

Decizia nr. 3474 din 2017
privind soluționarea contestației formulate de către
S.C. x S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/25.11.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 prin adresa nr. x/23.11.2016, asupra contestației formulate de S.C. x S.R.L., cu sediul în x, str. x, nr.x, jud. Harghita, CUI:x, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/25.11.2016 prin cabinet individual de avocatura x.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/25.10.2016 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/25.10.2016, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita- Activitatea de Inspecție Fiscală, și privește **suma totală de x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- x lei TVA stabilită suplimentar

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de comunicarea Deciziei de impunere nr. x/25.10.2016 în data de 27.10.2016, conform confirmării de primire existente în copie la dosarul cauzei și înregistrarea contestației la AJFP Harghita în data de 16.11.2016, conform stampilei acestei instituții.

Constatând că în speta, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să soluționeze contestația formulată SC xl SRL.

I. SC xl SRL, prin contestația depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita înregistrată sub nr.x/16.11.2016, solicită admiterea contestației și anularea respectiv desființarea Deciziei de impunere nr. x/25.10.2016 pentru următoarele motive:

Petenta prin contestația depusă face un rezumat a celor constatate de către inspectorii fiscali după care sunt menționate criticile aduse cu privire la cele stabilite prin decizia contestată.

Contestatoarea menționează faptul că Raportul de inspecție fiscală cuprinde o serie de date și informații preluate din alte constatări ale altor organe de control din cadrul ANAF cu care nu a avut relații economice sau juridice.

De asemenea se precizează faptul că petenta are două puncte de lucru, respectiv în Municipiul Miercurea Ciuc și Odorheiu Secuiesc, principalii furnizorii fiind din Ungaria, Germania, iar principalele clienți sunt din Franța, Germania și din România, astfel aria zonelor care sunt vizitate de către administratorul societății este foarte mare și totuși inspectorii au afirmat, fără probe, sau orice argumente fondate, că autoturismul Mercedes-Benz utilizat exclusiv de administratorul societății, nu ar fi fost utilizat exclusiv în scopul

activitatii economice desfasurate de societate. Bazandu-se pe aceasta afirmatie nereala, inspectorii fiscali au calculat obligatii fiscale suplimentare, rezultand din impozitul pe profit suplimentar in suma de x lei si in urma excluderii de la deductibilitate a TVA in suma de x lei.

Totodata se precizeaza faptul ca au fost respectate toate prevederile legale aplicabile prevazute de Codul fiscal, nefiind aplicabila limitarea la 50% a deducerii taxei.

Pe parcursul inspectiei fiscale au fost stabilite obligatii de plata suplimentare, rezultate in urma calcularii TVA colectat aferent unei livrari catre I.I. x din x, in valoare de x lei, reprezentand vanzare de frize din lemn masiv molid, facturate cu taxare inversa, aplicand masurile de simplificare.

Inspectorii fiscali au constatat ca I.I. x nu a fost niciodata inregistrata ca platitor de TVA, astfel bunurile livrate trebuiau facturate cu TVA in valoare de x lei.

Petenta sustine ca inspectorii fiscali au ignorat faptul ca nici Codul fiscal, dar nici Codul de procedura fiscala nu impun vreo obligatie in sarcina furnizorului de a verifica vectorul fiscal al cumparatorului, iar factura emisa a fost semnata din partea cumparatorului, cu mentijunea "CU TAXARE INVERSA", prin care cumparatorul a declarat starea sa din vectorul fiscal.

Referitor la facturile emise de societatea y SRL in valoare totala de x lei, din care TVA x lei, petenta precizeaza faptul ca acestea au reprezentat 5 kituri de panouri solare x 7kW, pentru care inspectorii fiscali nu au acceptat la deducere TVA inscrisa in facturile de achizitii, iar in urma verificarilor efectuate s-a concluzionat ca preturile practicate pe lantul comercial de aprovizionare a bunurilor au fost supraevaluate, existand astfel posibilitatea ca bunurile sa fie achizitionate la preturi supraevaluate de la societatea interpusa (y SRL), societate cu comportament fiscal inadecvat, cu consecinta majorarii artificiale a TVA deductibil/de rambursat de catre Sc x SRL.

Petenta a subliniat faptul ca, inclusiv din proiectul Raportului de inspectie fiscala rezulta ca aceste bunuri cumparate de la y SRL se regasesc la sediul societatii, evidentiata in patrimoniul societatii cu titlu de investii in curs de efectuare.

Totodata se precizeaza faptul ca bunurile au fost achizitionate pentru realizarea sursei de energie electrica alternativa pentru alimentarea cu energie electrica a atelierului de confecții de tamplarie in suprafata de cca 500 mp, deci se considera cheltuiala necesara pentru realizarea veniturilor taxabile.

Petenta sustine ca bunurile au fost cumparate la un pret rezonabil si convenabil (pentru beneficiar), achitate in baza facturilor emise de y SRL, in mod legal, prin virament bancar si vor fi montate numai de persoane cu pregatire adecvata, dupa care se va proceda la receptia lucrarilor realizate.

De asemenea se precizeaza faptul ca nu aveau cunostinta despre relatiile comerciale dintre z SRL si y SRL.

Petenta precizeaza faptul ca excluderea de la deductibilitate a TVA -lui nu are la baza temei legal, mai mult, inspectorii aveau obligatia aplicarii prevederilor alin. 11 al art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, facand trimitere la Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din data de 22.10.2015 referitor la cauza C277/14.

Totodata se precizeaza faptul ca „*Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretat in sensul ca se opun unei reglementari nationale, precum cea in discutie in litigiul principal, prin care nu i se recunoaste unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata datorate sau achitate pentru bunuri care iau fost livrate pentru motivele ca factura a fost emisa de un operator care trebuie considerat, avand*

in vedere criteriile prevazute de aceasta reglementare, drept un operator inexistent si ca este imposibil sa se stabileasca identitatea adevaratului furnizor al bunurilor, cu exceptia cazului in care se stabileste, in raport cu elemente obiective si fara a se solicita din partea persoanei impozabile verificari a caror sarcina nu ii revine, ca aceasta persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca livrarea mentionata era implicata intr-o frauda privind taxa pe valoarea adaugata, aspect a carui verificare este de competenta instance! de trimitere”

Contribuabilul sustine faptul ca din intreaga descriere a starii de fapt rezulta un aspect foarte important, respectiv ca singurul temei al acestei imputari este constituit din suspiciuni.

II. Prin Decizia de impunere nr. x/25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Harghita - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit în sarcina unității obligatii fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit, suma totala de x lei respectiv TVA in suma totala de x lei.

Din Raportul de inspectie fiscala nr. x/25.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x/25.10.2016, rezulta urmatoarele:

Perioada verificata:- 01.01.2011-31.12.2015-impozit pe profit
- 01.01.2011-31.07.2016-TVA

In urma controlului inspectorii fiscali au analizat activitatea societății, au fost prezentate actele contabile ale societății pentru perioada 2011-iulie 2016, bilanțurile anuale, registrul de evidență fiscală, registrul jurnal, registrul inventar, balanțele de verificare lunare, jurnalele de TVA, declarațiile/deconturile lunare și trimestriale depuse la organele fiscale, constatând următoarele:

S-a stabilit faptul ca veniturile SC x SRL provin din activitatea de producție a articolelor din material plastic și aluminiu, reprezentând tâmplărie pentru construcții. Cheltuielile societății constau în cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli privind paza, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu utilități, cheltuieli cu amortizări, cheltuieli cu dobânzile bancare, etc.

În cursul inspectiei fiscale organele de control au stabilit obligații de plată suplimentare pentru perioada verificată, rezultate în urma neadmiterii ca deductibile a unor cheltuieli.

In luna noiembrie 2013 x SRL a achiziționat un autoturism Mercedes-Benz de la societatea x1 SRL din Brăila. Din verificările efectuate se constată că societatea nu a dovedit prin documente justificative (foi de parcurs și fișe activității zilnice întocmite conform prevederilor legale) că autoturismul achiziționat este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

In perioada ianuarie 2014- decembrie 2015, x SRL a dedus cheltuielile aferente taxei asupra mijlocului de transport și asigurării autoturismului Mercedes-Benz cu nr. de înmatriculare x, cheltuieli în suma totala de x lei.

Astfel, inspectorii fiscali au stabilit ca au fost incalcate prevederile art. 21 alin.(4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct. 49² din Normele metodologice privind aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare în vigoare în anii 2014 și 2015.

In baza celor constatate mai sus inspectorii fiscali nu au acceptat ca și cheltuieli deductibile și au exclus de la calculul profitului impozabil aferent anilor 2014 și 2015 50% din cheltuielile reprezentând taxa asupra mijlocului de transport și asigurarea autoturismului Mercedes-Benz cu nr. de înmatriculare x, în sumă de x lei .

Organul de inspectie a procedat la calcularea impozitului pe profit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile mentionate mai sus pentru fiecare perioada fiscala, in suma totala de x lei, astfel s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de x lei pentru anul 2014 si x lei pentru anul 2015.

In data de 28 iunie 2011 Sc x SRL a emis factura nr.x catre clientul x I.I. Din x, in valoare de x lei, reprezentand vanzare de frize din lemn masiv molid. Aceste bunuri au fost facturate cu taxare inversa, aplicand masurile de simplificare.

Din verificarea vectorului fiscal al clientului x Intreprindere Individuala rezulta ca acest contribuabil nu a fost niciodata inregistrat ca platitor de TVA. Bunurile livrate catre acest client, pentru care s-a emis factura susmentionata, trebuiau facturate cu TVA, in conditiile in care clientul nu indeplineste conditia obligatorie stabilita de art.160 alin. (1) din Legea nr.571/2003, in vigoare la data facturarii.

Aferent acestei facturi inspectorii fiscali au stabilit in urma controlului o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de x lei.

In luna noiembrie 2013 x SRL a achizitionat un autoturism Mercedes-Benz de la societatea x1 SRL din Braila, pe baza facturii seria x1 nr.x/26.11.2013, in valoare totala de x lei, inregistrand TVA aferent de x lei.

Din verificarile efectuate organul de inspectie a stabilit ca societatea nu a dovedit prin documente justificative (foi de parcurs si fişe activitatii zilnice intocmite conform prevederilor legale) ca autoturismul achizitionat este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice. TVA-ul aferent acestei achizitii a fost inregistrat in Jurnalul pentru cumparari ca TVA exigibil in lunile noiembrie, decembrie 2013 si ianuarie 2014, astfel:

- la pozitia 9 din jurnalul pentru cumparari al lunii noiembrie 2013 a fost inregistrat ca TVA exigibil suma de x lei;
- la pozitia 30 din jurnalul pentru cumparari al lunii decembrie 2013 a fost inregistrat ca TVA exigibil suma de x lei;
- la pozitia 9 din jurnalul pentru cumparari al lunii ianuarie 2014 a fost inregistrat ca TVA exigibil suma de x lei.

Inspectorii fiscali au concluziat ca Sc x SRL nu a respectat prevederile art.145¹ alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data achizitiei.

Urmare a celor constatate mai sus nu s-a acceptat ca si TVA deductibil 50% din taxa pe valoarea adaugata aferent achizitiei autoturismului Mercedes-Benz cu nr. de inmatriculare x, in suma de x lei (poz. 2 si 3 din Anexa nr. 2).

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit ca in lunile iunie, iulie si august 2014 societatea x SRL a inregistrat in evidenta contabila facturi emise de societatea y SRL (CIF x) in valoare totala de x lei, reprezentand 5 kituri de panouri solare x 7kW.

Valoarea de baza a acestor bunuri facturate in suma totala de x lei a fost inregistrata in contul "231.1- Imobilizari corporale in curs" in lunile iulie si august 2014.

Intre societatea x SRL, cumparator, reprezentata prin x in calitate de administrator si societatea y SRL, vanzator, reprezentata prin y, in calitate de administrator s-a incheiat contractul de vanzare nr. x/24.06.2015 pentru vanzarea-cumpararea a 9 kit-uri Panou Solar x (1 kit continand: 70 buc. panouri solare, 1 invertor tip SMA SMC 7000 HV, plus accesorii), la pretul unitar/kit de x lei plus TVA, cu posibilitate de schimbare a pretului in functie de cursul euro.

Cu privire la facturile emise de SC y SRL, inspectorii fiscali au stabilit ca la datele de identificare a persoanei care face livrarea este trecut CNP x, neputand fi identificat persoana careia ii apartine, intrucat este format din 11 cifre, fiind incomplet sau eronat.

La rubrica delegat și mijloc de transport este menționat numele administratorului x SRL, x și numărul auto x, mijloc de transport care aparține societății x SRL.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca la data controlului, soldul furnizor, așa cum rezultă și din fișa contului y SRL, era zero, întreaga valoare a bunurilor facturate a fost achitată până la data de 20.10.2014 prin transferuri bancare, astfel:

-la data de 17 iulie 2014 a fost virată în contul societății y SRL deschis la Banca Transilvania, suma de x lei, reprezentând TVA-ul aferent avansurilor facturate în luna iunie 2014;

-în luna august 2014 a fost virată în contul societății y SRL deschis la Banca Transilvania, suma de x lei, iar în contul societății y SRL deschis la BCR, suma de x lei;

-în luna septembrie 2014 a fost virată în contul societății y SRL deschis la Banca Volksbank, suma de x lei, iar în contul societății y SRL deschis la BCR, suma de x lei;

-în luna octombrie 2014 a fost achitată prin bilet la ordin suma de x lei către societatea z SRL (girat de către SC y SRL). Pentru bunurile achiziționate cu facturile prezentate anterior societatea a întocmit note de intrare-recepție, bunurile fiind recepționate la data facturării. În hala de producție a societății x SRL au fost identificate panourile solare și invertoarele, împreună cu accesoriile pentru montaj. Până la data inspecției panourile nu au fost instalate.

Din contractul comercial nr.x/24.06.2014 vânzătorul y SRL este denumit „intermediar”, iar conform contractului acesta avea obligația să înmâneze cumpărătorului documentele privind garanția acordată de producător și documentele de transport CMR aferente bunurilor vândute.

La solicitarea echipei de inspectie, administratorul societății a prezentat documentul de transport – CMR cu privire la transport, la expeditor fiind înscris societatea germană x GmbH, iar la destinatar societatea z SRL din x, CMR-ul conținând transportul a 640 buc. panouri solare. Despre transportul bunurilor la sediul societății x SRL nu au fost prezentate documente de transport sau avize de însoțire a mărfii și nici certificate de garanție și conformitate pentru bunurile facturate de către y SRL.

Astfel inspectorii fiscali din documentele puse la dispoziție și informațiile furnizate de administratorul societății nu s-a putut stabili trasabilitatea bunurilor, respectiv rolul societății y SRL în tranzacțiile facturate.

În baza celor de mai sus inspectorii fiscali au analizat declarațiile informative privind livrările /prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – Formular 394, aferent perioadei verificate din aplicația Fiscnet - dosar fiscal și aplicația c-Lynx, unde s-a constatat că există neconcordanțe între declarațiile informative depuse de către furnizorul y SRL și x SRL. Astfel, organul de inspectie a procedat la analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse, având la baza atribuția prevăzută la pct.c) alin. (2) al art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Din analiza dosarului fiscal electronic al aplicației FISCNET privind furnizorul y SRL cu ocazia controlului au fost stabilite următoarele:

- Societatea a avut la fondare obiect de activitate principal «Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale» - Cod CAEN: 4120. Pe baza Hotărârii asociatului unic nr. 1/2014 s-a decis extinderea obiectului de activitate cu Comerțul cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate - Cod CAEN:4671
- Asociatul unic fondator și administrator al acestei societăți a fost cetățeanul ungar y, cu

domiciliul în Austria, str, Salyburger, nr. 26B1.

În baza Deciziei nr. 1/31.07.2014 a asociatului unic al y SRL, s-a decis revocarea din funcția de administrator al domnului y, desemnând pe o perioadă nedeterminată ca administrator cu puteri depline pe d-ul z, cetățean român (CNP x), urmând ca în cursul lunii decembrie 2014 să cedeze părțile sociale rămase în favoarea d-ului z.

- În luna iulie 2014 a fost efectuat un control inopinat de către inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Direcția Regională Antifraudă 7 Sibiu, prin care s-a dispus efectuarea unei verificări la y SRL cu privire la activitatea desfășurată de aceasta în perioada ianuarie 2014-iulie 2014. Inspectorii DRAF nu au găsit nici un reprezentant al societății. Proprietarul spațiului, dl.x, a declarat în nota explicativă dată la data de 29.07.2014, că y a închiriat un birou de 10 mp dar din luna mai 2014, y nu a mai trecut pe la birou și nici nu a fost văzut în clădire. S-a luat lectura cu contabilă societății d-na x, care depunea declarațiile fiscale ale societății comerciale inspectorii antifraudă au solicitat informații prin notă explicativă, din care reiese că în perioada ianuarie 2014-martie 2014, doamna a depus situațiile financiare și declarațiile fiscale aferente trimestrului I 2014, iar din luna aprilie 2014 a predat toate actele contabile administratorului firmei, perioadă de la care nu mai cunoaște nimic de funcționarea societății.

- În luna octombrie 2014 s-a efectuat un alt control operativ și inopinat tot de către inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Direcția Regională Antifraudă 7 Sibiu, având ca obiective verificarea realității operațiunilor comerciale, respectiv efectuarea de achiziții intracomunitare în luna iulie 2014. Datorită faptului că la adresa sediului social al societății y SRL nu a putut fi identificat nici un reprezentant legal, echipa de control a procedat la trimiterea prin poștă cu confirmare de primire a invitațiilor nr. x/08.09.2014 și nr. x/08.09.2014 către administratorul societății, z, la adresa de domiciliu, precum și la adresa sediului social declarat din mun. Odorheiu Secuiesc, Str.x nr.x, județul Harghita, în vederea prezentării documentelor financiar - contabile ale societății la sediul D.R.A.F. 7 Sibiu.

Invitațiile trimise au fost returnate la sediul D.R.A.F. 7 Sibiu cu mențiunea "*destinatar necunoscut la adresa menționată*" precum și avizat, reavizat, expirat termen de păstrare. Deoarece nu funcționa la domiciliul fiscal declarat, s-a emis avizul de declarare a inactivității societății y SRL, acesta fiind declarat inactiv din data de 12.02.2015.

Întrucât erau indicii că societatea urma să efectueze în continuare achiziții intracomunitare, a fost propusă darea în consemn în punctele de trecere a frontierei de stat, începând cu data de 30.07.2014.

- În luna noiembrie 2015 a fost efectuat un control încrucișat de către inspectorii din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală – A.J.F.P. Harghita. Echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la sediul declarat al societății y SRL, nefiind găsit nici o persoană fizică sau împuternicit, contribuabilul nu a desfășurat nici un fel de activitate la această adresă.

- Nu s-au identificat persoane care să furnizeze informații, explicații, să posede documente justificative și contabile ale y SRL. În urma celor constatate și în baza proceselor verbale încheiate de către inspectorii antifraudă, nu s-a putut stabili starea de fapt fiscală, datele înregistrării în contabilitate a documentelor emise și a celor de proveniență, circumstanțializarea decontărilor, a transporturilor, identificarea persoanelor implicate în operațiuni, respectiv realitatea, după caz, a tranzacțiilor pentru care s-a solicitat control încrucișat.

Având în vedere că în documentul de transport (CMR) prezentat de către administratorul societății x SRL apare ca destinatar societatea z SRL, inspectorii fiscali s-au deplasat la sediul societății din Odorheiu Secuiesc, ocazie cu care s-a solicitat o nota explicativa de la administratorul SC z SRL.

DI. Z1 a declarat că în luna mai 2014 societatea a achiziționat de la societatea germană x GmbH panouri solare pentru montare proprie și de vânzare, fiind facturate către y SRL 350 buc. panouri solare și două invertoare, prin patru facturi (x,x1,x2,x3), persoana de contact din partea y SRL fiind y, iar transportul bunurilor de la sediul societății z SRL către sediul x SRL din Odorheiu Secuiesc a fost efectuat cu mijlocul de transport al societății z SRL, având marca IVECO, nr. de înmatriculare x, șofer fiind k, asociat al societății z SRL.

Din documentele prezentate reiese faptul că societatea z SRL a achiziționat panourile solare la un preț de achiziție de x lei/buc. și a facturat către y SRL cu preț de vânzare de x lei/ buc. (210 buc.) , respectiv x lei/buc. (140 buc.).

Prin facturile primite de x SRL de la y SRL un kit de panou solar a fost facturat la un preț unitar de x lei. Din contractul încheiat reiese că un kit conține 70 buc. panouri solare, 1 invertor tip SMASMC 7000 HV, plus accesorii.

Organul de inspecție a menționat ca SC y SRL a achiziționat de la z SRL un invertor și cele 70 bucăți de panouri solare necesare pentru un kit la un preț de cel mult x lei / invertor + x lei x 70 buc. panouri, în total la un preț de achiziție de y lei/kit în condițiile în care nu au fost vândute alte accesorii. Z SRL a facturat către y SRL numai 2 buc. de invertoare din cele cinci necesare pentru 5 kituri. În urma verificărilor efectuate s-a concluzionat că prețurile practicate pe lanțul comercial de aprovizionare a bunurilor (z SRL→y SRL→x SRL) au fost supraevaluate, existând astfel, posibilitatea ca bunurile să fie achiziționate la prețuri supraevaluate de la societatea interpusă y SRL, societate cu comportament fiscal inadecvat, cu consecința majorării artificiale a TVA deductibil/de rambursat la societatea x SRL.

În luna septembrie 2015, DRAF 7 Sibiu, a efectuat un control la SC x SRL prin care s-a dispus verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu societatea y SRL, fiind încheiat procesul verbal nr. x din 30.09.2015. La solicitarea inspectorilor antifraudă administratorul societății x SRL nu a putut prezenta nici documentele de transport CMR și nici garanția producătorului făcând următoarele precizări în nota explicativă că „*nu a primit și nu a semnat CMR la primirea bunurilor, iar garanția urma să o primească la data montajului și punerii în funcțiune a investiției*”.

Cu ocazia inspecției fiscale a fost prezentat un CMR obținut, după declarația domnului x, de la administratorul societății z SRL. Din procesul verbal mai sus amintit reiese că d-ul x a avut informația că y SRL vinde panouri solare de la o persoană cu numele de Vily de la societatea z SRL.

În urma verificării efectuate la x SRL, inspectorii antifraudă au constatat existența faptică a bunurilor înscrise în facturile emise de societatea y SRL, însă din documentele puse la dispoziție și informațiile furnizate de administratorul societății nu au putut stabili de unde au fost achiziționate bunurile facturate de societatea y SRL, în condițiile în care, din analiza diagramelor c-Lynx din aplicația Fiscnet rezultă că y SRL nu are alți furnizori reali, de la care ar fi putut achiziționa încă trei invertoare și accesoriile necesare pentru kituri, nu s-a identificat proveniența acestor bunuri refacturate către x SRL.

Din evidența contabilă a societății x SRL reiese că kiturile de panouri solare au fost recepționate în zilele 25.07.2014 (2 kituri), 28.07.2014 (un kit), 04.08.2014 (un kit) și 11.08.2014 (un kit), în timp ce z SRL a facturat bunurile către y SRL astfel: la data de 10.07.2014-140 buc. panou x, la data de 31.07.2014 70 buc. panou x, la data de

15.09.2014 140 buc. panou x, iar la data de 02.10.2014-2 buc.invertoare. Astfel 210 buc. de panouri și invertoarele au fost recepționate la x SRL înaintea facturării acestor bunuri de către z SRL.(1kit=70 buc panou+1 buc inverter+accesori)

Din analiza diagramei c-Lynx din aplicația Fiscnet rezultă că y SRL nu are alți furnizori reali, de la care ar fi putut achiziționa încă trei invertoare și accesoriile necesare pentru kituri, nu se identifică proveniența acestor bunuri refacturate către x SRL.

Totodată s-a stabilit faptul că toate demersurile cu privire la achiziția kiturilor solare s-a efectuat la sediul societății x SRL, SC y SRL fiind reprezentat de către y, toate facturile fiind semnate de către aceasta deși a fost revocat din funcția de administrator la data de 31.07.2014.

După declarația d-ului x, transportul a fost comandat de către vânzător și efectuat cu un camion cu prelată "coca-cola". Administratorul societății z SRL, domnul z1 a declarat că transportul bunurilor de la sediul societății z SRL către sediul x SRL din Odorheiu Secuiesc a fost efectuat cu mijlocul de transport al societății z SRL, având marca IVECO, nr. de înmatriculare x, șofer fiind k, asociat al societății z SRL.

Din fișa furnizorului y SRL listată din evidența contabilă a societății x SRL la control a rezultat că întreaga valoare a bunurilor facturate a fost achitată până la data de 20.10.2014 prin transferuri bancare către conturile bancare deschise la BCR SA, Banca Transilvania SA, Volksbank Romania SA. De asemenea s-a stabilit că ultima tranșă pentru plata facturilor a fost efectuată la data de 20.10.2014, suma de x lei fiind achitată prin bilet la ordin către SC z SRL(fiind girat de către y SRL prin y la 15.10.2014).

Din analiza documentelor prezentate în cursul inspecției fiscale și având în vedere și declarațiile date în fața organelor de control de către persoanele fizice - reprezentanți legali ai societăților comerciale implicate în aceste tranzacții – organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru operațiunile înregistrate de x SRL, vizând achizițiile de kituri de panouri solare de la y SRL nu se justifică realitatea și legalitatea în ceea ce privește proveniența bunurilor achiziționate, iar ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale, prețul de achiziție fiind supraevaluat.

Organul de inspecție a stabilit că au fost încălcate respectiv nu au fost respectate prevederile art.11, alin(1), art.146, alin(1), art.134¹, alin(1), art.134², alin(1) și art.145, alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Urmarea celor de mai sus nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în facturile de achiziție de 5 kituri de panouri solare de la y SRL în suma de x lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatara și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

1.Referitor la obligațiile suplimentare de plată în suma de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respectiv x lei reprezentând impozit pe profit cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestatii 2 este să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei stabilirii acestor obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care SC x SRL prin argumentele și documentele prezentate nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

In fapt, in luna noiembrie 2013 SC x SRL a achiziționat un autoturism Mercedes-Benz de la societatea x1 SRL din Brăila, pe baza facturii seria x1 nr.x/26.11.2013, în valoare totală de x lei, înregistrând TVA aferent de x lei.

Din verificările efectuate s-a stabilit că societatea nu a dovedit prin documente justificative (foi de parcurs și fișe activității zilnice întocmite conform prevederilor legale) că autoturismul achiziționat este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

În perioada ianuarie 2014- decembrie 2015,x SRL a dedus cheltuielile aferente taxei asupra mijlocului de transport și asigurării autoturismului Mercedes-Benz cu nr. de înmatriculare x, cheltuieli în suma totală de x lei.

Totodata TVA-ul aferent acestei achiziții a fost înregistrat în Jurnalul pentru cumpărări ca TVA exigibil în lunile noiembrie, decembrie 2013 și ianuarie 2014.

În baza celor constatate mai sus nu s-a acceptat ca și TVA deductibil 50% din taxa pe valoarea adăugată aferent achiziției autoturismului Mercedes-Benz cu nr. de înmatriculare x, în sumă de x lei, respectiv nu a fost acceptat ca și cheltuieli deductibile și a fost exclus de la calculul profitului impozabil aferent anilor 2014 și 2015, 50% din cheltuielile reprezentând taxa asupra mijlocului de transport și asigurarea autoturismului suma de x lei, motiv pentru care inspectorii fiscali au procedat la calcularea impozitului pe profit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile în suma totală de x lei(x lei pt anul 2014 și x lei pentru anul 2015)

Petenta sustine ca inspectorii au afirmat fara probe sau orice argumente fondate, ca autoturismul Mercedes Benz utilizat exclusiv de administratorul societatii nu ar fi fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice desfasurate de societate.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. art. 21 alin.(4) lit. t) coroborat cu art.145¹ din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct 45¹ si 49² din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, care prevad:

Art.21, alin(4) *“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...] t) *50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. [...]*”

Pct. 49² din Normele metodologice privind aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

„49². În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată”.

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă

auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

ART. 145¹ alin.(1) “ Limitări speciale ale dreptului de deducere:

Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Pct.45¹, alin(1) și alin(2) din HG nr.44/2004 prin Normele de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevad:

„45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Conform prevederilor legale cota de deductibilitate de 50% atat in cazul cheltuielilor deductibile cat si al TVA se aplica atunci cand autoturismul nu este utilizat exclusiv in folosul activitatii economice desfasurate de contribuabil.

Astfel, in normele metodologice de aplicare a codului fiscal legiuitorul a prevazut ca deducerea cu 100% a cheltuielilor si a TVA pentru mijloacele de transport avand greutatea sub 3500 kg si mai putin de 9 scaune de pasager, inclusiv scaunul soferului, se justifica prin intocmirea foilor de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria autovehiculului, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Cu privire la sustinerea societății conform căreia au fost prezentate documente justificative suficiente și perfect legale se retin urmatoarele aspecte:

Organele de inspectie fiscala prin adresa nr.x/23.11.2016 precizeaza faptul că pentru justificarea utilizării autoturismului x au fost prezentate câteva foi de parcurs, însă aceste foi de parcurs nu acoperă toate rutele trecute în fisa activitatii zilnice, iar unele nefiind ștampilate la destinație.

FAZ-urile (fisa activitatii zilnice), precum și foile de parcurs au fost întocmite, după declarația administratorului, de fiica acestuia, fiind și ea angajat al societății. Potrivit FAZ-urilor prezentate în timpul controlului, există diferențe semnificative între kilometrajele înscrise în acestea și cele înscrise în devizele întocmite cu ocazia reparațiilor efectuate pe acest autoturism. Spre exemplificare, conform FAZ-ul întocmit pe luna decembrie 2014, reținut în copie din totalul FAZ-urilor prezentate, ca probă în susținerea constatărilor relatate în raportul de inspecție fiscală cu ocazia controlului, acesta conține kilometrajul la bord din 31 decembrie 2014 117.015 km, iar în devizul aferent facturii seria x nr. x6 emisă de A SRL la data de 19.02.2015 cu ocazia reparației efectuate la autoturismul Mercedes Benz cu nr. de înmatriculare x este înscris la nr. km 89.800. Dealtfel, într-un alt deviz întocmit la data de 14.04.2016, atașat facturii seria x nr. x emisă tot de A SRL, este înscris la nr. km 106.500. Astfel inspectorii au ajuns la concluzia că documentele prezentate nu pot fi admise ca documente justificative, deoarece conțin date nereale.

În vederea exercitării dreptului de deducere a cheltuielilor legate de vehicule, societatea are obligația să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Luând în considerare toate aspectele menționate, organul de inspectie a considerat că documentele justificative prezentate nu îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația în vigoare. Astfel, se constata ca organul de inspectie fiscala in mod legal nu a acceptat ca și cheltuieli deductibile și au exclus de la calculul profitului aferent anilor 2014 și 2015, 50% din cheltuielile reprezentând taxa asupra mijlocului de transport și asigurarea autoturismului Mercedes-Benz cu nr. de înmatriculare x, în sumă de x lei, respectiv nu a fost acceptat ca si TVA deductibil 50% din TVA aferent achizitiei autoturismului in suma de x lei.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 din același act normativ care precizează: „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura

administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. 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 SC x SRL pentru acest capat de cerere împotriva *Deciziei de impunere nr. x/25.10.2016* privind obligațiile fiscale principale aferente impozitului pe profit și TVA emisă de A.J.F.P. Harghita – *Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.x/25.10.2016, în ceea ce privește suma totală de x lei (x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respectiv x lei reprezentând impozit pe profit).*

2. Referitor la obligațiile suplimentare de plată în suma de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, cauza supusa soluționării D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei stabilirii acestor obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care SC x SRL prin argumentele și documentele prezentate nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspectie fiscală.

In fapt, cu privire la x I.I., în iunie 2011 a fost emisă factura nr. x către clientul x I.I. Din x, în valoare de x lei, reprezentând vânzare de frize din lemn masiv molid. Aceste bunuri au fost facturate cu taxare inversă, aplicând măsurile de simplificare. Din verificarea vectorului fiscal al clientului x Intreprindere Individuală, inspectorii fiscali au ajuns la concluzia că acest contribuabil nu a fost niciodată înregistrat ca plătitor de TVA. Astfel, bunurile livrate către acest client, pentru care s-a emis factura susmenționată, trebuiau facturate cu TVA, în condițiile în care clientul nu a îndeplinit condiția obligatorie privind înregistrarea în scopuri de TVA atât a furnizorului, cât și a beneficiarului, prevăzută de art.160 alin. (1) din Legea nr.571/2003, în vigoare la data facturării, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala a stabilit în urma controlului o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei.

Cu privire la Sc y SRL, în lunile iunie, iulie și august 2014 societatea x SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de societatea y SRL în valoare totală de x lei, reprezentând 5 kituri de panouri solare x 7kW.

Organele de inspecție fiscală au reținut ca din documentele puse la dispoziția organului de control și informațiile furnizate de administratorul societății nu s-a putut stabili trasabilitatea bunurilor, respectiv rolul societății y SRL în tranzacțiile facturate, astfel prin inspecția fiscală s-a procedat la circumstanțializarea achizițiilor înregistrate la x SRL, analizând Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – cod D394 și s-a constatat că există neconcordanțe între declarațiile informative depuse de către furnizorul y SRL și x SRL.

Din analiza dosarului fiscal electronic al aplicației FISCNET privind furnizorul y SRL la control s-a constatat ca asociatul unic fondator și administrator al acestei societăți a fost cetățeanul ungar y. În baza Deciziei nr. 1/31.07.2014 a asociatului unic al y SRL, s-a decis revocarea din funcția de administrator al domnului y, desemnând pe o perioadă nedeterminată ca administrator cu puteri depline pe d-ul z, cetățean român.

În lunile iulie și octombrie 2014 au fost efectuate două controale inopinate de către inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Direcția Regională Antifraudă 7 Sibiu, prin care s-a dispus efectuarea unei verificări la y SRL cu privire la activitatea desfășurată de aceasta. Datorită faptului că la adresa sediului social al societății y SRL nu a putut fi identificat nici un reprezentant legal, iar societatea nu funcționa la domiciliul fiscal declarat, s-a emis avizul de declarare a inactivității societății y SRL, acesta fiind declarat inactiv din data de 12.02.2015. Întrucât erau indicii că societatea urma să efectueze în continuare achiziții intracomunitare, a fost propusă darea în consemn în punctele de trecere a frontierei de stat, începând cu data de 30.07.2014.

În luna noiembrie 2015 s-a efectuat un control încrucișat de către inspectorii din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală – A.J.F.P. Harghita. Echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la sediul declarat al societății verificate(y SRL) unde nu a fost găsit nici un reprezentat sau împuternicit, contribuabilul nu a desfășurat nici un fel de activitate la această adresă. Nu s-au identificat persoane care să furnizeze informații, explicații, să posede documente justificative și contabile ale y SRL.

În urma celor constatate și în baza proceselor verbale încheiate de către inspectorii antifraudă, nu s-a putut stabili starea de fapt fiscală, datele înregistrării în contabilitate a documentelor emise și a celor de proveniență, circumstanțializarea decontărilor, a transporturilor, identificarea persoanelor implicate în operațiuni, respectiv realitatea, după caz, a tranzacțiilor pentru care s-a solicitat control încrucișat.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și a informațiilor obținute în cursul inspecției fiscale, s-au stabilit deficiențe legate de relația societății verificate(x SRL) cu y SRL vizând achizițiile de kituri de panouri solare.

În luna septembrie 2015 la x SRL s-a efectuat un control operativ inopinat de către inspectorii antifraudă din cadrul ANAF - DGAF, DRA7Sibiu, prin care s-a dispus verificarea relațiilor comerciale desfășurate de x SRL cu societatea y SRL. În urma verificării efectuate la xl SRL, inspectorii antifraudă au constatat existența faptică a bunurilor înscrise în facturile emise de societatea y SRL, însă din documentele puse la dispoziție și informațiile furnizate de administratorul societății nu au putut stabili de unde au fost achiziționate bunurile facturate de societatea y SRL.

În urma verificărilor efectuate s-a concluzionat că prețurile practice pe lanțul comercial de aprovizionare a bunurilor (z SRL→y SRL→xSRL) au fost supraevaluate, existând astfel, posibilitatea ca bunurile să fie achiziționate la prețuri supraevaluate de la societatea

interpusă y SRL, societate cu comportament fiscal inadecvat, cu consecința majorării artificiale a TVA deductibil/de rambursat la societatea x SRL.

Astfel, la control s-a stabilit ca SC y SRL este o verigă interpusă care crează o aparență de legalitate prin documente emise și, astfel, poate oferi - prin eludarea legislației fiscale – posibilitatea participării la beneficii a acceptanților de facturi.

Din analiza documentelor prezentate în cursul inspecției fiscale și având în vedere și declarațiile date în fața organelor de control de către persoanele fizice - reprezentanți legali ai societăților comerciale implicate în aceste tranzacții – s-a concluzionat că pentru operațiunile înregistrate de x SRL, vizând achizițiile de kituri de panouri solare de la y SRL nu se justifică realitatea și legalitatea în ceea ce privește proveniența bunurilor achiziționate, iar ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale, prețul de achiziție fiind supraevaluat. S-a stabilit ca facturile în cauză nu au susținere în fond, nu pot fi acceptate pentru exercitarea de deduceri fiscale datorita faptului ca fondul facturărilor s-a dovedit a fi artificial și, totodată beneficiarul x SRL avea posibilitatea cunoașterii cauzei, s-a considerat că acceptantul de facturi nu a dat dovada de diligență în tranzacții ca un partener responsabil avizat, avea posibilitatea și responsabilitatea, era în măsură de a cunoaște circumstanțele tranzacțiilor documentate cu abuz.

Cu privire la platile efectuate catre y SRL, organul de inspectie a mentionat ca desi contravaloarea facturilor a fost platita prin viramente bancare, toate sumele incasate au fost ridicate prin numerar de catre o persoana neindreptatita pentru folosirea conturilor, in persoana d-lui y revocat din functia de administrator, incepand cu data de 31.07.2014. Ultima transa pentru plata facturilor s-a efectuat la data de 20.10.2014 in suma de x lei achitata prin bilet la ordin catre SC z SRL.

Prin nota explicativă luată de la administratorul societății z SRL, d-ul k a declarat că *“firma y a primit un bilet de la x SRL cu suma de x lei pe care a girat către z SRL, biletul am primit de la persoana y”*.

Organul de inspectie precizeaza faptul ca domnul k a declarat verbal înaintea întocmirii notei explicative că biletul la ordin i-a fost înmănat de către administratorul societății x SRL, domnul x. La semnătura girant apare “y”, la data respectivă domnul y nefiind administrator, nici asociat la societatea y SRL, astfel in lipsa realizării tranzacțiilor cu y SRL potrivit celor documentate de părți, nu poate interveni faptul generator legal, în lipsa faptului generator nu intervine nici exigibilitatea și totodată nu se generează nici dreptul de deducere pe linie de TVA.

Urmare a celor constatate mai sus, la control nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții de 5 kituri de panouri solare de la y SRL, în sumă de x lei (baza impozabilă a acestor facturi fiind în sumă de x lei), acesta constituind obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Petenta sustine ca imputarea TVA-lui aferent celor 5 kituri este *“constituit din suspiciuni si nimic altceva”*

In drept, sunt aplicabile prevederile art.160, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

„ART. 160 Măsurile de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

b) *livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare.*

[...]"

Organul de control a verificat vectorul fiscal al clientului x Intreprindere Individuală și a constatat că aceasta nu a fost niciodată înregistrat ca plătitor de TVA, astfel bunurile livrate către acest client, trebuiau facturate cu TVA, în condițiile în care clientul nu îndeplinește condiția obligatorie privind înregistrarea în scopuri de TVA atât a furnizorului, cât și a beneficiarului, stabilită de art.160 alin. (1) din Legea nr.571/2003, în vigoare la data facturării.

Astfel, legiuitorul stabilește faptul că contribuabilul are dreptul de a emite factura cu taxare inversă numai în cazul în care atât furnizorul cât și beneficiarul au fost înregistrați în scopuri de TVA, justificarea utilizării în folosul operațiunilor taxabile revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost livrate bunurile în cauză.

Furnizorul care aplică măsurile de simplificare la emiterea facturii are obligația verificării clientului cu privire la înregistrarea acestuia în scopuri de TVA, astfel petentul este răspunzător pentru efectele juridice defavorabile ale implicației fiscale, motiv pentru care inspectorii fiscali în mod legal/ corect au stabilit TVA colectată în suma de x lei, întrucât SC y SRL a emis o factură cu taxare inversă deși beneficiarul nu era înregistrat în scopuri de TVA.

Cu privire la cele 5 kit-uri solare achiziționate de la SC y SRL, în speță sunt incidente prevederile art.11, alin(1), art.145, alin(1) și alin.(2) precum și art.146, alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Astfel, rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căreia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. Ca urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reînscadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

De asemenea, la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: *„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

Totodata sunt aplicabile prevederile art.134¹ alin (1) si 134² alin (1) din Codul fiscal care precizeaza urmatoarele :

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(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.

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(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;”

În temeiul prevederilor legale anterior citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, legiuitorul stabilește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, justificarea utilizării în folosul operațiunilor taxabile revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost livrate bunurile în cauză.

Pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoare adaugata nu este suficient ca societatea sa isi exprime intentia de a desfasura pe viitor operatiuni taxabile, aceasta avand obligatia sa faca dovada ca achizitia pentru care si-a exercitat dreptul de deducere este destinata realizarii de operatiuni taxabile si sa demonstreze obiectiv acest lucru pe baza de documente probante valabile in cazul de fata pentru kiturile de panou solar al caror pret a fost supraevaluat (de la x lei/kit la 10x lei/kit) petenta nepuatand dovedi prin documente oficiale nici transportul acestora la sediul societatii, nefiind puse in functiune nici dupa un an de la data livrarii, astfel nerezultand ca au fost destinate pentru realizarea obiectului de activitate, nefiind demonstrate necesitatea acestora si utilizarea lor **în scopul realizării de venituri impozabile, taxabile din punct de vedere al TVA** .

În contestatie, unitatea susține că nu sunt motivate constatările inspectiei și prezinta argumente de ordin general, fara a arăta însă concret care sunt motivele pe care își întemeiază afirmațiile și fără să depuna documente justificative care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la achizitia kit-urilor solare sau care să demonstreze că achizițiile respectiv ar fi fost utilizate în interesul operațiunilor taxabile ale acesteia.

În ceea ce privește afirmația unității potrivit căreia obligația probării stării de fapt reținute de inspectorii fiscali revine acestora, se reține că, în temeiul prevederilor art. 65 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **societatea are obligatia de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale cu documente**, iar organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de fiecare caz in parte si de limitarile prevazute de lege.

În acest context, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, se reține ca neîntemeiată afirmația de mai sus a contestatoarei, întrucât obligația de a dovedi că achiziționarea în baza celor 5 facturi fiscale a bunurilor este reală, respectiv dacă bunurile au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, revenea S.C. x S.R.L., și nu organului de control, acesta doar constatând neîndeplinirea ce către unitate a condițiilor legale prevăzute de legiuitor pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea petenta nu a prezentat, justificat proveniența legală a celor 5 kituri solare nu a prezentat CMR pentru transport în condițiile în care administratorul societății z SRL a declarat că bunurile au fost livrate direct la x SRL cu o autoutilitară Iveco, proprietatea SC z SRL.

În facturile emise de SC y SRL la datele de identificare a persoanei care face livrarea este prezentat un CNP incomplet (lipsește cifre), la delegat și mijloc de transport apare numele administratorului SC x SRL-x și nr auto x, mijloc de transport aparținând tot SC x SRL în condițiile în care Contractul de vânzare-cumpărare nr.x/24.06.2014 precizează că livrarea bunurilor vor fi făcute de către vânzător adică de către Sc x SRL

Astfel, facturile în cauză nu au susținere în fond nu pot fi acceptate pentru exercitarea de deduceri fiscale.

Datorită faptului că fondul facturilor s-a dovedit a fi artificial și totodată beneficiarul (x SRL) avea posibilitatea cunoașterii cauzei se consideră că acceptantul de facturi nu a dat dovadă de diligență în tranzacții ca un partener responsabil avizat, avea posibilitatea și responsabilitatea, era în măsură de a cunoaște circumstanțele tranzacțiilor documentate.

În lipsa realizării tranzacțiilor cu y SRL, nu putea interveni faptul generator legal, în lipsa faptului generator nu intervine nici exigibilitatea și totodată nu se generează nici dreptul de deducere pe linie de TVA.

Se reține că faptul generator, ca regulă generală, intervine la data prestării serviciilor dar există și excepții prevăzute expres în Codul fiscal. În cazul serviciilor de construcții montaj data prestării serviciilor este data la care sunt emise situații de lucrări, alte documente similare sau, în conformitate cu clauzele contractuale, la data acceptării lucrărilor de către beneficiari.

Cu privire la susținerile contestatoarei se mai rețin următoarele:

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C 268/83 R, unde Curtea a stabilit că *este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii* și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu

impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite *dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.*

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul *luptei impotriva fraudei*, a evaziunii fiscale si a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodata CJUE a anuntat in cauzele conexe C-80/11 si C142/11cu privire la principiul neutralitatii TVA, aratand ca nu este contrar dreptului Uniunii sa se pretinda ca un operator sa ia orice masura care i s-ar putea solicita in mod rezonabil pentru a se asigura ca operatiunea pe care o efectueaza nu determina participarea acestuia la o frauda fiscala (paragraf.54)

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

În temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, în contextul celor anterior prezentate, având în vedere că pentru achizițiile de bunuri reprezentand 5 buc kituri panouri solare nu sunt îndeplinite condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și întrucât contestatoarea nu a prezentat motive obiective sau documente care să justifice utilizarea lor **în scopul realizării de operațiuni taxabile**, în mod corect și legal organele de control nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

In baza celor de mai sus se reține ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă totala de x lei (x lei TVA aferenta 5 kituri panouri solare+ x lei TVA aferenta facturii cu taxare inversa), motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Lege 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. 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 SC x SRL si pentru acest capat de cerere impotriva Deciziei de impunere nr. x/25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției

fiscale la persoane juridice *emisa de A.J.F.P. Harghita – Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.x/25.10.2016, în ceea ce privește suma totală de x lei, reprezentand TVA.*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii si în baza art. 272, art.273, art.276 si art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **S.C. x S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere nr. **x/25.10.2016** privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice *emisa de A.J.F.P. Harghita – Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.x/25.10.2016, cu privire la suma totala de x lei, compusa din:*

- x lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- x lei TVA stabilita suplimentar.

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

DIRECTOR GENERAL
X,