta a fost stinsă prin compensare fiind prezentate 2 ordine de compensare .

PF în calitate de împuternicit al societății L, a declarat că a efectuat îmbunătățiri utilajelor achiziționate pentru care, atât organele de inspecție fiscală, cât și inspectorii antifraudă, au solicitat documentele întocmite în momentul efectuării acestor îmbunătățiri. Astfel au fost prezentate facturi emise de Societatea L către societatea B, iar la fiecare factură a fost atașată câte o documentație reprezentând lucrările de modernizare aduse utilajelor de Societatea L.

Organele de inspecție fiscală precizează că în timpul controlului au fost prezentate următoarele documente:

-coli A4 în care au fost înscrise denumirea executantului (SC L), denumirea beneficiarului (B), denumirea lucrării și valoarea lucrării, fără a conține înscris data și semnăturile reprezentanților celor două societăți.

Spre exemplificare, pentru factura a fost prezentat un document în care este înscris "Lucrări de terasamente și turnări betoane la sistemul de cantarire autovehicule" fără a se prezenta situații de lucrări, perioada în care au fost efectuate aceste lucrări,utilajele folosite (nr. ore prestate), numărul persoanelor care au participat la efectuarea lucrărilor, materialele folosite;poze ale utilajelor sau componente ale acestora; procese verbale de predare primire a bunurilor, care prezintă un format standard, data încheierii nefiind înscrisă, fiind înscris doar anul 2015.Au fost centralizate lucrările înscrise în documentația prezentată rezultând o valoare a modernizărilor ..., situația fiind prezentată în anexa nr. 4, ce face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

Pentru aceste lucrări de modernizare nu există facturi de achiziții de piese, materiale sau alte documente de achiziție care să poată justifica cele înscrise în documentația prezentată (înlocuirea de mecanisme, sisteme și echipamente astfel: benzi transportoare, role normale, role de ghidare, tamburi, reductoare și ciclon de separare, înlocuirea lagărelor de alunecare și rostogolire, înlocuirea cuzineților și a semeringurilor, înlocuirea carcaselor de protecție a mecanismelor în mișcare, înlocuirea racordurilor, a conectorilor și distribuitorilor).

Pentru manopera necesară efectuării modernizărilor nu există o situație privind utilajele folosite (manipularea liniei de formare țiglă cu macaraua de 70 tone forță, de pe platforma trailerului, ridicarea de pe amplasament cu macara cu braț telescopic de 15 și 70 tone forță și așezarea pe platforma trailerului) respectiv perioada în care acestea au lucrat și care sunt efectiv aceste utilaje (în proprietatea cui se află utilajele sau dacă au fost încheiate contracte privind închirierea de utilaje cu astfel de caracteristici).

În ceea ce privește personalul care a participat la efectuarea acestor lucrări, a fost prezentă o listă în care au fost înscrise numele salariaților, însă fără a fi înscrisă data în care au prestat efectiv aceste servicii.

Cu privire la societatea B, din verificările efectuate și din informațiile disponibile în baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

-din aprilie 2014 societatea este sub incidența Legii nr. 85/2006 privind Legea insolvenței;

-nu are declarate puncte de lucru;

-asociatul societății este ... al cărui domiciliu corespunde cu sediul social al societății B;

-societatea a fost plătitoare de TVA iar conform situației, pe perioada martie 2014 - iulie 2015, aceasta a declarat TVA colectată .. și TVA deductibilă ..., acumulând un sold al TVA de plată ..

Societatea figurează cu debite restante la bugetul general consolidat al statului .

-societatea B a înregistrat în luna aprilie 2015 achiziții de bunuri de la societatea L, bunuri care în cursul aceleași luni au fost revândute către societatea O după cum rezulta în situația ce constituie anexa nr. 5, la raportul de inspecție fiscală.

Pentru linia de pavaje și linia de țiglă Societatea B a facturat către societatea O lucrări de modernizare și punere în funcțiune, după cum urmează:linie pavaje;linie țigle .

Bunurile achiziționate de societatea B de la Societatea L au fost în valoare totală de ...;soldul neachitat de Societatea B către Societatea L a fost de ..., stingerea obligațiilor fiind efectuată doar prin ordine de compensare.

Conform fisei de partener, valoarea totală a tranzacțiilor înregistrate între cele două societăți reprezintă vânzarea de utilaje și servicii de modernizare și punere în funcțiune utilaje. Diferența de ... reprezintă servicii de închiriere utilaje. Valoarea soldului neîncasat de la societatea O a fost de... (respectiv valoarea utilajelor vândute și parțial din serviciile de închiriere).

Pentru diferențele de preț dintre valoarea de achiziție a bunurilor de la societatea L și valoarea de livrare a bunurilor către societatea O precum și pentru modernizarea și punerea în funcțiune, Societatea B prin PF a pus la dispoziția inspectorilor antifraudă facturile emise de societatea B către societatea O.

Alături de fiecare factură a fost atașată câte o documentație reprezentând lucrările de modernizare a utilajelor de societatea B.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca în timpul controlului au fost prezentate urmatoarele documente:

-coli A4, în care au fost înscrise denumirea executantului (B), denumirea beneficiarului (O), denumirea lucrării si valoarea lucrării, fără a conține data si semnăturile reprezentanților celor 2 societăți.

Spre exemplificare pentru factura a fost prezentat un document pe care a fost înscrisă mențiunea - confecționarea picioarelor (structuri metalice din profile) pentru susținerea benzilor transportoare sau a altor elemente ale statie - fără a se prezenta situații de lucrări, perioada în care au fost efectuate aceste lucrări (nr. ore prestate), numărul persoanelor care au participat la efectuarea lucrărilor sau materialele folosite;poze ale utilajelor sau componente ale acestora;processe verbale de predare-primire a bunurilor în care este inscris doar anul 2015, fără a se specifica data exactă a incheirii proceselor verbale.

Organele de inspectie fiscala au centralizat lucrările înscrise în documentatia prezentată și a rezultat o valoarea totală a modernizărilor de .. facturate de Societatea B către Societatea O,conform anexei 6.

Pentru detalii privind decizia de achiziționare a utilajelor, urmată de o revânzare a acestora după doar cateva zile, precum si cu privire la modernizarea efectuată într-un timp atât de scurt, au fost solicitate, atat de către organe de inspectie fiscala din cadrul AJFP, cat si de inspectori antifrauda din cadrul Direcției Regionale Antifrauda Fiscala , informații persoanei care coordonează activitatea X, respectiv PF, care , în răspunsul dat la nota explicativă, precizeaza următoarele:

-referitor la calitatea deținută în societatea B: "în societatea B am fost un fel de administrator de fapt. Eu eram cu decizii toată perioada".

-referitor la achiziția de la Societatea L si revânzarea către societatea B în perioada de insolventă: "Motivul pentru care s-a făcut această tranzacție a fost să acord de lucru salariaților pentru modernizarea utilajelor iar din sumele rezultate să putem achita toate datoriile."

- referitor la achiziția de piese de schimb, componente si materiale folosite pentru modernizarea si punerea în funcțiune a utilajelor: "Majoritatea materialelor care erau folosite la reconditionarea si repornirea utilajelor au fost cumpărate din demolări-dezmembrari pentru care nu au fost solicitate facturi. Perioada de modernizare a fost primăvara 2015 cu angajații societății. Nu am știut (acum am aflat) că trebuia să înștiințez si lichidatorul despre toate tranzacțiile.Am pus la dispoziția organelor de control urmatoarele acte: facturi de achiziții, situații de lucrări, oferte de preț, contracte, procese verbale de recepție...lucrări de construcții efectuate de SC O cu angajații proprii in curtea Societății X, facturi, contract si anexe. Pana la finalizarea inspectiei fiscale voi pune la dispoziție documente justificative".

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca reprezentantul legal al Societății X nu a mai pus la dispoziția organelor de inspectie fiscala niciun document justificativ, inafara de cele menționate in actul de control.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca întreaga achizitie/vânzare s-a efectuat pe perioada în care societatea B se afla în insolventă si a fost efectuată fără înștiințarea administratorului judiciar ; Administratorului judiciar a prezentat acțiunea în constestarea nulității privind vânzările efectuate către societatea O, deoarece aceste vânzări au fost efectuate în fapt în perioada în care societatea vânzătoare se afla în procedura de reorganizare, dreptul de administrare al societății debitoare fiind ridicat în parte sau în tot, vânzările nefiind autorizate de către administratorul judiciar, iar urmare a tranzacțiilor efectuate nu au fost încasate sume de bani de la Societatea O.

Referitor la societatea O, din verificările efectuate și din informațiile disponibile în baza de date ANAF organele de inspecție fiscală și inspectorii antifraudă au constatat următoarele aspecte:

-societatea a fost înființată în 02.10.2014;

-sediul social/domiciliul fiscal este .., iar obiectul principal de activitate este "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" conform codului CAEN 4120;

-nu are puncte de lucru declarate;

-asociații unic și administratorul societății este PF și este angajat în funcția de director societate comercială;

-societatea a avut angajați la data de 31.12.2015;

-societatea este plătitoare de TVA prin depășirea plafonului ;

Pe perioada ianuarie 2015 - iulie 2017, , Societatea O, a declarat TVA colectată și TVA dedusă , achitând în aceeași perioadă TVA .

În ceea ce privește achiziția de bunuri de la societatea B urmată de vânzarea acestora către Societatea X, respectiv pentru linia de fabricație pavaje și stația de sortare și spălare a balastului precum și referitor la modernizarea și punerea în funcțiune a acestor utilaje, administratorul societății PF prin răspunsul dat la nota explicativă luată de inspectorii antifraudă, precizează următoarele:

-"stația de sortare a fost montată în ... (punct de lucru al societății X);

-linia de pavaje a fost montată în localitatea unde desfășoară activitate și producție societatea X, în anul 2015;

-societatea B a efectuat transportul utilajelor la adresele respective și a completat cu manoperă sudură, lăcătușerie și alte servicii de asamblare, servicii care au fost facturate de Societatea B către societatea O;

-societatea O a efectuat lucrări de mentenanță ale utilajelor pentru Societatea X constând în resetare soft -uri a liniei tehnologice întrucât programul existent nu era funcțional;

-lucrarea a fost executată de către PF administratorul societății împreună cu un prieten al acestuia;

-această vânzare s-a efectuat prin O pentru ca O să ofere mentenanță în continuare;

-fizic utilajele nu au fost niciodată în proprietatea O acestea fiind direct livrate către Societatea X la adresele menționate mai sus;

-pentru lucrările de mentenanță efectuate de Societatea O administratorul societății nu își amintește ce documente a întocmit."

În răspunsul dat la nota explicativă a organelor de inspecție fiscală, reprezentantul Societății X și O menționează ca:

-"Am pus la dispoziția organelor de control următoarele acte: facturi de achiziții, situații de lucrări, oferte de preț, contracte, procese verbale de recepție... lucrări de construcții efectuate de SC O cu angajații proprii în curtea societății X , facturi, contract și anexe... Pana la finalizarea inspecției fiscale voi pune la dispoziție documente justificative".

Se precizează faptul că reprezentantul X și O nu a mai pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun document justificativ, în afara celor menționate în actul de control.

Pentru justificarea diferentelor de preț între valoarea de achiziție a bunurilor de la Societatea B și valoarea de vânzare a bunurilor către Societatea X precum și pentru modernizarea și punerea în funcțiune, Societatea O prin PF a pus la dispoziția organelor de control facturile emise de Societatea O către Societatea X, iar la fiecare

factură a fost atașată câte o documentație reprezentând lucrările de modernizare aduse utilajelor de societatea O.

În timpul controlului, au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, următoarele documente:

-coli A4, în care au fost înscrise denumirea executantului (SC O), denumirea beneficiarului (X), denumirea și valoarea lucrării, fără a conține data și semnăturile reprezentanților celor 2 societăți.

Spre exemplificare; pentru factura a fost prezentat un document în care sunt înscrise informații precum: montarea distribuitorului de apă cu 4 racorduri de refulare fără a se prezenta situații de lucrări, perioada în care au fost efectuate aceste lucrări (nr. ore prestate) numărul persoanelor care au participat la efectuarea lucrărilor, materialele folosite; poze ale utilajelor sau componente ale acestora; procese verbale de predare primire a bunurilor, care prezintă un format standard, data încheierii nu este trecută, fiind înscris doar anul 2015.

Serviciile oferite au constat în punere în funcțiune, verificări reglaje, executarea a două tablouri electrice de distribuție, inclusiv sistemul automat de întrerupere curent electric la suprasolicitare și scurtcircuit (verificări și probe) și o situație privind procesul tehnologic de producție produse vibropresate (descrierea liniei de producție, posturile necesare în procesul de fabricație, descrierea fluxului de producție produse vibropresate, modernizarea malaxorului, modernizarea liniei de fabricație, gama de produse după largirea paletelor produselor).

Pentru piesele înlocuite/executate (2 tablouri electrice) nu au fost prezentate documente de achiziții a materialelor necesare efectuării acestor operațiuni, iar cu privire la persoanele care au lucrat, conform notei explicative date de către PF, acesta împreună cu un prieten a efectuat toate modificările necesare.

Din verificarea documentelor prezentate, cu privire la tranzacțiile dintre X cu L, B, respectiv O, precum și informațiilor transmise de către PF (persoana care a coordonat activitatea economică a celor patru societăți susmenționate) organele de inspecție fiscală au concluzionat ca:

-bunurile aflate în patrimoniul Societății X au fost achiziționate de Societatea L direct pentru Societatea X;

-pe lanțul de tranzacționare L - B - O - X nu au fost identificate plăți efectuate între aceste societăți, stingerea datoriilor fiind efectuată prin ordine de compensare (L - B), sau nu au fost achitate (B - O - X).

Din verificările efectuate cu privire la tranzacțiile dintre X cu L, B și O s-a concluzionat faptul că rolul acestor societăți privind tranzacționarea bunurilor și serviciilor a fost acela de a concepe un circuit scriptic de tranzacționare pe lanțul L - B (societate în insolvență și care înregistrează datoriile la Societatea L) - O - X în vederea creșterii artificiale a valorii bunurilor tranzacționate cu scopul de a crea avantaje fiscale, respectiv cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și TVA deductibilă, pentru societatea beneficiară, respectiv X.

-locul de instalare a utilajelor a fost de la început locul în care se afla și în acest moment, astfel că nu a existat un transport fizic al acestor utilaje între societățile L - B - O - X;

-prin răspunsurile date la notele explicative, PF în calitate de administrator al societății O, a afirmat că de transportul utilajelor s-a ocupat Societatea B iar ulterior în calitate de director al societății X a afirmat că transportul utilajelor a fost efectuat de către societatea L (societate care are licență de transport);

-pe circuitul de tranzacționare al utilajelor fiecare societate a înregistrat o creștere de valoare, pentru care a prezentat situații privind îmbunătățirile aduse care

cuprind doar o descriere a serviciilor fără a fi susținute de facturi sau orice alte documente justificative care să justifice modificările înscrise în situațiile prezentate.

- perioada în care au fost aduse îmbunătățirile înscrise în situațiile de lucrări nu a putut fi stabilită, întrucât perioada inițială de achiziție a utilajelor a fost 2013-2014, iar vânzarea între Societățile L - B - O - X a avut loc în luna aprilie 2015;

- în niciuna din situațiile de lucrări prezentate nu a fost înscrisă data la care au fost efectuate lucrările;

- pentru modernizările efectuate de Societatea B și Societatea O termenul de execuție a fost de doar câteva zile între data achiziției și data vânzării;

- toate aceste societăți sunt coordonate în fapt de către PF (prin funcțiile deținute);

- societatea B, societate aflată în insolventă, a efectuat aceste achiziții de utilaje, urmate de vânzarea acestora, fără acordul lichidatorului judiciar;

- sumele de bani rezultate din aceste livrări/achiziții nu au fost efectiv încasate/plătite, sau unde a fost cazul doar o parte din întreaga valoare a fost stinsă prin compensare;

- în ceea ce privește TVA rezultată din tranzacțiile de utilaje efectuate pe lanțul L - B - O - X, societățile care au înregistrat cea mai mare creștere de valoare (societatea L pentru utilaje și societatea B pentru servicii de punere în funcțiune utilaje) nu au achitat către bugetul de stat TVA colectată în urma acestor operațiuni, aceasta fiind stinsă cu TVA deductibilă în cazul societății L, sau înregistrată ca TVA de plată dar neachitată în cazul societății B, care la momentul operațiunilor era în insolventă.

Cu privire la achizițiile înregistrate de societatea X de la Societatea O (pe lanțul tranzacțional L - B - O - X), organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- toate cele 4 societăți au fost/sunt coordonate în fapt de aceeași persoană respectiv PF;

- pentru bunurile achiziționate de la societatea O s-a constatat că, în fapt, acestea au fost achiziționate de societatea L de la diverse societăți dar și de la societatea X cu scopul de a intra în patrimoniul societății X la un preț crescut artificial prin servicii de modernizare/punere în funcțiune, care în fapt nu s-au realizat și nu s-au putut prezenta documente justificative în acest sens.

În aceste condiții organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele înregistrate în evidența contabilă de Societatea X de la societatea O, nu reflectă realitatea și legalitatea în relațiile comerciale desfășurate și nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6, alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel în baza prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala nu au luat în considerare tranzacțiile cu societățile mai sus menționate și au reînscris tranzacțiile ce nu au putut fi justificate ca fiind reale, din punct de vedere a valorilor majorate artificial prin circuitul tranzacțional L - B - O - X, scopul operațiunilor fiind acela de diminuare a obligațiilor fiscale de plată la bugetul de stat.

La stabilirea suplimentară a impozitului pe profit organele de inspectie fiscala au luat în considerare :

1.Valoarea totală (fara TVA) a utilajelor și serviciilor de punere în funcțiune înregistrate în evidența contabilă a societății X, care este de ...și se compune: contravaloare linie pavaje; stație de sortare; excavator; încărcător; sistem de

scurgere; sistem de cântărire; linie țiglă; servicii punere în funcțiune linie țiglă; servicii punere în funcțiune linie pavaje;

2. Valoarea inițială de achiziție (fara TVA) a utilajelor care a fost în fapt de .. (valoarea inițială de achiziție, înainte de majorarea nejustificată prin circuitul tranzacțional între societățile menționate mai sus), așa cum rezultă din documentele de achiziție ale societății L și anume: bunuri imobile linie țiglă; sistem de scurgere apă pluvială; sistem de cântărire autovehicule; excavator Komatsu; încărcător frontal LIEBHERR; stație sortare spalare agregate minerale; linie pavaj parte presare;

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea corectă de înregistrare a acestor utilaje în evidențele contabile este de ... (valoare fara TVA), diferența de ... reprezentând plusul de valoare adus în mod artificial de Societățile L, B și O, societăți coordonate de către PF.

Cu privire la linia de țiglă, s-a constatat că aceasta a fost inițial achiziționată de Societatea L de la societatea X la valoarea de ..., ulterior a fost vândută către societatea B, care la rândul ei a vândut linia de țiglă către societatea O, iar de la aceasta din urmă a fost vândută către societatea X, la valoarea mult mai mare.

PF, în calitate de fost director al societății X a afirmat prin nota explicativă data organelor de control ca:

- "linia de țiglă și sistemul de cântărire sunt amplasate în localitatea .. stația de sortare și cântărire în localitatea..., iar linia de pavaje în ..."

- nu a existat un transport efectiv al acestor utilaje de la societatea O, întrucât aceste utilaje au fost, la adresele menționate mai sus".

4. În ceea ce privește cheltuiala cu amortizarea înregistrată de societatea X în perioada aprilie 2015-septembrie 2018, societatea a înregistrat o cheltuială cu amortizarea, care reprezintă 59,13% din valoarea totală a achiziției de utilaje (fara TVA), valoarea de achiziție a utilajelor înregistrată în evidența contabilă de SC X fiind de ..., suma de... reprezintă modernizări aduse utilajelor, care sunt înregistrate în evidența contabilă a X, direct pe cheltuieli de exploatare (cont 601).

Astfel, în perioada 01.04.2015-30.09.2018, Societatea X a înregistrat în mod nejustificat în evidența contabilă, cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală o cheltuială cu amortizarea stabilită ca diferență între cheltuiala înregistrată în evidența contabilă de Societatea X, din care s-a scăzut valoarea reală cu cheltuiala privind amortizarea.

Pentru cheltuiala considerată în mod nejustificat drept deductibilă la rezultatul fiscal, societatea datorează un impozit pe profit suplimentar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de modernizare și punere în funcțiune a liniei de producție înregistrate în contul 601 "Cheltuieli cu materii prime", în luna iunie 2015, în suma de ... (valoare fara TVA) în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal în valoare de... organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului II 2015.

În aceste condiții, pe perioada 01.07.2012-30.09.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit, în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2015 respectiv art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata din Raportul de inspectie fiscala rezulta:

a) Pe perioada aprilie 2015-septembrie 2018 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA urmare deficiențelor constatate cu privire la achizițiile de bunuri si servicii efectuate pe lantul tranzactional L - B - O - X analizate mai sus, la capitolul impozit pe profit.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, prin evidențierea cheltuielilor care nu au fost efectuate in realitate, au fost încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.12.2012-31.12.2015 respectiv prevederile art.297, alin. (4), lit. a), art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016-31.10.2018, precum și prevederile art. 6, alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările si completările ulterioare, astfel ca X datorează bugetului de stat TVA.

b). Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca între Societatea E, în calitate de executant, si Societatea X, în calitate de beneficiar, a fost încheiat Contractul de lucrări cu o valoare totala ..., fără TVA si pe o perioadă de un an de la data semnării. La punctul 2 „Obiectul contractului” se prevede ca executantul se obligă sa execute lucrari de construcții la obiectivul: “Lucrări de reparații pasaj”, respectiv efectuarea de hidroizolatii, parapeti pietonali si de siguranță.

Totodată la punctul 3 din contract „Prețul contractului” este specificat faptul că executantul va factura un avans exclusiv TVA, cu termen de plată de 60 zile, astfel ca Societatea E a emis către Societatea X factura reprezentând avans conform contract de lucrări, lucrări de reparații pasaj; Societatea X a înregistrat factura în debitul contului 4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”, respectiv TVA în debitul contului 4426 „TVA deductibila”, Societatea X exercitandu-si dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea E a declarat în luna septembrie 2017 prin declarația informativă (D394) livrări de bunuri/prestări de servicii către Societatea X însă aceste livrări nu au fost înscrise în decontul de TVA (D300) depus, pentru luna septembrie 2017, la organul fiscal teritorial.

De asemenea, s-a constatat ca, potrivit registrului persoanelor impozabile care aplică sistemul “TVA la încasare”, persoana impozabilă E, aplică sistemul TVA la încasare pana în prezent iar aceasta nu a încasat avansul de la Societatea X, astfel ca potrivit prevederilor art. 282 alin. (2) fit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, TVA aferentă acestui avans nu este exigibilă.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca factura de avans emisă de Societatea E catre societatea X, a fost emisă doar cu scopul creșterii TVA deductibilă, respectiv diminuării TVA de plată a Societății X, având în vedere ca Societatea E nu avea capacitatea tehnică si resursele necesare prestării serviciilor înscrise în contract.

Astfel, organele de control au considerat operațiunea ca fiind una artificiala fără conținut economic, scopul esențial al acesteia fiind acela de a obține avantaje fiscale care nu ar putea fi acordate, motiv pentru care Societatea X nu avea drept de deducere a TVA aferentă facturii de avans.

c).Cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

In luna octombrie 2018, Societatea X a dedus TVA inregistrata în factura fiscala emisa de SC O, reprezentând, potrivit specificațiilor inregistrate în factura „Avans lucrări conform contract .”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca factura fiscala mai sus menționata nu a fost achitata beneficiarului O.

Din contractul încheiat între cele doua societati rezulta ca obiectul acestuia îl reprezintă executarea de lucrări de construcții conform situațiilor de lucrări iar la denumirea „durata contractului” se specifica faptul ca”Durata prezentului contract începe din data semnării acestuia si durează 60 de zile,..., în cazul în care executantul nu începe lucrările prevăzute în contract în termen de 30 de zile de la încheierea contractului, contractul devine nul si avansul facturat se va storna”.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , pana la emiterea actului administrativ lucrările prevazute în contract nu au fost efectuate de Societatea O si nici nu a avut loc rezilierea contractului si stornarea ulterioara a facturii fiscale .

În vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au fost solicitate explicații scrise reprezentantului societății.

În răspunsul dat la nota explicativa (anexa nr. 9), reprezentantul legal al societății specifica faptul ca:”...Datorita condițiilor meteo nu s-au început lucrările, nici plata nu s-a făcut...”, nejustificand astfel cu documente, operațiunile în cauza pentru care s-a emis factura de avans.

Urmare a celor mai sus prezentate si a verificărilor efectuate la Societatea O, organele de control au constatat ca factura de avans emisă de Societatea O către Societatea X, a fost emisă doar cu scopul creșterii TVA deductibilă, respectiv diminuării TVA de plată a Societății X, Societatea O neavând capacitatea tehnică si resursele necesare prestării serviciilor înscrise în contract.

Organele de control au considerat operațiunea ca fiind artificială fără conținut economic, scopul esențial al acesteia fiind acela de a obține avantaje fiscale, astfel ca Societatea X nu avea drept de deducere pentru TVA aferentă avansului menționat mai sus, prejudiciind bugetul de stat reprezentând TVA de plată.

În temeiul prevederilor art 282, alin. (2), lit. a) si lit. b), art.297 alin.(4), art.299 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare coroborate cu dispozițiile art.11 alin.(1) din același act normativ , art.55 alin. (2), art.6, art.14, art.72, art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA și totodata a stabilit suplimentar de plata TVA .

d) Cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile decembrie 2015 si mai 2017, Societatea X a emis factura catre Societatea din Olanda, reprezentand contravaloarea „1 bucata Buldozer cu Senile si 1 bucata Excavator cu Senile ” ;factura reprezentând contravaloarea „ 1 bucata încărcător Frontal ”, ambele operațiuni fiind inregistrate in evidenta contabila ca fiind livrări intracomunitare scutite de TVA cu drept de deducere.

Din verificarile efectuate organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca operațiunile in speța nu au fost incasate de X de la clientul intracomunitar din Olanda, nici pana la data finalizarii inspectiei fiscale.

De asemenea, în timpul controlului societatea nu justifică scutirea de TVA cu documente de transport intracomunitar (CMR, etc.), fapt pentru care au fost solicitate explicații scrise reprezentantului societății.

În răspunsul dat la nota explicativă (anexa nr.9), acesta declară următoarele: „...Pana la finalizarea inspecției voi pune la dispoziție documente justificative...”, însă până la finalizarea inspecției reprezentantul societății X nu a pus la dispoziția organelor de control documente de transport intracomunitar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare, conform prevederilor art. 143, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2015 respectiv art.293 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2017, astfel că au colectat suplimentar TVA.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestată, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2012-31.10.2018

A).Motive de nelegalitate a Deciziei de impunere, invocate de societatea contestată;

1.Cu privire la susținerea societății contestate potrivit căreia actul administrativ fiscal contestat ar fi nul pe motiv că organele de inspecție fiscală nu s-au conformat obligației legale de a sesiza organele de urmărire penală cu privire la constatările rezultate în timpul controlului și nu au procedat la suspendarea controlului fiscal, menționăm:

În fapt, din Raportul de inspecție fiscală rezultă că inspecția fiscală a fost inițiată urmărirea informațiilor transmise prin adresa de Direcția Regională Antifraudă Fiscală, înregistrată la A.J.F.P., din care rezultă că Societatea, în perioada 26.10.2017-25.01.2018, a făcut obiectul unui control operativ având ca obiectiv verificarea relațiilor comerciale cu societățile O, E și T, control finalizat prin întocmirea Procesului verbal prin care s-au constatat nereguli de natură fiscală, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat al statului.

Prin adresa, Direcția Regională Antifraudă Fiscală solicită AJFP efectuarea unei inspecții fiscale la Societatea X în vederea individualizării creanței fiscale corespunzătoare.

Din adresa Direcției Generale Antifraudă Fiscală rezultă că aspectele concretizate prin procesul verbal au fost valorificate în cuprinsul actului de sesizare înaintat Parchetului de pe lângă Tribunal, fiind atașat la dosarul penal.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP prin Avizul de inspecție fiscală au înștiințat Societatea X că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale ce vizează modul de determinare, evidențiere, declarare și virare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2012-30.06.2018 și TVA aferentă perioadei 01.12.2012-30.06.2018.

Se reține că, prin Avizul de inspecție fiscală, inspecția fiscală a fost extinsă pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.07.2018-30.09.2018 și pentru TVA aferentă perioadei 01.07.2018-31.10.2018.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere.

În conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

“(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

Potrivit art.93 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:[...]

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

iar la art.95 din același act normativ se prevede:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, creanțele fiscale se stabilesc prin decizie de impunere emisă de organul de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală, ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei inspecții fiscale.

Decizia de impunere reprezintă actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală ca urmare a unei inspecții fiscale.

După cum s-a arătat și mai sus, prin adresa, Direcția Regională Antifraudă Fiscală a solicitat A.J.F.P. să analizeze oportunitatea efectuării unei inspecții fiscale în vederea individualizării creanței fiscale corespunzătoare iar în speta creanța fiscală a fost individualizată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

Organele antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală, în speta, ca urmare a controlului operativ, au întocmit Procesul verbal prin care au constatat deficiențe de natură fiscală care au dus la diminuarea obligațiilor fiscale de plată la bugetul statului; Valoarea totală a prejudiciului adus bugetului de stat de Societatea

X , prin inregistrarea unor operatiuni care in fapt nu s-au realizat avand ca "furnizor" Societatea O , pe lantul de tranzactionare L -B -O -X.

Potrivit prevederilor La art.136 si art.137 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede

-art.136

"Controlul operativ si inopinat se efectueaza de catre inspectorii antifrauda, cu exceptia celor din cadrul Directiei de combatere a fraudelor, în conditiile legii.

-art.137

(1) Controlul operativ si inopinat se poate efectua si în scopul realizarii de operatiuni de control tematic care reprezinta activitatea de verificare prin care se urmareste constatarea, analizarea si evaluarea unui risc fiscal specific uneia sau mai multor activitati economice determinate.[...]

(4) La finalizarea controlului operativ si inopinat se încheie procese-verbale de control/acte de control, în conditiile legii."

Din prevederile legale enuntate se retine ca la finalizarea controlului operativ si inopinat se incheie proces verbal de control/acte de control in conditiile legii.

Conform Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Proces- verbal " din anexa nr.5b la O.M.F.P.nr.3711/2015 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala :

"1. Procesul-verbal reprezinta actul de control care se întocmeste de catre organele de inspectie fiscala în cazul efectuării, în conditiile legii, a unei constatari la fata locului, precum si în cazul controlului inopinat/încrucisat, potrivit prevederilor art. 65 si 135 din Legea nr. 207/2015, cu modificarile si completarile ulterioare, sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspectiei fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infractiuni, potrivit prevederilor art. 132 din Legea nr. 207/2015, cu modificarile si completarile ulterioare.[...]

Nu are ca rezultat întocmirea unui act administrativ fiscal.[...]

CAPITOLUL II

2. În urma unei actiuni de control inopinat/încrucisat sau de constatare la fata locului se pot formula propuneri de efectuare a unei inspectii fiscale partiale sau generale la contribuabilul care a facut obiectul controlului."

Din prevederile legale enuntate se retine ca procesul verbal reprezinta actul de control care se intocmeste de organele de inspectie fiscala numai in cazul controlului inopinat, incrucisat , in cazul efectuării unei cercetari la fata locului sau pentru consemnarea unor fapte care pot intruni elementele constitutive ale unei infractiuni.

Constatarile organelor de inspectie fiscala rezultate in urma unei actiuni de control inopinat, incrucisat sau de cercetare la fata locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspectii fiscale partiale sau generale la contribuabilul care a facut obiectul controlului.

Procesul verbal nu are ca rezultat intocmirea unei decizii de impunere deci prin proces verbal nu se stabilesc creante fiscale.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate procesul verbal , are caracterul de act premergător, constatările sale urmând a fi valorificate prin raport de inspecție fiscală iar în baza raportului de inspecție fiscală urmează să se emită decizie de impunere prin care să se individualizeze eventuale obligații fiscale suplimentare față de cele declarate de contribuabil.

Prin urmare, prin Procesul verbal , organele antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală nu au stabilit creanțe fiscale , au constatat doar nereguli de natură fiscală cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat al statului urmând tranzacțiilor realizate de Societatea X cu Societățile O, E și T și care ar putea întruni elementele constitutive ale faptelor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, motiv pentru care au sesizat organele de cercetare penală, prin Sesizarea penală ce face obiectul dosarului penal aflat în curs de soluționare pe rolul Parchetului de pe Lângă Tribunalul .

Obligațiile fiscale datorate bugetului de stat au fost stabilite de organele de inspecție fiscală urmând inspecției fiscale efectuate, prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și care reprezintă act administrativ fiscal prin care se individualizează creanțe fiscale.

Totodată, din Raportul de inspecție fiscală , capitolul V pct.7 , rezultă că urmând constatările cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a unor achiziții de bunuri/servicii care nu au la bază operațiuni reale, s-a întocmit și Procesul verbal în baza căruia s-au sesizat organele de cercetare penală pentru a stabili dacă faptele constatate de organele de control la capitolul III , pct.1.3 baza de impunere a impozitului pe profit și capitolul III, pct.2.3 -baza de impunere a TVA lit.a), b) și c) întrunesc elementele constitutive ale unei infracțiuni, prevăzute art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au întocmit Sesizarea penală (în completare la Sesizarea penală emisă în baza Procesului verbal , înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală) pe care au transmis-o Parchetului de pe lângă Tribunalul .

Din Sesizarea penală rezultă că și Procesul verbal , întocmit urmând inspecției fiscale efectuate la Societatea X , a fost transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul în vederea soluționării dosarului penal .

În conformitate cu prevederile art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală , cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) organul de inspecție fiscală are obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție fiscală și de către contribuabilul/plătitorul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului/plătitorului. În cazul în care cel supus inspecției fiscale refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală consemnează despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului.

(3) Procesul-verbal întocmit potrivit alin. (2) reprezintă act de sesizare și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală.”

Prin urmare, se retine ca, pentru neregulile de natura fiscala constatate la Societatea X, rezultate din tranzactiile derulate de aceasta cu Societatile O , E si T , au fost sesizate organele de cercetare penala atat de organele antifrauda din cadrul Directiei Regionale Antifrauda Fiscala prin Sesizarea penala emisa in baza Procesului verbal precum si de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Sesizarea penala emisa in baza Procesului verbal , acte care fac obiectul dosarului penal .

In aceste conditii, afirmatia societatii contestatare potrivit careia “echipa de control nu s-a conformat obligatiei legale de a sesiza organele de cercetare penala cu privire la constatarile rezultate in timpul controlului” nu este reala in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta contrariul.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia in speta s-ar fi impus suspendarea controlului in conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) lit.j) din Codul de procedura fiscala, mentionam:

Potrivit art.127 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

“(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;

e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;

g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;

h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;

i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;

j) în alte cazuri temeinic justificate.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca, conducatorul inspecției fiscale poate decide suspendarea inspecției fiscale în oricare din situațiile mai sus enumerate și de asemenea, "în alte cazuri temeinic justificate" și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca reprezentantul legal al Societății X, prin adresa a solicitat suspendarea inspecției fiscale pe motiv că este plecat din țară. Prin Decizia de suspendare, conducatorul inspecției fiscale a dispus suspendarea inspecției fiscale începând cu data de... iar conform adresei..., inspecția fiscală a fost reluată.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că Societatea X ar fi solicitat suspendarea inspecției fiscale pe motiv că aspectele de fapt reținute în timpul controlului fac obiectul unui dosar penal, în condițiile în care pe parcursul inspecției fiscale aceasta a fost informată cu privire la constatările efectuate.

Mai mult, după cum s-a arătat și mai sus, urmare controlului operativ, organele antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală, au întocmit Procesul verbal, care împreună cu Sesizarea penală au fost transmise Parchetului de pe Lângă Tribunal și fac obiectul dosarului penal și totodată au solicitat organului de inspecție fiscală din cadrul AJFP efectuarea unei inspecții fiscale în vederea individualizării creanței fiscale, creanța fiscală care poate fi individualizată printr-un titlu de creanță, în speta decizie de impunere.

Prin urmare se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat inspecție fiscală parțială la Societatea X și au stabilit creanțe fiscale prin Decizia de impunere urmare constatarilor efectuate cu privire la achizițiile realizate de la furnizorii O, E și T.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că ar fi apărut o situație care să împiedice finalizarea inspecției fiscale.

Astfel, argumentul societății contestată, potrivit căruia actul administrativ fiscal contestat ar fi nul pe motiv că organele de inspecție fiscală nu au dispus suspendarea inspecției fiscale până la soluționarea dosarului penal, este neîntemeiat și nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

b) În ceea ce privește afirmatia societății contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu pot face aprecieri cu privire la realitatea unor operațiuni juridice iar cercetarea ficitivității raporturilor juridice constituie apanajul exclusiv al organelor de urmărire penală, care pot face aprecieri cu privire la elementele constitutive ale infracțiunii, menționăm:

La art.6 și art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.6

„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. “

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptățit 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

iar la art.14 si art.55 din acelasi act normativ se prevede:

-art.14

“(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.”

-art.55

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

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

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

La art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările, se prevede:

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

iar la art.73 din același act normativ se prevede:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stării de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă. Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată pe baza probelor administrate în condițiile codului fiscal. Constituie probe la stabilirea bazei de impozitare documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului precum și orice element care servește la

constatarea unei stari de fapt fiscale precum inregistrari audio, date si informatii aflate in mediu de stocare .

Se retine ca, atunci cand existe diferente intre fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica , organul fiscal apreciaza aceste operatiuni sau tranzactii cu respectarea fondului economic.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au apreciat starea de fapt fiscala administrand mijloace de proba prevazute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala precum informatii existente in baza de date ANAF, informatii transmise de reprezentantul legal al societatii urmare solicitarii de informatii de catre organele fiscale prin Note explicative, constatarile din Procesul verbal incheiat de organele antifrauda din cadrul Directiei Regionale Antifrauda Fiscala, urmare controlului operativ efectuat la Societatea X precum si documentele justificative si evidentele contabile prezentate de contribuabil in timpul controlului.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au apreciat situatia de fapt in concordanta cu realitatea lor economica , pe baza mijloacelor de proba administrate in cauza. Organele de inspectie fiscala au apreciat starea de fapt fiscala si au stabilit creante fiscale suplimentare asupra unor tranzactiilor care nu sunt in concordanta cu realitatea economica.

Cu privire la art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, acesta 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.

In speta, reincadrarea tranzactiilor a fost efectuate 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.

In speta , dupa cum am aratat si mai sus organele de inspectie fiscala au apreciat starea de fapt fiscala in concordanta cu realitatea lor economica si au stabilit obligatii fiscale suplimentare in limitele atributiilor si competentelor ce revin, iar cu privire la cercetarea fictivitatii operatiunilor in cauza au formulat Sesizarea Penală (in completare la Sesizarea penala emisa in baza Procesului verbal inaintata Parchetului de pe langa Tribunal de catre Directia Generala Antifrauda Fiscala) care a fost transmisa Parchetului de pe langa Tribunal impreuna cu Procesul verbal , in vederea efectuării de cercetari cu privire la existenta unor infractiunii reglementate de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale si solutionarii dosarului penal .

Astfel, actul administrativ fiscal contestat nu poate fi considerat nul pe motiv ca a fost emis cu depasirea competentei generale a organelor de inspectie fiscala.

c) In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia actul administrativ fiscal contestat este afectat de o gravă și evidentă eroare, situație ce atrage incidența prevederilor art. 49, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 207/2015, respectiv nulitatea actului de control, pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au ținut cont de facturile de stornare emise în timpul inspectiei fiscale, mentionam:

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din urmatoarele situatii:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 alin. (6), precum si organul fiscal emitent;

c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor administrativ fiscale si anume:este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, precum si organul fiscal emitent;este afectat de o grava si evidenta eroare.

Din prevederile legale enuntate se retine ca actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

In speta societatea contestatara considera ca actul administrativ fiscal este nul pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare facturile de stornare a unor operatiuni emise in timpul controlului.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca in actul administrativ fiscal contestat au fost prezentate motivele de fapt si de drept cu privire la acest capat de cerere iar actul administrativ fiscal contestat indeplineste conditiile de forma prevazute de art.46 si art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala precum si Ordinul Presedintelui ANAF nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului si continutului formularului “Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice.”

Mai mult, acest capat de cerere priveste fondul cauzei, astfel ca urmare solutionarii pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere prin decizia de solutionare a contestatiei, organul de solutionare a contestatiei va analiza in detaliu

obligatiile fiscale stabilite urmare inregistrarii in evidentele contabile a facturii emisa de Societatea E si care, societatea contestatara sustine ca a fost stornata.

Potrivit prevederilor art.174 si art.175 din Codul de procedura civila coroborat cu prevederile art.2 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal este lovit de *“nulitate absoluta atunci cand cerinta nerespectata este instituita printr-o norma care ocroteste un interes public.”* respectiv *“Actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi înlaturata decât prin desfiintarea acestuia.”*, iar in speta nu este cazul, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatara au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA ce fac obiectul Deciziei de impunere .

B)Fondul cauzei;

1).Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestate de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala in conditiile in care aceste obligatii fiscale fac obiectul dosarului penal aflat in curs de solutionare pe rolul Parchetului de pe Langa Tribunal.**

In fapt, inspectia fiscala efectuata la Societatea X a fost initiata de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. în vederea stabilirii de creante fiscale, urmare informațiilor transmise prin adresa de Direcția Regionala Antifrauda Fiscala, inregistrata la A.J.F.P. din care rezulta ca Societatea X a făcut obiectul unui control operativ având ca obiect verificarea relatiilor comerciale cu societatile O, E și T, control finalizat prin intocmirea Procesului verbal prin care s-au constatat nereguli de natura fiscala, cu consecinta diminuarii impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat al statului.

Din adresa Directiei Generale Antifrauda Fiscala rezulta ca aspectele concretizate prin procesul verbal au fost valorificate în cuprinsul actului de sesizare inaintat Parchetului de pe lângă Tribunal , fiind atașat dosarului penal .

Astfel, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP , prin Avizul de inspectie fiscala a înștiințat Societatea X ca va face obiectul unei inspectii fiscale partiale ce vizeaza modul de determinare, evidentiere, declarare și virare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2012-30.06.2018 și TVA aferenta perioadei 01.12.2012-30.06.2018.

Potrivit Avizului de inspectie fiscala , inspectia fiscala a fost extinsa pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.07.2018-30.09.2018 și pentru TVA aferenta perioadei 01.07.2018-31.10.2018.

Urmare verificarii fiscale, partiale, a Societății X organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul verbal iar aspectele constatate în acest act de control au fost preluate în Raportul de inspectie fiscala în baza caruia a fost emisa Decizia de

impunere prin care s-au stabilit suplimentar de plata în sarcina Societății X obligații fiscale principale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au formulat Sesizarea penala (în completare la Sesizarea penala , emisa în baza Procesului verbal inaintata Parchetului de pe lângă Tribunal de către Direcția Generala Antifrauda Fiscala) care împreuna cu Procesul verbal au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunal în vederea solutionarii dosarului penal .

Din procesul verbal rezulta ca , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, urmare verificarii actelor si documentelor financiar contabile in corelatie cu informatiile furnizate de Directia Regionala Antifrauda Fiscala au constatat ca Societatea X a derulat tranzactii economice cu Societatile O, E si T.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată de Societatea X cu societatea O , organele de inspectie fiscala au constatat:

Societatea X a detinut calitatea de client al Societății O orecum și de furnizor.

Organele de inspectie fiscala au analizat achizițiile înregistrate în evidentele contabile ale Societății X efectuate de la Societatea O și au constatat ca, pe perioada 10.04.2015-31.10.2016, tranzacțiile între cele doua societăți reprezentând achiziții de bunuri si prestări de servicii (manoperă si punere în funcțiune si executarea de lucrări de construcții); Societatea X a efectuat plati către Societatea O în valoare de ..., din care suma de ... a fost compensată în baza ordinelor de compensare .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca între cele două societati au fost încheiate următoarele 5 contracte și anume:

1.-Contract de vânzare cumpărare care a avut ca obiect vânzarea unor bunuri mobile si prestări servicii constând in:linie fabricație pavaje -statie de sortare si spălare a balastrului ;prestări servicii - lucrări de modernizare si punere în funcțiune a liniei tehnologice de producere a pavajelor din beton vibropresat .

In baza acestui contract au fost emise 2 facturi de către Societatea O și anume:

a)factura reprezentând vânzarea unei linii de fabricație pavaje ;unei statii de sortare si spălare a balastrului ;

b) factura reprezentând modernizare si punere în funcțiune a liniei de pavaje;

2.-Contract de vânzare cumpărare care are ca obiect vânzarea unor bunuri, constând în utilaje:excavator ; încărcător frontal;sistem de scurgere apă :

În baza acestui contract a fost emisă factura reprezentând vânzarea de utilaje

3. Contract de vânzare cumpărare care are ca obiect vânzarea unui sistem de cântărire autovehicule .

In baza acestui contract a fost emisă factura reprezentând vânzarea de utilaje

4. Contract de vânzare cumpărare care are ca obiect vânzarea unor "bunuri mobile" si prestări de servicii, constând în:bunuri imobile linie țiglă;prestări servicii și lucrări de modernizare si punere în funcțiune a liniei tehnologice de producere a țiglelor de beton .

In baza acestui contract a fost emisă factura reprezentând vânzarea de bunuri imobile țiglă si factura reprezentând modernizare si punere în funcțiune linie țiglă .

5. Contract de lucrări care are ca obiect executarea si finalizarea de lucrări de constructii-montaj, iar prețul convenit a fost în funcție de lucrările executate.

În baza acestui contract au fost emise de către societatea O un număr de 11 facturi.

În vederea stabilirii stării de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat informații reprezentantului legal al societății cu privire la bunurile achiziționate, prin nota explicativă.

Prin răspunsul dat la nota explicativă, PF fost director al societății X, precizează ca:

-În perioada 2013-2015, a fost director iar în prezent coordonează activitatea de producție; s-a ocupat de deciziile luate cu privire la clienți, furnizori; plățile s-au efectuat la indicațiile acestuia; toate utilajele au fost achiziționate în stare perfectă; linia de țiglă și sistemul de cântărire sunt amplasate în localitatea ... stația de sortare și cântărire în localitatea... iar linia de pavaje în ...; nu a existat un transport efectiv al acestor utilaje de la societatea ..., întrucât aceste utilaje au fost la adresele menționate mai sus; utilajele au fost transportate de Societatea L întrucât această societate are autorizație de transport (excavator/incarcator și parțial din cele două linii).

Organele de inspecție fiscală au constatat că PF este administrator al societății O, societate care a livrat/facturat către Societatea X toate utilajele și echipamentele tehnologice despre care s-a făcut mențiune mai sus; serviciile de punere în funcțiune a utilajelor și echipamentelor tehnologice au fost facturate/prestate tot de societatea O.

Din Procesul verbal, întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală, s-a constatat că PF a coordonat și Societățile L, B și O.

Urmare controalelor operative efectuate la aceste societăți s-a constatat că bunurile achiziționate de Societatea X de la furnizorul O fac obiectul unor vânzări în lanț între societățile L - B - O - X.

Urmare administrării mijloacelor de probă respectiv constatările inspectorilor antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală, informațiile existente în baza de date ANAF, informațiile transmise de către PF precum și documentele prezentate în timpul controlului, cu privire la achizițiile înregistrate în evidențele contabile ale Societății X în baza facturilor emise de Societatea O, efectuate pe lanțul tranzacțional L-B- O-X, au constatat ca:

-toate cele 4 societăți au fost/sunt coordonate în fapt de aceeași persoană;

-bunurile aflate în patrimoniul Societății X au fost achiziționate de Societatea L de la diverse societăți dar și de la Societatea X cu scopul de a intra în patrimoniul Societății X la un preț crescut artificial prin servicii de modernizare /punere în funcțiune care în fapt nu s-au realizat direct pentru Societatea X;

-pe lanțul de tranzacționare L - B - O - X nu au fost identificate plăți efectuate între aceste societăți, stingerea datoriilor fiind efectuată prin ordine de compensare (L - B), sau nu au fost achitate (B - O - X).

Din verificările efectuate cu privire la tranzacțiile dintre X cu L, B și O s-a concluzionat că rolul acestor societăți privind tranzacționarea bunurilor și serviciilor a fost acela de a concepe un circuit scriptic de tranzacționare pe lanțul L - B (societate în insolvență și care înregistrează datorii la Societatea L) - O - X în vederea creșterii artificiale a valorii bunurilor tranzacționate cu scopul de a crea avantaje fiscale, respectiv cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și TVA deductibilă, pentru societatea beneficiară, respectiv X.

-locul de instalare a utilajelor a fost de la început locul în care se afla și în acest moment, astfel că nu a existat un transport fizic al acestor utilaje între societățile L - B - O - X;

-prin răspunsurile date la notele explicative, PF în calitate de administrator al societății O, a afirmat că de transportul utilajelor s-a ocupat Societatea B iar ulterior în calitate de director al societății X a afirmat ca transportul utilajelor a fost efectuat de către societatea L (societate care are licență de transport);

-pe circuitul de tranzacționare al utilajelor fiecare societate a înregistrat o creștere de valoare, pentru care a prezentat situații privind îmbunătățirile aduse care cuprind doar o descriere a serviciilor fără a fi susținute de facturi sau orice alte documente justificative care să justifice modificările înscrise în situațiile prezentate.

-perioada în care au fost aduse îmbunătățirile înscrise în situațiile de lucrări nu a putut fi stabilită, întrucât perioada inițială de achiziție a utilajelor a fost 2013-2014, iar vânzarea între Societățile L - B - O - X a avut loc în luna aprilie 2015;

-în niciuna din situațiile de lucrări prezentate nu a fost înscrisă data la care au fost efectuate lucrările;

-pentru modernizările efectuate de Societatea B și Societatea O termenul de execuție a fost de doar câteva zile între data achiziției și data vânzării;

-toate aceste societăți sunt coordonate în fapt de către PF (prin funcțiile deținute);

-societatea B, societate aflată în insolventă, a efectuat aceste achiziții de utilaje, urmate de vânzarea acestora, fără acordul lichidatorului judiciar;

-sumele de bani rezultate din aceste livrări/achiziții nu au fost efectiv încasate/plătite, sau unde a fost cazul doar o parte din întreaga valoare a fost stinsă prin compensare;

-în ceea ce privește TVA rezultată din tranzacțiile de utilaje efectuate pe lantul L – B - O - X, societățile care au înregistrat cea mai mare creștere de valoare (societatea L pentru utilaje și societatea B pentru servicii de punere în funcțiune utilaje) nu au achitat către bugetul de stat TVA colectată în urma acestor operațiuni, aceasta fiind stinsă cu TVA deductibilă în cazul societății L, sau înregistrată ca TVA de plată dar neachitată în cazul societății B, care la momentul operațiunilor era în insolventă.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele înregistrate în evidența contabilă a Societății X, emise de Societatea O, nu reflectă realitatea și legalitatea în relațiile comerciale desfășurate și nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6, alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în baza prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate de Societatea X cu societățile L, B și O și au reînscris tranzacțiile ce nu au putut fi justificate ca fiind reale, din punct de vedere a valorilor majorate artificial pe acest circuit tranzacțional.

Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit că valoare corectă de înregistrare a utilajelor în evidențele contabile este de ... (valoarea inițială de achiziție a utilajelor așa cum rezulta din documentele de achiziție a Societății L SRL) diferența reprezintă plus de valoare creat în mod artificial de Societățile L, B și O .

Cu privire la linia de țigla, s-a constatat că aceasta a fost inițial achiziționată de Societatea L de la societatea X , ulterior a fost vândută către societatea B SRL, care la rândul ei a vândut linia de țigla către societatea O, iar de la aceasta din urmă a fost vândută către societatea X.

PF , în calitate de fost director al societății X, a afirmat prin nota explicativă data organelor de control ca:

-” linia de țigla și sistemul de cântărire sunt amplasate în localitatea .., stația de sortare și cântărire în localitatea .., iar linia de pavaje în ...”

-nu a existat un transport efectiv al acestor utilaje de la societatea O, întrucât aceste utilaje au fost, la adresele menționate mai sus”.

În ceea ce privește cheltuiala cu amortizarea înregistrată de societatea X în perioada aprilie 2015-septembrie 2018, societatea a înregistrat o cheltuială cu amortizarea care reprezintă 59,13% din valoarea totală a achiziției de utilaje (fără TVA), valoarea de achiziție a utilajelor înregistrată în evidența contabilă de X ;Suma reprezintă modernizări aduse utilajelor, care sunt înregistrate în evidența contabilă a X, direct pe cheltuieli de exploatare (cont 601).

Astfel, în perioada 01.04.2015-30.09.2018, Societatea X a înregistrat în mod nejustificat în evidența contabilă, cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală o cheltuială cu amortizarea .., stabilită ca diferența între cheltuiala înregistrată în evidența contabilă de Societatea X din care s-a scăzut valoarea reală cu cheltuiala privind amortizarea.

Pentru cheltuiala considerată în mod nejustificat drept deductibilă la rezultatul fiscal , organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X datorează un impozit pe profit suplimentar .

Totodată, organele de inspecție fiscală au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de modernizare și punere în funcțiune a liniei de producție , înregistrate în contul 601 "Cheltuieli cu materii prime", în luna iunie 2015, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului II 2015.

Pe perioada 01.07.2012-30.09.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit , în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , aplicabil până la data de 31.12.2015 respectiv art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Cu privire la TVA din Procesul verbal rezulta:

a)Organele de inspecție fiscală au stabilit, TVA de plată , urmare deficiențelor constatate cu privire la achizițiile de bunuri și servicii efectuate pe lantul tranzacțional L - B- O - X, analizate mai sus, la capitolul impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, prin evidențierea cheltuielilor care nu au fost efectuate în realitate, au fost încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.12.2012-31.12.2015 respectiv prevederile art.297, alin. (4), lit. a), art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016-31.10.2018, precum și prevederile art. 6, alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că Societatea X datorează bugetului de stat TVA .

b). Cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată, din Procesul verbal rezulta că, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că între Societatea , în calitate de executant, și Societatea X, în calitate de beneficiar, a fost încheiat Contractul de lucrări , fără TVA, pe o perioadă de un an de la data semnării.

La punctul 2 „Obiectul contractului” se prevede ca executantul se obligă sa execute lucrari de construcții la obiectivul: Lucrări de reparații pasaj respectiv efectuarea de hidroizolatii, parapeti pietonali si de siguranță.

Totodată la punctul 3 din contract „Prețul contractului” este specificat faptul că executantul va factura un avans , cu termen de plată de 60 zile, astfel ca Societatea E a emis către Societatea X, factura reprezentând avans conform contract de lucrări , lucrări de reparații pasaj ; Societatea X a înregistrat factura în debitul contului 4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”, respectiv TVA în debitul contului 4426 „TVA deductibila”, Societatea X exercitandu-si dreptul de deducere a TVA .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea E a declarat prin declarația informativă (D394) livrări de bunuri/prestări de servicii către Societatea X însă aceste livrări nu au fost înscrise în decontul de TVA (D300) depus, la organul fiscal teritorial.

De asemenea, s-a constatat ca, potrivit registrului persoanelor impozabile care aplică sistemul “TVA la încasare”, persoana impozabilă E aplică sistemul TVA la încasare de la data de 01 .01.2013 pana în prezent iar aceasta nu a încasat avansul de la Societatea X astfel ca potrivit prevederilor art. 282 alin. (2) fit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, TVA aferentă acestui avans nu este exigibilă.

Organele de inspectie fiscala, urmare verificarii efectuate, au constatat ca factura de avans emisă de Societatea E catre societatea X, a fost emisă doar cu scopul creșterii TVA deductibilă, respectiv diminuării TVA de plată al Societății X, având în vedere ca Societatea E nu avea capacitatea tehnică si resursele necesare prestării serviciilor înscrise în contract.

Astfel, organele de control au considerat operațiunea ca fiind una artificiala fără conținut economic, scopul esențial al acesteia fiind acela de a obține avantaje fiscale care nu ar putea fi acordate, motiv pentru care Societatea X nu avea drept de deducere a TVA aferentă facturii de avans.

c).Cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata din Procesul verbal rezulta: In luna octombrie 2018, Societatea X a dedus TVA inscrise în factura fiscala emisa de SC O reprezentând, potrivit specificațiilor inscrise în factura „Avans lucrări conform contract .”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca factura fiscala mai sus menționata nu a fost achitata beneficiarului O.

Din contractul încheiat între cele doua societati rezulta ca obiectul acestuia îl reprezintă executarea de lucrări de construcții conform situațiilor de lucrări iar la denumirea „durata contractului” se specifica faptul ca”Durata prezentului contract începe din data semnării acestuia si durează 60 de zile,..., în cazul în care executantul nu începe lucrările prevăzute în contract în termen de 30 de zile de la încheierea contractului, contractul devine nul si avansul facturat se va storna”.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , pana la emiterea actului administrativ fiscal lucrările prevazute în contract nu au fost efectuate de Societatea O si nici nu a avut loc rezilierea contractului si stornarea ulterioara a facturii fiscale.

În vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au fost solicitate explicații scrise reprezentantului societății.

În răspunsul dat la nota explicativa (anexa nr. 9), reprezentantul legal al societății specifica faptul ca:”...Datorita condițiilor meteo nu s-au început lucrările, nici plata nu s-a făcut...”, nejustificand astfel cu documente, operațiunile în cauza pentru care s-a emis factura de avans.

Astfel, organele de control au constatat ca factura de avans emisă de Societatea O către Societatea X, a fost emisă doar cu scopul creșterii TVA deductibilă, respectiv diminuării TVA de plată a Societății X, Societatea O neavând capacitatea tehnică și resursele necesare prestării serviciilor înscrise în contract.

Organele de control au considerat operațiunea ca fiind artificială fără conținut economic, scopul esențial al acesteia fiind acela de a obține avantaje fiscale, astfel ca Societatea X nu avea drept de deducere a TVA aferentă avansului, prejudiciind bugetul de stat cu suma reprezentând TVA de plată.

În temeiul prevederilor art 282, alin. (2), lit. a) și lit. b), art.297 alin.(4), art.299 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu dispozițiile art.11 alin.(1) din același act normativ, art.55 alin. (2), art.6, art.14, art.72, art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA și totodată au stabilit suplimentar de plată TVA.

În Procesul verbal, organele de inspecție fiscală specifică faptul că prejudiciul fiscal creat bugetului de stat urmare deficiențelor prezentate mai sus este în cuantum de ... din care:

- ...reprezentând impozit pe profit;
- ...reprezentând TVA;

Constatarile organelor de inspecție fiscală din Procesul verbal au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere prin care s-au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale principale de plată.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală menționează faptul că în speta au fost sesizate organele de urmărire penală.

La dosarul contestației se află Sesizarea penală (în completare la Sesizarea penală emisă în baza Procesului verbal înaintată Parchetului de pe lângă Tribunal de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală) formulată de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P., cu privire la Societatea X, care împreună cu Procesul verbal au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul în vederea soluționării dosarului penal.

În Sesizarea penală (în completare la Sesizarea penală, emisă în baza Procesului verbal înaintată Parchetului de pe lângă Tribunal de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală) organele de inspecție fiscală au prezentat faptele descrise în procesul verbal, considerând că au fost încălcate prevederile art.21 alin. (1), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2012-31.12.2015, precum și prevederile art.25 alin.(1), art.297 alin.(4) lit.a), art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Totodată, organele de inspecție fiscală fac referire la jurisprudența Curții Europene de Justiție (cazul C-255/02 Halifax 8 Others), potrivit căreia orice artificiu (cum este emiterea unor facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factura) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorată și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Se specifică faptul că urmare deficiențelor constatate, s-a stabilit un prejudiciu total, creat bugetului general consolidat al statului reprezentând impozit pe profit și TVA și se apreciază că faptele prezentate sunt susceptibile de a întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel se retine ca, in Sesizarea penala (în completare la Sesizarea penala , emisa în baza Procesului verbal înaintata Parchetului de pe lângă Tribunal de către Direcția Generala Antifrauda Fiscala) au fost preluate constatările din Procesul verbal si Raportul de inspectie fiscala care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere prin care s-au stabilit in sarcina Societatii X si obligatiile fiscale principale de plata din care impozit pe profit si TVA .

In Sesizarea penala (în completare la Sesizarea penala emisa în baza Procesului verbal înaintata Parchetului de pe lângă Tribunalul de către Direcția Generala Antifrauda Fiscala) se specifica faptul ca, inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Regionale Antifrauda Fiscala au instituit masuri asiguratorii prin Decizia de masuri asiguratorii pentru bunurile aflate in patrimoniul Societatii X .

In vederea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , organul de solutionare a contestatiei a solicitat , prin adresa , Parchetului de pe langa Tribunal sa comunice stadiul solutionarii dosarului penal.

Din adresa, transmisa de Parchetul de pe langa Tribunal, inregistrata la D.G.R.F.P., rezulta ca, urmare Sesizarii penale face obiectul dosarului penal care a fost înaintat la I.P.J.-Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice in vederea efectuării de cercetari fata de Societatea X , sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emise in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anularea actelor administrativ fiscale contestate cu privire la obligatiile fiscale principale din care impozit pe profit si TVA ; deci societatea contesta si impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza unor documente emise pe lantul tranzactional L- B - O-X ,in conditiile in care tranzacțiile în cauza nu au putut fi justificate ca fiind reale, din punct de vedere a valorilor majorate artificial pe acest circuit tranzacțional.

De asemenea , societatea contestatara solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA aferenta achizitiilor efectuate de la Societatea O (pe lantul tranzactional L- B - O-X) precum si TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea E si Societatea O si pentru care sustine ca facturile in cauza au fost stornate.

Mai mult, Societatea X solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu s-au conformat obligatiei legale de a sesiza organele de urmarire penala cu privire la constatările rezultate in timpul controlului si nu au suspendat controlul fiscal in temeiul art.127 alin.(1) lit.j) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala in conditiile in care solutia cu privire la aspectele de fapt retinute in timpul controlului vor face inevitabil obiectul unui dosar penal.

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatie si cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite prin Decizia 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, care contine constatările din Procesul verbal care a fost transmis Parchetului de pe langa Tribunal, in vederea solutionarii dosarului penal , aflat in curs de solutionare la organele de cercetare penala(Parchetul de pe Langa Tribunal, IPJ -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice) si mai mult, in contestatia formulata societatea face referire la suspendarea solutionarii aspectelor de fapt retinute in timpul controlului si care fac obiectul unui dosar penal , in speta, se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

“(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor savârsirii unei infractiuni în legatura cu mijloacele de proba privind stabilirea bazei de impozitare si a carei constatare ar avea o înrâurire hotarâtoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data în procedura administrativa;

b) solutionarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existenta ori inexistentia unui drept care face obiectul unei alte judecati.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca organul de solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare reprezentand impozit pe profit si TVA prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , contestata de Societatea X si stabilirea caracterului infractional al faptei savarsite exista o stransa interdependentă de care depinde solutionarea depusa judecatii, organul de inspectie fiscala inaintand actul de control organelor de urmarire si cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal .

Aceasta interdependentă consta in faptul ca, Societatea X pe perioada verificata, a inregistrat in evidentele contabile achizitii de bunuri si servicii efectuate de la furnizorul O pe lantul tranzactional L-B-O-X care nu au putut fi justificate ca fiind reale din punct de vedere al valorilor care s-au constatat a fi majorate artificial.

Urmare verificarilor efectuate de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF și organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP s-a constatat ca cele patru societati au fost coordonate de aceeași persoana ; ca bunurile care fac obiectul facturilor emise de Societatea O către Societatea X au fost achitionate initial de Societatea L de la diversi furnizori precum și de la Societatea X și au fost vândute Societatilor B- O -X la un preț crescut artificial prin servicii de modernizare /punere în funcțiune care în fapt nu s-au realizat și nu s-au putut prezenta documente justificative în acest sens.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca valoarea inițială de achiziție (fara TVA) a utilajelor efectuată de Societatea L a fost în fapt de... și anume:

- ...lei reprezentând contravaloare bunuri imobile linie țiglă;
- ...lei contravaloare sistem de scurgere apă pluvială ;
- ...lei contravaloare sistem de cantarire autovehicule;

- ... lei reprezentând contravaloare excavator ;
- ...lei reprezentând contravaloare incarcator frontal ;
- ...lei reprezentând contravaloare statie sortare spalare agregate minerale;
- ...lei reprezentând contravaloare linie pavaj parte presare;

Valoare de achizitie a utilajelor mai sus enumerate , înregistrată în evidentele contabile ale societății X a fost de .. , astfel:

- ...lei reprezentând contravaloare linie țiglă;
- ...lei reprezentând contravaloare servicii punere în funcțiune linie țiglă;
- ...lei reprezentând contravaloare sistem de scurgere;
- ...lei reprezentând contravaloare sistem de cântărire;
- ...lei reprezentând contravaloare excavator;
- ...lei reprezentând contravaloare încărcător;
- ...lei reprezentând contravaloare statie de sortare;
- ...lei reprezentând contravaloare linie pavaje;
- ...lei reprezentând contravaloare servicii punere în funcțiune linie pavaje;

Astfel, s-a constatat o diferență fără TVA, reprezentând plusul de valoare adus utilajelor ,în mod artificial de Societatile L, B si O, societăți coordonate de către PF, diferența care s-a reflectat, pe perioada verificata în cheltuieli cu amortizarea și cheltuieli de exploatare , deductibile fiscal, inregistrate în evidentele contabile în baza unor documente care nu sunt în concordanta cu realitatea economica și care nu au calitatea de document justificativ în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) , alin.(4) coroborat cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.07.2012-31.12.2015, respectiv art.25 alin.(1) alin.(4) coroborat cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016-30.09.2018.

De asemenea, s-a constatat ca, pe perioada verificata, societatea contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza unor documente care nu sunt în concordanta cu realitatea economica și care nu pot fi considerate documente justificative, fiind încălcate astfel dispozitiile art.145 , art.146 din Legea nr.nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2012-31.12.2015, respectiv art.297 art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016-30.09.2018.

Totodata s-a constatat ca societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor reprezentând contravaloare avans și anume:

-... lei în baza facturii reprezentand contravaloare avans emisa de Societatea E;

Urmare verificarii s-a constatat ca Societatea E a declarat prin declarația informativă (D394) livrări de bunuri/prestări de servicii către Societatea X însă aceste livrări nu au fost înscrise în decontul de TVA (D300) depus la organul fiscal teritorial; s-a constatat ca, Societatea E aplică sistemul "TVA la încasare" iar pana la data controlului aceasta nu a încasat avansul de la Societatea X.

Organele de inspectie fiscala urmare verificarilor efectuate au constatat ca Societatea E nu avea capacitatea tehnica și resursele necesare prestarii serviciilor(lucrari de reparații pasaj respectiv efectuarea de hidroizolatii, parapeti

pietonali de siguranta) inscrise în Contractul de lucrări , motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidentele contabile în baza facturii de avans emisă de Societatea E;

S-a constatat ca factura emisa de Societatea E a avut ca scop creșterea TVA deductibilă, respectiv diminuării TVA de plată a Societății X, operațiunea fiind una artificială fără conținut economic, scopul esențial al acesteia fiind acela de a obține avantaje fiscale.

-... lei în baza facturii emisa de Societatea O reprezentând, potrivit specificațiilor inscrise în factura „Avans lucrări conform contract ”

Urmare verificarii s-a constatat ca pana la finalizarea inspectie fiscale factura fiscala nu a fost achitata beneficiarului O ; durata contractului încheiat între Societatea X în calitate de beneficiar și Societatea O, în calitate de prestator, a fost de 60 zile, contractul având ca obiect executarea de lucrări de construcții; lucrările prevazute în contract nu au fost efectuate de Societatea O , contractul nu a fost reziliat iar factura fiscale nu a fost stornata.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca factura de avans emisă de Societatea O a avut ca scop creșterea TVA deductibilă, respectiv diminuării TVA de plată a Societății X, operațiunea ca fiind artificială fără conținut economic, scopul esențial al acesteia fiind acela de a obține avantaje fiscale pentru Societatea X.

TVA a fost respinsa la deductibilitate și totodata stabilită suplimentar de plata, în temeiul prevederilor art 282, alin. (2), lit. a) și lit. b), art.297 alin.(4), art.299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții există suspiciunea ca operațiunile economice în cauză nu sunt reale iar documentele prezentate de societatea contestată nu au calitate de document justificativ în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată .

Urmare înregistrării în evidentele contabile a unor operațiuni fără a avea la baza documente justificative și fără a proba realitatea operațiilor, societatea a diminuat profitul impozabil aferent perioadei verificate precum și impozitul pe profit aferent acestei perioade și de asemenea prin exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor achiziții societatea contestată a diminuat TVA declarată de plata prin deconturile de TVA depuse pe această perioadă.

Având în vedere ca actele administrativ fiscale contestate au fost transmise organelor de cercetare penală în vederea soluționării dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul iar din documentele existente la dosar rezulta ca se fac cercetări față de Societatea X sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevazute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organele administrative de soluționare a contestațiilor nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturei penale.

Astfel, după cum susține și societatea contestată în contestația formulată, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, în speta există suspiciuni de evaziune fiscală; ori a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea duce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Prioritate de soluționare în speta o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei potrivit principiului de drept *“penalul ține în*

loc civilul" respectiv art.28 din Codul de procedura penala, care in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

"Hotarârea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat în fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savârsit-o si a vinovatiei acesteia.

Hotarârea definitiva a instantei civile prin care a fost solutionata actiunea civila nu are autoritate de lucru judecat în fata organului de urmarire penala si a instantei penale, cu privire la existenta faptei penale, a persoanei care a savârsit-o si a vinovatiei acesteia."

Se retine ca, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor doua actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni iar, pe de alta parte solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Precizam, ca si Curtea Constitutionala prin Decizia 449/26.10.2004, Decizia nr.1173/06.11.2008 si Decizia nr.189/02.03.2010, referitoare la exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, devenit art.214 alin.(1) lit.a) dupa renumerotare, respectiv art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, a respins aceasta exceptie, precizand ca:Decizia 449/26.10.2004-*"întâietatea rezolvarii actiunii penale este neîndoielnic justificata si consacrata ca atare si de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedura penala", scopul suspendarii constituindu-l tocmai verificarea existentei sau a inexistentei infractiunii cu privire la care instanta are unele "indicii" (Decizia Curtii Constitutionale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu acelasi prilej, Curtea a retinut ca "nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedura penala, potrivit carora hotarârea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat, în fata instantei civile, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savârsit-o si a vinovatiei acesteia. Pentru identitate de ratiune, cele statuate în materie civila își gasesc justificarea si în ceea ce priveste actiunile în contencios administrativ."*

In Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizeaza:" In ceea ce priveste posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni, Curtea constata ca aceasta nu infrange dispozitiile constitutionale care consacra prezumtia de nevinovatie. Adoptarea masurii suspendarii este conditionata de inraurirea hotaratoare pe care o are constatarea de catre organele competente a elementelor constitutive ale unei infractiuni asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. Or, intr-o atare situatie suspendarea procedurii administrative nu numai ca se impune dar constituie tocmai expresia aplicarii prezumtiei de nevinovatie a persoanei contestatoare, care isi poate valorifica toate drepturile garantate constitutional, in cadrul unui proces in fata instantelor de judecata."

Totodata, se retine ca prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constitutionala apreciaza ca „în ceea ce priveste posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei, Curtea a retinut ca adoptarea acestei masuri este conditionata de înrâurirea hotarâtoare pe care o are constatarea de catre organele competente a elementelor constitutive ale unei infractiuni asupra solutiei ce urmeaza sa fie data prin procedura administrativa. Or, într-o atare situatie este firesc ca procedura administrativa privind solutionarea contestatiei formulate împotriva actelor administrativ fiscale sa fie suspendata pâna la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se retine ca justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia ca decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luata ori de câte ori este vadit ca solutia laturii penale a cauzei are o înrâurire hotarâtoare asupra dezlegarii pricinii, suspendarea solutionarii având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotarâri contradictorii.

Totodata se retine ca, practica jurisprudentiala europeana a CEDO priveste drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situatii similare interzicând expres aplicarea unei diferente de tratament unor situatii analogice sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna sa fi ignorat cercetarile organelor de urmarire penala efectuate în cauza, în conditiile în care organele de inspectie fiscala au sesizat organele de cercetare penala în temeiul art. 132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, constatandu-se indiciile savarsirii unor infractiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotarârea penala si cea civila care ar fi determinat afectarea prestigiului justitiei si a ordinii publice, cu consecintele ce ar fi putut decurge din aceasta situatie.**

Potrivit Codului de procedura penala, cercetarea penala reprezinta activitatea specifica desfasurata de organele de cercetare penala, avand drept scop strangerea probelor necesare cu privire la existenta infractiunilor, identificarea faptasilor si la stabilirea raspunderii acestora, pentru a se constata daca este sau nu cazul sa se dispuna trimiterea în judecata, iar aceste aspecte pot avea o înrâurire hotarâtoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data de procedura administrativa.

Avand in vedere cele prezentate mai sus , sustinerile societății contestatare precum si 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 " pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala , D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda solutionarea cauzei civile cu privire la impozitul pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , contestate de societate.

In functie de solutia pronuntata pe latura penala, procedura administrativa va fi reluata in conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscal, care dispune:

"(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."

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, statueaza ca:

“Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pâna la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa încetarea definitiva si executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa faca dovada calitatii de împuternicit, conform legii.”

Avand în vedere cele precizate mai sus precum și sustinerile societății contestatare, pana la finalizarea laturii penale, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei , fapt pentru care in temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“Prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, în condițiile prevazute de art. 277.”

se va suspenda solutionarea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei va fi reluata la data la care societatea contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a încetat in condițiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2.Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere , contestata de Societatea X, **D.G.R.F.P-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de Societatea X catre societatea din Olanda sunt scutite de TVA in condițiile in care societatea contestata nu face dovada transportului marfurilor din Romania in Olanda.**

In fapt, in luna decembrie 2015, Societatea X emite, catre Societatea din Olanda, factura reprezentand contravaloarea „1 bucata Buldozer cu Senile si 1 bucata Excavator cu Senile ”

În luna mai 2017, Societatea X emite catre Societatea din Olanda, factura reprezentând contravaloarea „ 1 bucata încărcător frontal ”.

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca ambele operatiuni au fost inregistrate in evidenta contabila ca livrari intracomunitare scutite de TVA cu drept de deducere.

Din verificarile efectuate organelor de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile in speța nu au fost incasate de X de la clientul intracomunitar din Olanda, nici pana în prezent.

De asemenea, in timpul controlului societatea nu a justificat scutirea de TVA cu documente de transport intracomunitar (CMR, etc.).

În raspunsul formulat, dat la nota explicativa (anexa nr.9) a organelor de inspectie fiscala, reprezentantul legal al societății precizeaza ca pana la finalizarea inspectiei fiscale va prezenta documente justificative.

Având în vedere ca pana la finalizarea inspectiei fiscale, societatea contestatara nu a prezentat documentele privind transportul bunurilor din Romania în Olanda, organelor de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare în cauza în conformitate cu prevederile art. 143, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completările ulterioare, în vigoare pe anul 2015 respectiv art.293 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2017 si au colectat suplimentar TVA .

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere societatea contestatara sustine ca concluziile organelor de inspectie fiscala sunt eronate în condițiile în care operatiunea era scutita în conformitate cu prevederile art.143, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal astfel ca, nu se poate colecta TVA pentru o tranzactie care nu este supusa taxei de valoarea adaugata.Arata ca societatea beneficiară este înregistrată în Olanda iar operatiunea de vânzare este scutită de TVA chiar dacă nu a apărut factorul generator al obligatiiei fiscale .

De asemenea, considera ca în mod eronat organul de control a aplicat cota de TVA de 24% pentru operatiunea din mai 2017, în condițiile în care la momentul tranzactiei cota TVA era de 19%.

Totodata, societatea contestatara arata ca potrivit contractului încheiat între X și beneficiarul din Olanda, beneficiarul avea obligatiia de a efectua transportul bunurilor.

În contestatia formulata se precizeaza ca, in conformitate cu extrasele de cont Societatea X a încasat sume de bani reprezentând contravaloare utilaje, de la societatea din Olanda.

In drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, respectiv art.270 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, reglementeaza livrarea de bunuri ca operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a TVA iar in conformitate cu prevederile alin.(9) al art.128 respectiv al art.270 din aceleasi acte normative invocate:

“Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, în întelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana în contul acestora.”

La art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada 01.12.2012-31.12.2015 respectiv art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2016-31.10.2018, se prevede:

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru.[...]

(3) Prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si (2) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca livrarea intracomunitara de bunuri catre o persoana este scutita de taxa daca aceasta persoana comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA , atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru; prin ordin al ministerului finantelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de TVA pentru aceasta operatiune.

Pentru explicitarea si aplicarea unitara a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si Ordinul nr.103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.294 alin.(1) lit.a) -i), art.294 alin.(2) si art.296 din Legea nr.227/2015, care prevad:

-art.1 din Ordinul nr.2222/2006

“(2) Justificarea scutirilor prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Codul fiscal se face de catre persoana impozabila care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, dupa caz, de beneficiar. [...]”

respectiv:

-art.1 din Ordinul nr. 103/2016

“(2) Justificarea scutirilor prevazute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) si art. 296 din Codul fiscal se face de catre persoana impozabila care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, dupa caz, de beneficiar.”

-art.10 din Ordinul nr.2222/2006

“(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:

a) factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si în care sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;

b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

si, dupa caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumparare, documentele de asigurare.”

respectiv :

-art.10 din Ordinul nr.103/2016

“(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:

a) factura în care trebuie sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;

b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; si, dupa caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumparare, documentele de asigurare.[...]

(7) Prin documentele care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege documentele care atesta în mod neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru de catre furnizor, de catre beneficiar sau de catre o persoana care actioneaza în numele unuia dintre acestia, în functie de tipul transportului, cum ar fi, fara a se limita la acestea, documentele de transport, în cazul în care exista un contract de transport între parti sau alte documente care atesta transportul bunurilor, în cazul în care nu exista un contract de transport între parti, cum ar fi situatia în care furnizorul sau beneficiarul asigura transportul bunurilor cu mijloace proprii de transport.”

iar la art.4 din acelasi act normativ se prevede:

“(4) În sensul prevederilor alin. (2) si (3), prin documente specifice de transport, în functie de tipul transportului, se înțelege documente precum:

a) în cazul transportului auto: Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR) întocmita conform Decretului nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), carnetul TIR si, dupa caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

b) în cazul transportului feroviar: scrisoarea de trasura, documentul de transport international pe caile ferate, documentul de transmitere a vagonului la calea ferata vecina, care sa confirme iesirea marfii din Uniunea Europeana, si, dupa caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

c) în cazul transportului multimodal cale ferata - naval: scrisoarea de trasura si foaia de conosament si, dupa caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

d) în cazul transportului prin conducte: documentul emis de transportator, cuprinzând date referitoare la bunurile transportate, si, dupa caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora.

Se retine astfel ca, pentru a beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare de bunuri, legiuitorul a prevazut obligativitatea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru aceste operatiuni, justificare care presupune existenta, detinerea de catre furnizor a doua documente legal aprobate: factura care trebuie sa contina informatiile prevazute de legea fiscale si in care sa fie inregistrat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru si documentul de transport care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Potrivit legii, prin documentele care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru se intelege documentele care atesta in mod neechivoc transportul bunurilor din Romania in alt stat membru de catre furnizor, de catre beneficiar sau de catre o alta persoana care actioneaza in numele unui dintre acestia, in functie de tipul transportului si anume:

-in cazul transportului auto:Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele(CMR) , carnet TIR si dupa caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

-in cazul transportului feroviar :scrisoarea de trasura, documentul de transport international pe caile ferate, documentul de transmitere a vagonului pe cale ferata vecina , care confirma iesirea marfii din tara,si dupa caz documentul de tranzit vamal comunitar T1;

-in cazul transportului multimodal cale-ferata-naval :scrisoare de trasura si foaie de conosament si dupa caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In luna decembrie 2015 si mai 2017, Societatea X a efectuat livrari intracomunitare de bunuri(1 bucata Buldozer cu Senile, 1 bucata Excavator cu Senile , 1 bucata încărcător Frontal) către Societatea din Olanda.

Se retine ca societatea contestatara nu detine documente privind transportul fizic al utilajelor din Romania in Olanda in conditiile in care potrivit legii livrarea intracomunitara de bunuri presupune expedierea sau transportul bunurilor dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora.

De asemenea, se retine ca prin nota explicativa organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societății sa prezinte documente prin care sa justifica transportul fizic al utilajelor din Romania în Olanda.

Prin răspunsul formulat , reprezentantul legal al societatii specifica faptul ca pana la finalizarea inspectiei fiscale va prezenta documente justificative, însă acestea nu au fost prezentate .

În contestatia formulata societatea contestatara sustine ca potrivit contractului încheiat între X și beneficiarul din Olanda, beneficiarul avea obligația de a efectua transportul bunurilor, însă nu prezinta documentele de transport din care sa rezulte ca utilajele au fost transportate din Romania în Olanda .

Argumentul societății contestatara potrivit caruia transportul ar fi fost efectuat de către beneficiar conform contractului nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, prin documente care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege documentele care atesta în mod neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru de catre furnizor, **de catre beneficiar** sau de catre o persoana care actioneaza în numele unuia dintre acestia, în functie de tipul transportului.

La contestatia formulata, societatea nu a anexat documente prin care sa justifice transportul marfurilor din Romania în Olanda, aceasta având posibilitatea sa prezinte astfel de documente in conformitate cu prevederile art.269 și art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare , potrivit cărora:

-art.269

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

-art.276

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Mai mult, în conformitate cu prevederile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

iar potrivit art.73 din același act normativ:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

La contestatia formulata societatea contestatara a atasat extrasele de cont din care rezulta ca Societatea X a încasat sume de bani de la societatea din Olanda.

Din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca legiuitorul a prevazut obligativitatea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile scutite de taxa, justificare care presupune existenta, detinerea de catre furnizor a doua documente legal aprobate:factura care trebuie sa contina informatiile prevazute de legea fiscale si in care sa fie inregistrat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru si documentul de transport care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

În speta se reține ca , societatea contestatara nu a făcut dovada transportului utilajelor facturate din Romania în Olanda.

In conformitate cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordinul ministrului Finantelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare si art.1 alin.(10) din Ordinul nr.103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile

prevazute la art.294 alin.(1) lit.a -i), art.294 alin.(2) si art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata:

“(10) Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în masura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevazute de prezentele instructiuni.”

Totodata, la art.1 din aceste acte normative se prevede:

“(4) Pentru acele operatiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operatiunea în cauză.[...]

(7) În situatia în care la data la care se efectuează o inspectie fiscală persoana impozabilă nu este în posesia documentelor de justificare a scutirii și este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspectie fiscală obligă persoana impozabilă la colectarea TVA de la data faptului generator de taxă.

(8) Dacă inspectia fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta procedează la regularizare în scopul aplicării scutirii de TVA de la data faptului generator de taxă, urmând ca organul fiscal competent să efectueze reverificarea în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”

Potrivit prevederilor art.134¹ din Legea nr.57172003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare in vigoare in anul 2015 respectiv art.281 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2017:

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

In conformitatea cu prevederile art.134 respectiv art.280 din aceste acte notmative:

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Iar la art.134² din Legea nr.57172003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare in vigoare in anul 2015 respectiv art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2017:

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”

Prin urmare, în condițiile în care societatea contestată nu a justificat scutirea de taxa cu documentele prevăzute în mod expres de lege, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat livrarea de bunuri ca fiind efectuată în România și au colectat TVA de la data faptului generator de taxă respectiv de la data emiterii facturilor către societatea din Olanda.

Argumentul societății contestate potrivit căruia operațiunea în cauză este scutită în conformitate cu prevederile art.143, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal astfel că, nu se poate colecta TVA pentru o tranzacție care nu este supusă taxei de valoare adăugată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care legiuitorul a prevăzut scutirea de taxă a livrarilor intracomunitare de bunuri condiționată de justificarea cu documente a acestora respectiv factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru și documentul de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

De asemenea, în speta nu se poate spune că nu a apărut factorul generator al obligației fiscale în condițiile în care din prevederile legale mai sus enunțate se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei intervine data la care are loc faptul generator iar prin excepție exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de a interveni faptul generator iar în speta au fost emise facturi privind livrarea de utilaje.

Astfel se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA de la data emiterii facturilor către Societatea din Olanda, respectiv decembrie 2015 și mai 2017 .

Se reține că în mod legal, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile facturată conform facturii, aplicând cota de 24%, în conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134, art.134¹, art.134², art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în decembrie 2015 .

De asemenea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X datorată bugetului de stat TVA aferentă livrării intracomunitare facturată Societății din Olanda, conform facturii reprezentând contravaloarea „ 1 bucată încărcător Frontal ”, în conformitate cu prevederile art.270 alin.(1) coroborat cu prevederile art.280, art.281, art.282,286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în luna mai 2017.

Însă după cum a constatat și societatea în contestația formulată precum și organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se reține că asupra bazei impozabile s-a aplicat în mod eronat cota de 24% și s-a colectat suplimentar TVA .

Potrivit prevederilor art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2017 :

“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acestora este:[...]

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

Se reține astfel ca, pentru livrarea de bunuri efectuată conform facturii din mai 2017, Societatea X avea obligația de a colecta TVA în cota de 19%.

În aceste condiții se va admite parțial contestația formulată de Societatea X cu privire la suma reprezentând TVA, colectată în mod eronat de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat și totodată se va anula parțial Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, cu privire la TVA.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că societatea contestată nu face dovada transportului bunurilor din România în Olanda se reține că aceasta nu justifică emiterea facturilor către societatea din Olanda, în regim de scutire de taxă, astfel ca în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și se va admite contestația cu privire la TVA stabilită eronat de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

Totodată se va anula parțial Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.277 și 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se,

DECIDE

1.Suspendarea soluționării contestației formulată de Societatea X, înregistrată la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA

pană la soluționarea definitivă a cauzei penale.

Procedura administrativă de soluționare a contestației cu privire la aceste capete de cerere va fi reluată la data la care societatea contestată sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare a contestației ca motivul care a determinat

suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Admiterea parțială a contestației formulată de Societatea X înregistrată la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală , cu privire la obligațiile fiscale , reprezentând TVA .

Totodată se va anula parțial Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA .

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea X, înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale reprezentând TVA.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.