

DECIZIA NR.2253

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.C -Serviciul Juridic prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X-in faliment.

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

- impozitul pe profit;
- TVA;

Societatea X solicita si sustinerea orala a contestatiei in conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

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

In speta , contestatia formulata de Societatea X, inregistrata la A.J.F.P. , precum si Cererea de interventie formulata in conformitate cu prevederile art.275 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, inregistrata la A.J.F.P., au fost solutionate de Serviciul Solutionare Contestatii 2 din cadrul D.G.R.F.P. prin Decizia de solutionare a contestatiei.

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

"1.Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la suma totala , care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei cu privire la aceste capete de cerere va fi reluata la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2.Respingerea ca neintemeiata a cererii formulata de X , inregistrata la D.G.R.F.P., privind introducerea fortata in procedura de solutionare a contestatiei a clientilor societatii.

In considerentele deciziei se specifica faptul ca actul administrativ fiscal contestat , in speta Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, impreuna cu Procesul verbal si anexele aferente au fost transmise Parchetului de pe langa Tribunal, in vederea solutionarii dosarului penal aflat in curs de solutionare la Parchetul de pe Langa Tribunal, respectiv I.P.J. -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice, motiv pentru care, in conformitate cu prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala si faptul ca prioritate de solutionare o au organele de urmarire penala care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale, potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul " s-a dispus suspendarea solutionarii, pe fond, a contestatiei formulata de Societatea X, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala;Procedura administrativa de solutionare a contestatiei urmand a fi reluata in conformitate cu prevederile la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscal, precum si 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.

Se retine ca, impotriva Deciziei emisa de D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii, Societatea X a formulat actiune la instanta de judecata competenta, aceasta formand obiectul dosarului nr.855/96/2017, aflat pe rolul Tribunalului.

Solutionand cauza, Tribunalul prin Sentinta civila a admis in parte actiunea formulata de reclamanta S.C. X, inregistrata la O.R.C. in contradictoriu cu parata D.G.R.F.P. -A.J.F.P..Anuleaza in parte Decizia emisa de parata si anume, cu privire la solutia de respingere ca neintemeiata a cererii contestatoarei de introducere fortata a unor societati in procedura administrativa a contestatiei; mentine in rest decizia.

Impotriva Sentintei civile pronuntata de Tribunal, Societatea X si D.G.R.F.P. - A.J.F.P. au formulat recurs.

Recursurile formulate impotriva Sentintei civile pronuntata de Tribunal, au fost solutionate de Curtea de Apel prin Decizia ramasa definitiva, in dosar in sensul ca:

Instanta de judecata , respinge recursul principal formulat de parata D.G.R.F.P.-A.J.F.P. si admite recursul incident formulat de reclamanta X, in rejudecare caseaza aceasta sentinta si, in consecinta anuleaza in parte decizia in privinta punctului 1 obligand intimata D.G.R.F.P. sa solutioneze contestatia reclamantei formulata impotriva deciziei de impunere.

Din considerentele Deciziei ramasa definitiva, in dosar, se retine ca:

"Curtea apreciaza ca masura suspendarii solutionarii contestatiei formulata de recurenta -reclamanta X de catre organul fiscal nu s-a facut cu respectarea principiului proportionalitatii si a celorlalte exigente la o buna administrare iar acceptarea incidentei cazului de suspendare prevazut de art.277 alin.1 lit.a din Legea nr.207/2015 intrucat s-a facut un demers formal de sesizare a organelor penale ar avea consecinta amanarii nepermise a solutiei in procedura administrativa.

Fata de cele aratate, in baza art.496, alin.1 Cod procedura civila, Curtea va respinge recursul principal formulat de parata D.G.R.F.P.-A.J.F.P.; Va admite recursul incident formulat de reclamanta X impotriva sentintei pronuntata de Tribunal in dosar , in rejudecare va casa aceasta sentinta si in consecinta va anula in parte decizia in privinta punctului nr.1 si va obliga intimata D.G.R.F.P. sa solutioneze contestatia reclamantei impotriva deciziei de impunere."

Prin urmare, Curtea de Apel, prin Decizia pronuntata in sedinta publica, ramasa definitiva in dosar, obliga D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii sa solutioneze pe fond contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere emisa de AJFP -Inspectie fiscala, inregistrata la aceasta institutie.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare luand in considerare dispozitivul Deciziei pronuntata de Curtea de Apel ramasa definitiva in dosar, prin care instanta de judecata obliga D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii sa solutioneze pe fond contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor atacate pe motiv ca acestea sunt netemeinice si nelegale.

In subsidiar, in cazul in care se mentine neluarea in considerare a tranzactiilor care au determinat stabilirea taxelor si impozitelor suplimentare contestate prin decizia atacata, societatea contestatoare solicita anulara tranzactiilor asupra acelorasi bunuri reprezentand vanzarile efectuate, stabilind nelegalitatea taxelor si impozitelor achitate asupra acestora, urmand sa fie compensate aceste sume , stabilind valoarea creantelor reale.

Societatea contestatoare considera ca 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 prin care s-au stabilit in sarcina societatii datorii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA este nelegala si paradoxala atat in ceea ce priveste continutul acestui act cat si cele stabilite in decizie, raportat la actele care au stat la baza acesteia; invoca in sustinere urmatoarele motive:

A)Motive procedurale

1.) Societatea contestatoare sustine ca decizia atacata precum si intregul control fiscal se bazeaza pe anumite acte care nu au fost comunicate societatii si sustine ca in temeiul art.45 alin.(2) din vechiul Cod de procedura fiscala precum si potrivit art.48 alin.(2) din noul Cod de procedura fiscala, nu sunt opozabile societatii.

Societatea contestatoare sustine ca organele de control au efectuat controlul avand in vedere Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, emise pe seama societatii I precum si Procesul -verbal intocmit de Directia Regionala Antifrauda.

In proces-verbal care vizeaza Societatea X se specifica ca "organele de control din cadrul Directiei Regionale Antifrauda au constatat ca livrarile de marfa catre SC X nu sunt reale, documentele in cauza nu au la baza operatiuni reale.

Astfel, societatea contestatoare considera ca aceste acte trebuiau comunicate acesteia , in lipsa acestora neputand face aparari, acestea nefiind opozabile iar consecintele pe baza unor asemenea acte sunt nelegale.

Necunoscand continutul acestor acte si nefiind opozabile societatii, aceasta considera ca Decizia de impunere este nula in conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

2.Societatea contestatoare considera ca a fost incalcat principiul bunei credinte prevazut la art.45 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, avand in vedere efectuarea controlului dupa 4 ani de zile, de la presupusul control efectuat la partenerul acesteia I, deoarece reactia tarzie a organelor de control au determinat, in primul rand accesorii pentru cei 4 ani si in al doilea rand sansele de dovada a realitatii tranzactiilor sa fie

diminuate, din cauza perspectivei timpului.

3.Societatea contestatoare sustine ca din informatii indirecte cunoaste ca valoarea creantelor fiscale stabilite la I sunt de peste.., iar dintre partenerii acestei societati a fost verificata doar societatea X unde achizitiile reprezinta doar o mica parte (cca 2%) din cifra de afaceri a acestei societati pentru perioada vizata, afirmand ca nu exista ratiune legala pentru aceasta maniera de control.Un alt paradox in privinta societatii I si X este ca aceste societati erau in topuri nationale pe diferite categorii, astfel societatea nu avea niciun dubiu cu privire la legalitatea tranzactiilor in privinta partenerului.

4.O alta nelegalitate a procedurii controlului fiscal care a determinat concluziile gresite ale organelor fiscale, materializate in Decizia de impunere o constituie nerespectarea prevederilor art.55 din Codul de procedura fiscala privind mijloacele de proba precum si posibilitatea societatii de a dovedi realitatea tranzactiilor conform art. 73 Cod de procedura fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca a solicitat verificarea faptica a tranzactiilor prin verificarea stocurilor de marfa ramasa, verificarea acestora la beneficiarii finali insa organele de control nu au fost interesate de situatia reala având intentia doar sa efectueze un control formal si sa traga concluzii deja preconizate, bazate pe unele prezumtii gresite si care nu sunt coroborate cu dovezi clare si mai ales acestea nu au o coerenta juridica fiscala.In cazul in care ar fi fost un control obiectiv, cu respectarea definitiei prevazuta de art.113 din Codul de procedura fiscala - privind verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale precum si verificarea " bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente" si ar fi fost administrate probe pentru determinarea starii de fapt fiscale, conform art. 55 alin.2 Codul de procedura fiscala, starea de fapt fiscala ar fi fost cu totul alta decat cea reflectata in actul administrativ fiscal atacat.

B) FONDUL CAUZEI

1.Cu privire la Declaratia nr. 394, respectiv nedeclararea achizitiei de la societatea I in valoare de..., societatea contestatoare sustine ca operatiunea in cauza a fost declarata printr-o declaratie rectificativa in conformitate cu prevederile art. 84 alin.1 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, prin procesul-verbal (f.19 paragraf.4) aceleasi organe de inspectie fiscala au constatat ca" din analiza neconcordantelor D 394 si D 390 nu am constatat diferente care sa conduca la incidente fiscale".

Astfel, din moment ce nu exista incidenta fiscala asupra imprejurarii ca Declaratia 394 a fost in termeni legali si procedurali corectata, accentuarea in Decizia atacata a neconcordantei declaratiei 394 precum si constatarea ca o premisa a creantelor suplimentare stabilite - este gresita si nelegala.

2.In ceea ce priveste constatarea din cuprinsul procesului-verbal respectiv ca " organele de control nu contesta existenta stocului sau vanzarile efectuate de societate ci provenienta bunurilor existente sau comercializate" (p.7 paragraf 5) este in contradictie cu temeiul creantelor stabilite prin decizie, respectiv cu cele stabilite la aceeasi pagina respectiv ca au fost inregistrate in evidentele contabile tranzactii asupra carora "exista indicii ca nu sunt reale".

Societatea contestatoare sustine ca aceasta constatare este contrara logicii juridice, deoarece din moment ce stocul de marfa achizitionat si vandut exista, aceasta constatare este absurda.Temeiul legal respectiv art.11 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocat in actele de control nu corespunde cu temeiul de fapt.

Cu privire la mentiunea organelor de control din procesul verbal ca achizitiile interne de bunuri " nu au scop economic, fiind tranzactii artificiale", societatea contestatoare sustine ca premisa "tranzactii artificiale" a aparut in textul art. 11 alin.1 din

Codul fiscal odata cu intrarea in vigoare a OUG nr. 8/2013, astfel nu este aplicabila tranzactiilor din anul 2011, care fac obiectul controlului fiscal si al Deciziei atacate.

3. Societatea contestatoare sustine ca motivele de fapt invocate pentru eliminarea efectelor fiscale ale tranzactiilor incheiate cu societatea I sunt confuze, prin raportari la stari fiscale nedovedite fara legaturi cu raportul juridic al acesteia si anume:

-existenta contractului de furnizare care constituie document justificativ iar imprejurarea ca o parte din avizele de insotire a marfurilor nu sunt semnate - sunt simple omisiuni, care nu pot avea consecinta declararii nereale a acestor tranzactii.

-cu privire la constatarile efectuate la societatea I, societatea nu poate formula nicio aparare din moment ce nu cunoaste, daca creantele bugetare stabilite prin decizie au efecte asupra creantei stabilite pe seama societatii X.

-cu privire la lantul raporturilor comerciale ale societatii I, societatea sustine ca acestea nu o privesc, nu exista o descriere concreta a organelor fiscale asupra efectelor acestora la tranzactii incheiate de catre aceasta.

Societatea contestatoare sustine ca din Decizie, nu se poate deduce, daca bunurile achizitionate provin de la B sau de la societatile din Ungaria si Austria; exista o legatura de cauzalitate directa si logica cu privire la lipsurile formale invocate cu privire la aceste tranzactii asupra achizitiile efectuate de societate. Sustine ca aceste constatari adiacente nu sunt precise, au formulari generale, fara identificarea concreta, deoarece cantitatea si valoarea bunurilor achizitionate sunt insemnate si aceste indicii superficiale si tangentiale nu indeplinesc conditia motivarii in fapt a creantei stabilite suplimentar pentru societate. Concluzia organelor de inspectie fiscala a fost ca "urmare a celor prezentate mai sus, rezulta ca X a realizat un circuit de documente care disimuleaza realitatea pentru crearea aparentei unor operatiuni care nu au existat" ca fiind nereala si nefundamentata, nefiind in corelatie cu cele invocate cu privire la celelalte societati.

O alta neclaritate, este aceea ca organele de inspectie fiscala fac afirmatia ca "datorita relatiilor de afiliere sau de subordonare se necesita analiza tranzactiilor", fara un indiciu concret la care relatii de afiliere sau subordonare face referire organul emitent si raportat la care tranzactie.

Societatea contestatoare sustine ca motivarea in fapt a deciziei este confuza, in mare parte priveste alte societati, omisiuni ale acestor societati iar concluziile sunt luate raportat la aceasta ceea ce contravine atat normelor legale dar si jurisprudentei Curtii Europene de Justitie.

Aceasta practica cu privire la deductibilitatea TVA este importanta deoarece solutiile date de aceasta instanta au contribuit in mod major la uniformizarea practicii fiscale intre statele membre, garantand o interpretare si aplicare uniforma a reglementarilor comunitare (ex. Directiva 2006/112/CEE) mergand pe principiul "ubi eadem este ratio, eade solutio esse debet" iar deciziile CEJ sunt obligatorii pentru statele membre; invoca in sustinere dispozitiile Directivei 2006/112/CEE cu privire la deductibilitatea TVA precum si hotararile Curtii Europene de Justitie respectiv cauzele C-354/355/03 Optigen LTD, Fulcrum Electronics LTD si Bond House systems Lta c. Commlsioners of Customs & Excise, cauza C-409 /04 Teleos si altii c. Commisioners of Custom & Excise, Decizia CEJ 439/2004cauza Axei Kittel v Etat Belge.

4. In ceea ce privesc achizitiile efectuate de la R societatea contestatoare sustine ca organele de control, atat in decizie cat si procesul verbal invoca un singur argument - respectiv Procesul -verbal al Directiei Regionale Antifrauda pe baza caruia s-a constatat ca livrarile efectuate de T sunt fictive; nu rezulta care este raportul de cauzalitate dintre aceasta imprejurare si tranzactiile efectuate de societatea X, T fiind un tert fata de acestea.

Societatea contestatoare sustine ca dispune de toate actele, inclusiv CMR -uri, acestea fiind in mod real cumparate.

5. Societatea contestatoare sustine ca o nelegalitate vadita a Deciziei o constituie si temeiul de drept indicat precum si inexistenta corelatiilor dintre temeiul de drept si motivele de fapt si anume:

a). Indicarea prevederilor art. 11 alin.1 din Legea nr. 571/2003 este inadecvata la motivele de fapt, deoarece potrivit procesului-verbal organele de control au constatat (p.7 parag.3) ca asupra achizitiilor interne de bunuri "există indicii ca nu sunt reale"

Aceasta constatare nu este suficienta pentru incadrarea tranzactiilor in premisa prevazuta de art.11 alin.1 din Legea nr. 571/2003, care presupune o constatare concreta ca tranzactiile nu au scop economic, iar extinderea simplelor indicii din procesul verbal la ipoteza legala nu este motivata si justificata.

b). Indicarea ca temei de drept a art.6 alin.2 din Legea nr. 82/1991 este intru-tot neadecvata deoarece acest text legal stabileste o raspundere a persoanei fizice care intocmeste documente justificative si nicidecum nu poate sa stea la baza unei decizii de impunere pentru creante suplimentare.

c). In ceea ce priveste invocarea pentru temeiul legal al TVA a prevederilor art.126 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal fara indicarea vreunei incadrari dintre literele prevazute la acest articol, ramane o indicare generala a temeiului impozitarii si nicidecum nu este un temei special pentru aceasta creanta bugetara suplimentar stabilita.

d). Invocarea art. 128 alin.1 din Legea nr. 571/2003 este un alt paradox, care caracterizeaza decizia atacata, acest text legal stabileste obligatia de achitare a TVA in cazul livrarii bunurilor.

Societatea contestatoare sustine ca decizia este redactata in spiritul inexistentei acestor bunuri, fiind accentuata imprejurarea ca exista indicii ca aceste tranzactii nu sunt reale, neputand fi identificate intrari de bunuri care sa poata fi livrara catre "X" iar temeiul de drept al stabilirii TVA il constituie tocmai transferul dreptului de a dispune de aceste bunuri, ca si proprietar.

Astfel, considera ca aceste erori dovedesc incoerenta, superficialitatea celor constatate care determina o ilegalitate fata de societate raportat la situatia concreta.

e). In ceea ce priveste cererea subsidiara, societatea contestatoare arata ca in eventualitatea in care se va mentine caracterul nereal al tranzactiilor efectuate cu privire la achizitiile acestor bunuri, atunci pe baza aceleiasi logici pe care urmareste organul fiscal si tranzactiile prin care au fost vandute, transferate aceste bunuri din patrimoniul societatii trebuie declarate nereale.

In acest sens, societatea enumera urmatoarele facturi emise de societate catre clientii acesteia si anume...:

Sustine ca restul facturilor fiscale le va depune odata cu cererea de interventie care va fi formulata conform art.275 din Codul de procedura fiscala.

Avand in vedere ca asupra acelorasi bunuri - care fac obiectul achizitiei declarate nereale de organele de control - ca urmare a transferului de proprietate societatea a achitat TVA, precum faptul ca sumele incasate au fost contabilizate la venituri - urmeaza ca si aceste taxe si baze impozabile sa fie anulate si compensate cu creanta stabilita prin decizia atacata.

Societatea contestatoare considera ca stabilirea situatiei fiscale doar partial oglindeste o stare de fapt nereala deoarece controlul fiscal priveste in mod subiectiv doar operatiunea care determina creante fiscale nu si care neutralizeaza acestea.

SOCIETATEA X solicita sa fie verificate si calculate taxele si impozitele achitate/compensate asupra tranzactiilor de vanzare a bunurilor care fac obiectul achizitiilor prevazute in decizie si stabilirea diferentelor dintre cele imputate prin decizie.

Prin contestatia formulata Societatea X solicita si sustinerea orala a contestatiei conform art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu

modificarile si completările ulterioare.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala au stabilit in sarcina X obligatii fiscale de plata in valoare totala care se compun din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

1. Cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata, contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta urmatoarele:

Din analiza situatiei privind neconcordantele, rezultate urmare depunerii de catre societate a Declaratiilor informative (formular 394), organele de inspectie fiscala au constatat ca in declaratia depusa pe semestrul I din anul 2011, aceasta a declarat achizitii de la Societatea I, mai putin cu suma de... si TVA aferenta in valoare de... lei.

Din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitiile de bunuri de la Societatea I.

Din facturile prezentate rezulta ca de la acest furnizor societatea contestatoare a achizitionat diverse programe informatice, materiale consumabile -corpuri iluminat tablou, dulap distributie, manson, diferite tipuri de cabluri, becuri. Pentru achizitiile efectuate, in timpul controlului societatea a prezentat Contractul de furnizare programe.

Programele achizitionate de la Societatea I au fost vandute de catre societatea contestatoare catre Societatea N.

Urmare verificarii modalitatii de decontare a achizitiilor in cauza, organele de inspectie fiscala au constatat ca decontarea s-a efectuat prin transfer bancar; in majoritatea cazurilor, in ziua platii facturii de catre Societatea N, X a efectuat plata catre Societatea I.

Urmare verificarii documentelor prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca, in majoritatea cazurilor, avizele de insotire a marfurilor, facturile si notele de intrare receptie intocmite pentru achizitiile efectuate, nu sunt semnate pentru primirea marfii.

Cu privire la furnizorul de programe informatice si materiale electrice - Societatea I, din Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere rezulta ca organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au constatat urmatoarele:

Societatea I a efectuat achizitii intracomunitare din Austria si Ungaria, marfurile fiind vandute catre societati din Romania.

Cu ocazia controlului efectuat la acesta societate, organele de inspectie fiscala au verificat realitatea si legalitatea achizitiilor; in timpul controlului Societatea I nu a putut justifica modalitatea de transfer a bunurilor facturate, respectiv transportarea si depozitarea acestor bunuri in sensul ca nu au fost prezentate comenzi, foi de transport, FAZ. Pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor efectuate, societatea a contabilizat intrarea marfurilor de la SC B.

Organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat, mentioneaza ca nu se poate stabili verificarea realitatii tranzactiilor economice dintre Societatea S si Societatea B, Societatea S este singurul furnizor al Societatii B si Societatea I este singurul client.

De asemenea, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca s-au verificat achizitiile intracomunitare efectuate de Societatea I de la societatile din Ungaria si China si s-a constatat ca:

- in declaratia vamala anexata langa factura nu este inscris calculul drepturilor

vamale, taxa vamala si TVA, nu au fost prezentate documente care sa ateste plata taxei catre importator.

-nu s-a putut justifica transportul marfurilor achizitionate, Societatea I nu are contract rutier de marfuri incheiat cu unitati specializate in transport auto (operator de transport rutier); CMR-urile anexate nu sunt numerotate, semnatura reprezentantului si stampila operatorului de transport respectiv semnatura reprezentantului si semnatura destinatarului sunt identice.

Din Nota explicativa luata administratorului cu ocazia controlului incrucisat, rezulta ca mijloacele de transport cu care s-a efectuat transportul precum si conducatorii auto au fost inchiriate de la Societatea D.

Din documentele prezentate de Societatea I, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta nu dispune de licenta de transport rutier public de marfuri in trafic international acordata de Autoritatea Rutiera Romana ; nu exista decontari ale transportului, nu s-au emis delagatii, nu au fost prezentate documente justificative privind achizițiile de combustibil necesar acestor transporturi, nu exista documente privind taxele de drum achitate, nu s-au intocmit foi de parcurs.

-din declaratia recapitulativa privind livrarile/achizițiile/prestarile intracomunitare din luna martie 2011, s-a constatat ca Societatea I a declarat achiziții de la societatea din Ungaria iar partenerul comunitar nu apare cu livrari de bunuri.

-societatea este in faliment din data de 11.2013.

Referitor la B, din consultarea bazei de date a ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat:

-societatea s-a infiintat in anul 2010;

-obiectul de activitate al societatii este” Comert cu ridicata al calculatoarelor, echipamentelor periferice si software-ului” cod CAEN 4651.

Urmare solicitarii de control incrucisat privind tranzactiile efectuate cu Societatea I, organele de inspectie fiscala au intocmit procesul verbal din care rezulta ca societatea nu a depus deconturi de TVA, declaratii de impozite si taxe, declaratii recapitulative incepand cu luna iulie 2010 si ca nu a putut fi identificata la sediul social declarat.

Persoana de contact care figureaza in baza de date a ORC are numar de telefon identic cu persoanele de contact ale Societatilor S si D .

Din documentele puse la dispozitia organului de inspectie fiscala -jurnale de cumparari si vanzari-cu ocazia controlului incrucisat, organele de inspectie fiscala au constatat ca toate achizițiile de marfa s-au efectuat de la Societatea S si toate vanzarile s-au efectuat catre Societatea I.

Din procesul verbal incheiat, rezulta ca nu s-a putut identifica natura tranzactiilor efectuate si realitatea acestora. Din consultarea bazei de date a ORC rezulta ca Societatea S si B sunt infiintate in aceeasi data si au acelasi obiect de activitate ;

-incepand cu luna noiembrie 2012, B este declarata inactiva, urmare neindeplinirii obligatiilor declarative.

-din aprilie 2013 societatea este dizolvata cu lichidare-radiata;

Pe perioada verificata, Societatea X a achizitionat marfuri de la R.

Din procesul verbal intocmit de organele de control din cadrul Directiei Regionale Antifrauda s-a constatat faptul ca intrarile de marfa de la T sunt fictive iar livrarile de marfa efectuate de catre R catre Societatea X nu sunt reale , documentele in cauza nu au la baza operatiuni reale , acestea fiind intocmite pentru disimularea realitatii si crearea de avantaje financiare.

Totodata s-a constatat ca, R a efectuat achiziții de marfuri si de la Y, intrari care in urma controalelor efectuate la aceasta societate s-au demonstrat a fi fictive, neputandu-se

identifica intrari de bunuri care sa fie livrate catre X.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca SOCIETATEA X a realizat un circuit de documente care disimuleaza realitatea pentru crearea aparentei unor operatiuni care de fapt nu au existat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, scopul acestor tranzactii a fost de a crea in mod artificial cheltuieli si TVA deductibila iar facturile in baza carora SOCIETATEA X a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal nu reflecta operatiuni reale si nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative, asa cum prevede art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Astfel in temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in cauza iar in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat cheltuielile cu descarcarea din gestiune a marfii ca reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada verificata iar in temeiul art.19 coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ, au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile de catre X in baza facturilor emise de Societatea I si Societatea R ,care nu au calitatea de document justificativ.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2010-31.12.2015

A).Cu privire la motivele de nelegalitate a Deciziei de impunere, invocate de societatea contestatoare, mentionam ca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii a analizat punctual fiecare motiv de nelegalitate prezentat de societatea X in contestatia formulata, acestea fiind respinse ca neintemeiate prin Decizia privind solutionarea contestatiei.

De asemenea, in considerentele Deciziei privind solutionarea contestatiei, organul de solutionare a contestatiei a mentionat faptul ca Decizia de impunere, contestata, nu poate fi anulata pentru motivele procedurale expuse de societatea contestatoare in contestatia formulata.

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 D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 este daca societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit si TVA in conditiile in care din probatoriul administrat in cauza s-a constatat ca achizitiile efectuate de la furnizorii I si R nu au la baza documente justificative care sa probeze realitatea operatiunilor.**

In fapt, urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au constatat ca pe perioada verificata Societatea X a achizitionat bunuri constand in diverse programe informatice, materiale consumabile

-corpuri iluminat tablou, dulap distributie, manson, diferite tipuri de cabluri, becuri de la furnizorii I si R.

In baza facturilor emise de I, X a inregistrat in evidentele contabile, achizitii de marfuri si a dedus TVA; in baza facturilor emise de R societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile achizitii de bunuri si a dedus TVA.

Din analiza situatiei privind neconcordanțele, rezultate urmare depunerii de catre Societatea X a Declaratiilor informative(formular 394) , organele de inspectie fiscala au constatat ca in declaratia depusa pe semestrul I din anul 2011, aceasta a declarat achizitii de la Societatea I, mai putin cu suma de.. si TVA aferenta in valoare de....

Din documentele prezentate in timpul controlului s-a constatat ca de la furnizorul I, societatea contestatoare a achizitionat diverse programe informatice in valoare de.. din care TVA.., materiale consumabile -corpuri iluminat tablou, dulap distributie, manson, diferite tipuri de cabluri, becuri din care TVA. In vederea justificarii achizitiilor societatea a prezentat Contractul de furnizare programe, facturi , avize de insotire a marfurilor , notele de intrare receptie , care in majoritatea cazurilor nu sunt semnate pentru primirea marfurilor.

Urmare verificarii modalitatii de decontare a achizitiilor in cauza, organele de inspectie fiscala au constatat ca decontarea s-a efectuat prin transfer bancar; in majoritatea cazurilor , in ziua platii facturii de catre Societatea N, X a efectuat plata catre Societatea I.

Din mijloacele de proba administrate in cauza(Procesul verbal de control incrucisat si Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere, intocmite urmare verificarii fiscale a Societatii I, procesul verbal intocmit de organele de control din cadrul Directiei Regionale Antifrauda urmare verificarii Societatii R) organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de X de la furnizorii I si R, nu sunt reale.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca, in speta s-a realizat un circuit de documente care disimuleaza realitatea pentru crearea aparentei unor operatiuni care de fapt nu au existat; scopul acestor tranzactii a fost de a crea in mod artificial cheltuieli si TVA deductibila iar facturile in baza carora SOCIETATEA X a inregistrat in contabilitate cheltuieli deductibile fiscal si TVA deductibila nu reflecta operatiuni reale si nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative, asa cum prevede art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Astfel, organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile in cauza in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata iar in temeiul art.21 alin.(1) si art.21 alin(4) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorii I si R iar in temeiul art.19 coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ, au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta bazei impozabile inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea I si Societatea R, care nu au calitatea de document justificativ.

In drept, in materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal,

din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

coroborat cu prevederile pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , aprobate prin H.G. nr.44/2004 , potrivit carora:

"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, care dispun:

-art.21

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

[...]

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

Potrivit pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din Cod:

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Din prevederile legale enunțate se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil , respectivele sume trebuind să aibă la baza documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată,:

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în

momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează pe baza de documente justificative. Cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Se reține că, înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare efectuării unei operațiuni economico-financiare conform reglementărilor contabile este o operațiune distinctă de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal.

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

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

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

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

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enunțate se reține că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acestuia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se reține totodată că, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor

economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea; forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.134, art.134[^], art.134[^]2, art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2011-2015, potrivit cărora:

-art.134

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

-art.134[^]1

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

-art. 134[^]2

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;

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

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144[^]1;”

-art.146

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

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

La art.147[^]1 din Codul fiscal se prevede:

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

Având în vedere prevederile legale incidente în speță se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul conditionează acordarea

dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

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

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

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. "

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, si anume:

"19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

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

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

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

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

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune."

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Pe perioada 2010-2015, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emise de Societatea I si Societatea R.

Se retine ca, de la Societatea I, societatea contestatoare a efectuat achizitii de programe informatice din care TVA, materiale consumabile -corpuri iluminat tablou, dulap distributie, manson, diferite tipuri de cabluri, becuri... din care TVA...

De la Societatea R, societatea contestatoare, pe perioada 2011-2013, a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfuri.. si TVA .. .

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale cu privire la achizitiile efectuate de Societatea X, organele de inspectie fiscala au administrat mijloacele de proba, in conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au analizat situatia privind neconcordantele rezultate urmare depunerii de catre Societatea X a Declaratiilor informative(formular 394) existenta in baza de date ANAF si au constatat ca, in Declaratia depusa pe semestrul I din anul 2011, aceasta a declarat achizitii de la Societatea I, mai putin cu suma de... si TVA aferenta

Organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate in timpul controlului si au constatat ca:

-achizitiile efectuate de la Societatea I au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare dar nu au fost raportate in declaratiile informative formular 394.

-achizitiile efectuate de la Societatea I constand in programe informatice precum si majoritatea materialelor electrice au fost vandute de Societatea X catre Societatea N;

Cu privire la modul de decontare al achizitiilor in cauza, organele de inspectie fiscala au constatat ca decontarea s-a efectuat prin transfer bancar, in majoritatea cazurilor, in ziua platii facturii de catre Societatea N, X a efectuat si plata catre Societatea I.

In timpul controlului, in vederea justificarii achizitiilor efectuate de la Societatea I, societatea contestatoare a prezentat in sustinere Contractul de furnizare programe, facturi, avize de insotire a marfurilor, notele de intrare receptie, care in majoritatea cazurilor nu sunt semnate pentru primirea marfurilor.

Urmare analizarii facturilor de achizitii a marfurilor, prezentate de societate in timpul controlului precum si destinatia achizitiilor s-au constatat urmatoarele:

Spre exemplu:

-Cu factura societatea a achizitionat diferite tipuri de cabluri in valoare de.. plus TVA de la Societatea I.

In vederea justificarii consumurilor, societatea a prezentat doua facturi:

-factura emisa catre Societatea H reprezentand contravaloare lucrari executate conform Contractului in valoare de ... si TVA in valoare ...Situatia de lucrari executate conform contractului mai sus mentionat este din data de ... inainte de data efectuarii achizitiei de marfa de la Societatea I.

-factura emisa catre Societatea T reprezentand contravaloare lucrari executate conform Contractului in valoare de.. lei si TVA in valoare de.. lei.Situatia de lucrari executate conform contractului mai sus mentionat este din data de.., inainte de data efectuarii achizitiei de marfa de la Societatea I.

-Cu factura societatea a achizitionat cabluri de diferite dimensiuni si mansonii in

valoare de.. si TVA in valoare.. de la catre Societatea I.

In vederea justificarii consumurilor societatea contestatoare a prezentat factura emisa catre Societatea N reprezentand cabluri si mansoni si TVA inainte de data efectuarii achizitiei de marfa de la Societatea I.

-Cu factura, societatea a achizitionat cantitatea de cablu de diferite tipuri , de la Societatea I, pentru care societatea a justificat consumul cu urmatoarele documente:

-factura prin care s-a vandut cantitatea de.. de cabluri, , catre Societatea M , pe factura nespecificandu-se numele delegatului si mijlocului de transport;

-factura emisa catre Societatea T reprezentand contravaloare lucrari executate conform Contractului. Situatia de lucrari executate conform contractului mai sus mentionat este din data de ..., inainte de data efectuarii achizitiei de marfa de la Societatea I;

-factura reprezentand lucrari executate conform Contractului . Situatia de lucrari executate conform contractului mai sus mentionat este din data de.. in aceeasi data cu achizitia de marfa efectuata de la Societatea I ;

-Cu factura societatea contestatara a achizitionat cabluri, releu, contractor de la Societatea I, societatea justificand consumul acestor materiale cu urmatoarele documente:

-factura reprezentand contravaloare cabluri si contractoare , emisa catre Societatea N, fara a se mentiona mijlocul de transport si persoana care a efectuat expeditia;

-factura reprezentand contravaloare cabluri si contractoare, emisa catre Societatea N fara a se mentiona mijlocul de transport si persoana care a efectuat expeditia;

-factura emisa catre E, inainte de efectuarea achizitiei de marfa de la Societatea I;

-factura emisa catre E inainte de efectuarea achizitiei de marfa de la Societatea I;

De asemenea, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale cu privire la furnizorii de marfa, organele de inspectie fiscala au utilizat informatiile existente in baza de date ANAF si au constatat :

Cu privire la Societatea I, furnizor de programe informatice materiale electrice, din baza de date ANAF rezulta ca aceasta a fost infiintata in anul 2007 , are obiectul de activitate declarat este "Comert cu ridicata nespecializat" , cod CAEN 4690 ,iar conform ultimului bilant depus activitatea societatii a fost "Intermedieri in comertul cu produse alimentare , bauturi si tutun", cod CAEN 461.

Din informatiile existente in baza de date ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2012, Societatea I a fost supusa unei inspectii fiscale care s-a finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere, acte aflate la dosarul contestatiei.

Din Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere, rezulta ca:

Societatea I a efectuat achizitii intracomunitare de la firme din Ungaria firme din Austria, marfurile fiind vandute catre societati din Romania.

Cu ocazia controlului efectuat la acesta societate , organele de inspectie fiscala au verificat realitatea si legalitatea achizitiilor ; in timpul controlului Societatea I nu a putut justifica modalitatea de transfer a bunurilor facturate , respectiv transportarea si depozitarea acestor bunuri in sensul ca nu au fost prezentate comenzi, foi de transport, FAZ. Pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor efectuate, societatea a contabilizat intrarea marfurilor ca fiind de la SC B.

De asemenea s-a constatat ca achizitiile din interiorul tarii au fost efectuate tot de la SC B.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale,

s-a efectuat control incrucisat la SC B, in urma caruia a fost incheiat Procesul verbal .

Din Procesul verbal , incheiat de organele de inspectie fiscala SC B, rezulta ca societatea nu a depus deconturi de TVA, declaratii de impozite si taxe, declaratii recapitulative incepand cu luna iulie 2010 si ca nu a putut fi identificata la sediul social declarat; administratorul societatii este persoana fizica , cu cetatenie ungara.In urma discutiei telefonice avute cu sotia administratorului , aceasta a transmis prin posta decontul de TVA pe trimestrul IV 2010 si prin fax jurnalele de cumparari.

Organele de inspectie fiscala au identificat ca in baza de date a ORC, numarul de telefon al Societatii B este acelasi cu numarul de telefon al Societatilor D si Societatea S.

Din documentele puse la dispozitia organului de inspectie fiscala -jurnale de cumparari si vanzari-cu ocazia controlului incrucisat, organele de inspectie fiscala au constatat ca toate achizitiile de marfa efectuate de Societatea B au fost de la Societatea S si toate vanzarile s-au efectuat catre Societatea I.

Din procesul verbal incheiat, rezulta ca nu s-a putut identifica natura tranzactiilor efectuate si realitatea acestora.Din consultarea bazei de date a ORC rezulta ca Societatea S si B sunt infiintate in aceeasi data si au acelasi obiect de activitate ;

-incepand cu noiembrie 2012, B este declarata inactiva, urmare neindeplinirii obligatiilor declarative.

-din aprilie 2013 societatea este dizolvata cu lichidare-radiata;

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca a fost efectuat un control incrucisat si la Societatea S , intocmindu-se procesul verbal din care rezulta ca:

-reprezentantul legal al societatii nu a fost gasit la sediul societatii; in raspunsul furnizat de ORC prin adresa se face mentiunea de "sediul expirat" al societatii.

-administratorul societatii nu a raspuns la societatea organelor de control;

-in baza de date SI INFOPC rezulta ca S este declarata in stare de insolvabilitate din mai 2011;

-din analiza neconcordantelor rezultate din aplicatia informatica ce gestioneaza declaratia informatica 394 , s-a constatat ca societatea a avut achizitii de la Societatea F , societate declarata ca inactiva din octombrie 2010 urmare neindeplinirii obligatiilor declarative;

In actul administrativ fiscal incheiat, se mentioneaza ca nu se poate stabili verificarea realitatii tranzactiilor economice dintre Societatea S si Societatea B, Societatea S este singurul furnizor al Societatii B si Societatea I este singurul client.

De asemenea, la dosarul cauzei se afla si Procesul verbal de control incrucisat intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP la Societatea I din care rezulta ca s-au verificat achizitiile intracomunitare efectuate de Societatea I de la societatile din Ungaria si China si s-a constatat ca:

-in declaratia vamala anexata langa factura nu este inregistrat calculul drepturilor vamale, taxa vamala si TVA, nu au fost prezentate documente care sa ateste plata taxei catre importator.

-nu s-a putut justifica transportul marfurilor achizitionate, Societatea I nu are contract rutier de marfuri incheiat cu unitati specializate in transport auto (operator de transport rutier); CMR-urile anexate nu sunt numerotate, semnatura reprezentantului si stampila operatorului de transport respectiv semnatura reprezentantului si semnatura destinatarului sunt identice.

Din Nota explicativa luata administratorului cu ocazia controlului incrucisat, rezulta ca mijloacele de transport cu care s-a efectuat transportul precum si conducatorii auto au fost inchiriate de la Societatea D.

Din documentele prezentate de Societatea I, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta nu dispune de licenta de transport rutier public de marfuri in trafic

international acordata de Autoritatea Rutiera Romana ; nu exista decontari ale transportului, nu s-au emis delegatii, nu au fost prezentate documente justificative privind achizitiile de combustibil necesar acestor transporturi, nu exista documente privind taxele de drum achitate, nu s-au intocmit foi de parcurs.

-din declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare din luna martie 2011, s-a constatat ca Societatea I a declarat achizitii din Ungaria iar partenerul comunitar nu apare cu livrari de bunuri.

-societatea este in faliment din noiembrie 2013.

Prin urmare, s-a constatat ca nu se cunoaste provenienta achizitiilor efectuate de Societatea X de la furnizorul I in conditiile in care furnizorul I nu probeaza cu documente realitatea achizitiilor efectuate de la partenerii intracomunitari Ungaria, precum si de la Societatea B.

Mai mult, din documentele mai sus prezentate rezulta ca atat partenerii intracomunitari cat si Societatea B nu au declarat livrarile efectuate catre Societatea I, furnizorul Societatii X.

In Raportul de inspectie fiscala, se specifica faptul ca achizitiile efectuate de la Societatea I au fost facturate de Societatea X catre clientul N; facturile emise in lunile februarie, martie si mai 2011 catre Societatea N reprezinta contravaloare programe informatice si TVA aferenta , diferenta reprezentand contravaloare materiale electrice conform facturilor emise de societatea contestatoare catre acest client in lunile ianuarie, martie, mai noiembrie si decembrie 2011.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au luat nota explicativa reprezentantului legal al Societatii X cu privire la mijloacele de transport cu care s-au transportat marfurile achizitionate, unde au fost depozitate si cine le-a receptionat; prin raspunsul formulat , administratorul societatii specifica faptul ca "marfa comandata de N a fost livrata direct catre beneficiar fara depozitari, iar cele utilizate de noi au fost depozitate la sediu" precum ca si marfa a fost primita in gestiune de administrator.Nu s-au specificat mijloacele de transport cu care au fost efectuate aceste livrari.

Cu privire la achizitiile efectuate de Societatea X, pe perioada 2011-2013, de la furnizorul R, urmare administrarii mijloacelor de proba, s-a constatat ca:

Urmare controlului operativ efectuat de catre Directia Regionala Antifrauda, la R, a fost incheiat Procesul verbal, din care rezulta ca in perioada 01.01.2013-30.01.2014, societatea R a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfari de la T Cehia, care ulterior au fost comercializate catre clienti din Romania printre care si Societatea X.

Urmare verificarii, inspectorii antifrauda au constatat ca operatiunile derulate intre Societatea R si T sunt fictive deoarece cele 45 de facturi de achizitie nu au calitatea de document justificativ in conditiile in care acestea nu reflecta in fapt operatiuni reale .

In actul de control se specifica faptul ca prin adresa inregistrata la DRAF, DGAF-Directia de Investigatii Fiscale a comunicat faptul ca in urma verificarilor efectuate de catre Administratia fiscala Cehia s-a constatat faptul ca:

"Societatea T are sediul fictiv la adresa...Societatea nu are angajati. Societatea nu a raportat niciun sediu permanent si nu detine site-uri pe internet .Societatea nu coopereaza cu autoritatile fiscale.Documentele sunt livrate la casuta postala dar nimeni nu raspunde.Directorul executiv al societatii este....Administratorul societatii este suspect de fraudă carousel .Astfel, societatea nu coopereaza cu autoritatile fiscale si nu a prezentat documentele solicitate..."

In Procesul verbal, cu privire la livrarile efectuate de catre Societatea R catre Societatea X , inspectorii antifrauda specifica faptul ca :

In perioada 01.01.2013-30.01.2014, catre clientul X s-au facturat marfuri ; delegatul in scris pe facturile de livrare este.. iar mijloacele de transport sunt...

Prin nota explicativa data de administrator cu mandat in perioada 24.11.2010-30.06.2015 la Societatea R declara ca marfurile inscrise in facturile de aprovizionare de la T au fost facturate catre societatile.... X...

Tot prin Nota explicativa data.. declara ca"Clientii au solicitat marfurile pe baza comenzilor pe care ni le-au inmanat si ca persoanele de contact din partea clientilor au fost ... pentru Societatea X".

In Procesul verbal incheiat la Societatea R, urmare constatarilor efectuate, inspectorii antifrauda mentioneaza ca aspectele constatate conduc la suspiciunea rezonabila ca toate tranzactiile inregistrate de la societatea T Cehia precum si tranzactiile privind aceleasi marfuri care apar ca fiind livrate catre societatile... Xnu reflecta realitatea iar scopul inregistrarii acestora ar putea fi crearea unei premise de legalitate a operatiunilor comerciale derulate cu T respectiv cu societatile... X.Cele 45 facturi de achizitie de la T si cele 142 de facturi de livrare emise de Societatea R, nu pot dobandi calitatea de documente justificative deoarece acestea nu reflecta in fapt operatiuni reale.

Inspectorii antifrauda specifica faptul ca prin emiterea de documente care nu au la baza operatiuni reale s-a realizat disimularea realitatii, prin crearea aparentei existentei unor operatiuni care in fapt nu au existat, avand ca scop crearea de avantaje financiare pentru persoanele fizice/juridice implicate in circuitul evazionist si diminuarea disponibilitatilor financiare pentru societatile implicate in lantul tranzactional.

Totodata s-a constatat ca, R a efectuat achizitii de marfuri si de la Y, intrari care in urma controalelor efectuate la aceasta societate s-au demonstrat a fi fictive, neputandu-se identifica intrari de bunuri care sa se fi putut livra ulterior catre X.

Astfel, urmare verificarii documentelor prezentate de societate in timpul controlului precum si administrarii mijloacelor de proba in conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare respectiv solicitarea de informatii din partea contribuabilului prin nota explicativa, utilizarea informatiilor existente in baza de date ANAF cu privire la contribuabil precum si furnizorii acestuia, folosirea inregistrurilor respectiv actele incheiate de organele de inspectie fiscala urmare verificarii fiscale a furnizorului I precum si informatiile din controalele incrucisate realitate la furnizorii de marfa ai Societatii I, procesul verbal intocmit de inspectorii antifrauda la furnizorul R, din coroborarea acestor probe, organele de inspectie fiscala au constatat ca s-a realizat un circuit de documente care disimuleaza realitatea pentru crearea aparentei unor operatiuni care de fapt nu au existat.Scopul acestor tranzactii a fost de a crea in mod artificial cheltuieli si TVA deductibila iar facturile in baza carora SOCIETATEA X a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal si TVA deductibila nu reflecta operatiuni reale si nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative, asa cum prevede art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, deoarece nu s-a putut stabili provenienta marfii.

Mai mult, din analiza mai sus prezentata, furnizorii Societatilor I si R care ulterior au facturat bunurile catre Societatea X nu au declarat operatiunile la organele fiscale teritoriale.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de

document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

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

Or, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu sunt in concordanta cu realitatea in conditiile in care s-a dovedit ca , furnizorii de marfurii I, R, la randul lor, nu au probat cu documente justificative achizitiile efectuate atat de la societatile intracomunitare din Ungaria, Cehia cat si din Romania.

Dupa cum au precizat si inspectorii antifrauda in Procesul verbal incheiat la Societatea R, facturile de achizitie de la T si facturi de livrare emise de Societatea R catre clientii acesteia printre care si Societatea X, nu pot dobandi calitatea de documente justificative deoarece acestea nu reflecta in fapt operatiuni reale.

De asemenea, in Raportul de inspectie fiscala intocmit de organele de inspectie fiscala la Societatea I se specifica faptul ca exista suspiciunea ca facturile fiscale emise de Societatea B sunt fictive, au fost emise pentru justificarea TVA deductibila in contabilitatea societatii respectiv pentru neplata TVA pentru vanzarile efectuate.

Prin urmare, nici facturile de livrare emise de Societatea I si Societatea R catre Societatea X nu au calitatea de document justificativ in conditiile in care nu se probeaza realitatea achizitiilor.

In aceste conditii, facturile privind achizitia marfii de la Societatea I si Societatea R, inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X nu au calitatea de document justificativ prin care sa se probeze realitatea operatiunilor.

Prezentarea de facturi nu este suficienta pentru a demonstra realitatea operatiunilor in conditiile in care s-a constatat ca facturile in cauza sunt fictive, aceste facturi fiind emise de furnizori care la randul lor nu au probat cu documente realitatea operatiunilor.

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

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, in care furnizorii inscrisi pe facturi nu au declarat operatiunile si nu au depus deconturi de TVA si aceasta taxa nu a fost colectata la bugetul de stat se precizeaza:

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

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

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

documente justificative privind realitatea achizițiilor.

Curtea Europeană de Justiție în cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling, referitor la dreptul de deducere a TVA, s-a pronunțat în sensul ca:

"atunci când se constată, ținând cont de factorii obiectivi, că aprovizionarea a fost făcută de un contribuabil care a știut sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția făcută de el, a participat la o operațiune de care este legată o evaziune fiscală aferentă plății TVA, este de competența tribunalului național să refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului plătit. "

Din jurisprudența Curții Europene de Justiție - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu trebuie luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația "normală" care ar fi existat în prezența acestui artificiu va fi restabilită.

În cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca răspuns la cererile de hotărâri preliminare formulată de High Court și VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester, Curtea Europeană de Justiție, în conformitate cu observațiile făcute de comisie, prezintă condițiile pentru deducerea TVA în cazul în care tranzacțiile constituie o practică abuzivă și anume;

"Directiva a șasea trebuie interpretată ca interzicând orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA plătită în amonte dacă tranzacțiile din care acest drept derivă dintr-o practică abuzivă. Pentru a fi în prezența unei practici abuzive este necesar, în primul rând ca tranzacțiile în cauză, indiferent de aplicarea formală a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale directivei a șasea sau a legislației naționale care o transpune să aibă ca efect obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor prevederi. În al doilea rând trebuie de asemenea să rezulte dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esențial al acestor tranzacții este obținerea unui avantaj fiscal."

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

Din jurisprudența Curții Europene de Justiție rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA și totodată cheltuieli, aceste tranzacții nu trebuie luate în considerare, acestea trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, urmare verificarilor efectuate la furnizorul I, organele de inspectie fiscala au formulat Sesizare penala care a fost inaintata Parchetului de pe langa Judecatoria pentru a stabili existenta sau inexistenta elementelor constitutive ale infractiunii prevazute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea si in cazul Societatii X, urmare constatarilor din actul administrativ fiscal contestat, organele de inspectie fiscala au formulat Sesizare penala care a fost inaintata Parchetului de pe langa Tribunal pentru a stabili existenta sau inexistenta elementelor constitutive ale 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. Sesizarea penala impreuna cu Decizia de impunere, Raportul de inspectie fiscala , Procesul verbal precum si anexele aferente, fac obiectul dosarului penal ce se afla in curs de solutionare pe rolul Parchetului de pe langa Tribunal.

Prin adresa, Serviciul Solutionare Contestatii 2 din cadrul D.G.R.F.P.a solicitat Parchetului de pe langa Tribunal informatii referitoare la stadiul solutionarii dosarului penal, insa pana la emiterea prezentei decizii aceste informatii nu ne-au fost furnizate de Parchetul de pe langa Tribunal.

Prin urmare , se retine ca organele de cercetare penala, atat in cazul furnizorului I cat si Societatii X, fac cercetari in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Organul de solutionare a contestatiei in acord cu jurisprudenta europeana si nationala considera ca dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decat in baza unei premise clare si certe, aceea a realitatii si valabilitatii tranzactiilor dintre societatea contestatoare si furnizorii sai fapt care, in speta nu a putut fi probat in conditiile in care potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala si administrarii mijloacelor de proba s-a constatat ca documentele prezentate de societate nu sunt intocmite in conformitate cu prevederile legale (lipsa semnatura de primire pe facturi, avize de insotire a martii , note de receptie, facturi emise de societate catre clientii sai inainte de a efectua achizitia marfii) si mai mult facturile inregistrate in evidentele contabile ca fiind emise de furnizorii I si R nu pot dobandi calitatea de document justificativ deoarece acestea nu reflecta operatiuni reale in conditiile in care s-a constatat ca insasi achizitiile de bunuri efectuate de furnizorii I si R, care ulterior au fost livrate societatii contestatoare, nu au la baza documente care sa probeze realitatea tranzactiilor.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, din actele intocmite de organele de inspectie fiscala urmare verificarii Societatii I, rezulta ca s-a constatat ca achizitiile de marfuri efectuate de catre acesta societatea de la furnizorii intracomunitari din Ungaria, Austria nu au la baza documente justificative care sa probeze realitatea operatiunilor ; in timpul controlului Societatea I nu a putut justifica modalitatea de transfer a bunurilor facturate , respectiv transportarea si depozitarea acestor bunuri in sensul ca nu au fost prezentate comenzi, foi de transport, FAZ. Pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor efectuate, Societatea I a contabilizat intrarea marfurilor ca fiind de la SC B.

Cu privire la achizitiile de bunuri efectuate de I de la Societatea B, urmare controlului incrucisat efectuat si informatiile existente in baza de date ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea B nu a depus deconturi de TVA, declaratii de impozite si taxe, declaratii recapitulative incepand cu luna iulie 2010 si ca nu a putut fi identificata la sediul social declarat; administratorul societatii fiind persoana fizica cu cetatenie ungara.

In ceea ce privesc achizitiile efectuate de Societatea R de la Societatea T din Cehia,(societate suspectata de frauda carousel conform informatiilor primite de la Administratia fiscala din Cehia) din actul de control intocmit de inspectorii antifrauda rezulta in mod clar ca tranzactiile inregistrate de Societatea R precum si tranzactiile privind aceleasi marfuri care apar ca fiind livrate catre societatile ...printre care si Societatea X nu reflecta realitatea iar scopul inregistrarii acestora ar putea fi crearea unei premise de legalitate operatiunilor derulate de acesta societate cu T respectiv cu clientii acesteia ...printre care si X.

Prin urmare, in mod legal, organele de inspectie fiscala au specificat in actul de control ca exista indicii ca tranzactiile inregistrate in evidentele contabile nu sunt reale, chiar daca au constatat ca s-au livrat marfuri catre clienti si ca exista marfuri in stoc, in speta nefacandu-se dovada provenientei bunurilor.

Mentionam ca Procesul verbal, la care face referire societatea contestatoare in contestatia formulata, a fost intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. in conformitate cu prevederile art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , acesta reprezentand act de sesizare a organelor de urmarire penala si a fost anexat Sesizarii penale, care face obiectul dosarului penal aflat in curs de solutionare pe rolul Parchetului de pe langa Tribunal.Constatarile din Procesul verbal au fost preluate si in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia declaratia formular 394 ar fi fost corectata printr-o declaratie rectificativa nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care la dosarul contestatiei nu a fost prezentata o declaratie rectificativa pe semestrul I 2011, din care sa rezulte ca societatea ar fi declarat si achizitii de la Societatea I.

Procesul verbal , mentionat in actul care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, s-a intocmit cu ocazia identificarii faptice , prin sondaj, a stocului de marfa din depozitul societatii, neconstatandu-se diferente; acesta nu a stat la baza intocmirii Deciziei de impunere, contestata, si nu contine mentiuni cu privire la Declaratia 394 cum sustine societatea contestatoare in contestatia formulata.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia achizitiile efectuate de la Societatea I si R au fost comercializate catre clientii..., in evidentele contabile inregistrand venituri impozabile si TVA ,nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care nu s-a probat realitatea si legalitatea tranzactiilor si nu s-a facut dovada provenientei marfii inregistrata in evidentele contabile ale societatii, in conditiile in care, dupa cum am aratat si mai sus, urmare controalelor incrucisate si informatiilor din baza de date ANAF "FISNET" s-a constatat ca furnizorii in cauza nu probeaza cu documente realitatea operatiunilor.

Argumentul societatii contestatoare ca detine documente justificative (facturi, avize de insotire a marfii, CMR-uri) prin care face dovada intrarii in gestiune a marfii nu poate fi primit in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care urmare analizarii documentelor s-a constatat ca acestea nu poarta semnatura de primire a marfii si mai mult s-a constatat ca facturile in cauza nu pot dobandi calitatea de document justificativ deoarece nu reflecta in fapt operatiuni reale, in conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi.

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

In conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, mai sus enuntat, documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-a intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile, de unde rezulta ca se instituie o responsabilizare a celor doua parti implicate intr-o tranzactie.

Criticile aduse de societatea contestatoare, in contestatia formulata, au fost prezentate de catre aceasta si in "Punctul de vedere" fata de proiectul raportului de inspectie privind controlul fiscal efectuat, deus de societate la discutia finala, au fost analizate de organele de inspectie fiscala, concluziile fiind prezentate la pct.2 al cap.IV "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul".

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

Nici cu ocazia sustinerii orale a contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat argumente suplimentare fata de cele prezentate in contestatia formulata si de asemenea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

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

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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."

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

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

d) dovezile pe care se întemeiază;"

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

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea

dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

In conditiile in care contestatoarele nu au prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar pentru determinarea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au avut in vedere documentele societatii, informatiile din baza de date ANAF, informatiile transmise de organele fiscale urmare controalelor efectuate la furnizorii de marfuri se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de furnizorii Societatea I si Societatea R si au respins la deductibilitate cheltuielile privind marfurile si TVA deductibila inregistrate in evidentele contabile in baza acestor facturi, pe perioada 01.01.2010-31.12.2015.

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

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

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

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, informatiilor transmise de alte organe de control, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

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

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

Iar potrivit art.7 din acelasi act normativ

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , faptul ca in cauza in speta nu se face dovada realitatii operatiunilor iar argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile privind marfurile, inregistrate in evidentele contabile, pe perioada 01.01.2010-31.12.2015, in baza facturilor care au inscrise la rubrica furnizor Societatea I si Societatea R.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor privind marfurile organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe perioada 2010-2015 si au stabilit suplimentar de plata impozitul pe profit prin Decizia de impunere, in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.17

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

-art.19

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea se retine ca in mod legal, prin Decizia de impunere , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA de plata asupra bazei impozabile, urmare respingerii la deductibilitate a TVA inregistrata in evidentele contabile in baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ, pentru care nu s-a probat realitatea operatiunilor.

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

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

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

“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;”

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de societatea X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA .

C).Referitor la solicitarea societatii X, de sustinere orala a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,

cu modificarile si completarile ulterioare, mentionam ca aceasta a fost acordata si a avut loc in data de... la sediul organului de solutionare a contestatiei cu participarea reprezentantului legal al societatii , participarea organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, sustinerile partilor fiind consemnate in Minuta inregistrata la D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii, incheiata cu aceasta ocazie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X-IN FALIMENT, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la suma totala de.. , care se compune din:

- impozit pe profit;
- TVA;

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