



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**
**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili**
Serviciul Soluționare Contestatii



Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București
Tel: 021 4089450
Fax: 021 4089301
e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 74 / 30 .06.2017
privind soluționarea contestației depuse de
SC X SRL
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestatii
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC 1165/24.04.2017

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. X/24.04.2017, asupra contestației formulate de **SC X SRL** cu sediul social în X, Calea X, nr. X, jud. X, având CUI X, prin reprezentantul legal dl. X, în calitate de administrator al societății.

Societatea solicită anularea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017 și a anexei acesteia, reprezentând „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”, emise în baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. X/20.01.2017 de către Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, urmare a verificării taxei pe valoarea adăugată de către organele de inspectie fiscala, perioada verificată fiind 01.10.2009 - 31.12.2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de nemodificare a bazei

de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, împreuna cu anexa acesteia, cuprinzând „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale” au fost comunicate societatii in data de **03.02.2017**, iar contestatia a fost transmisă prin poștă în data de **21.03.2017**, conform ștampilei aplicată de Oficiul Postal pe plicul aflat în original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speța sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, X SRL la data depunerii contestatiei figurand la pozitia nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrati de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selectie prevazute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016*”, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit sa solutioneze contestatia formulata de X SRL.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, împreună cu anexa acesteia, cuprinzând „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale” emise de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. X/20.01.2017, X SRL sustine urmatoarele:

Petenta sustine ca taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta achizitiei a 3 rotori turbina si compresori axiali, reprezentand obligatie suplimentara de plata provenind din nerecunoasterea acestei achizitii de catre organele de inspectie fiscala, fapt ce a dus la calculul de accesorii in valoare totala de X lei, din care majorari/dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, a fost stabilita de organele de inspectie fiscala in mod nelegal si netemeinic.

Societatea X SRL a inregistrat in evidenta contabila factura nr. X/26.04.2013 emisa de X SRL, in valoare de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand achizitionarea a 3 rotori turbina si compresori axiali. In data de 18.06.2013, societatea a intocmit Nota de receptie si constatare de diferente nr. X. Totodata, X SRL a intocmit adresa catre SC X SRL prin care

i-a comunicat faptul ca detine un numar de 3 rotori aferenti turbo-compresorului de gaz sinteza 103J din cadrul fabricii de amoniac Kellogg, precizand ca in situatia in care exista interes pentru aceste piese, se va face oferta de pret, urmand ca plata sa se faca in ingrasaminte chimice livrabile pana la finele anului 2013.

Astfel, achizitia rotorilor s-a efectuat in scopul derularii de operatiuni comerciale, taxabile din punct de vedere al TVA, pentru care SC X SRL este autorizata potrivit Actului Constitutiv si Certificatului Constatator nr. X/13.03.2012, incadrabila in codul CAEN X „Comert cu ridicata al altor masini si echipamente”. Astfel, societatii ii sunt aplicabile dispozitiile art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a), precum si art. 138 lit. b) referitor la ajustarea deducerii de TVA, coroborat cu dispozitiile art. 134² lit. b) din Codul Fiscal, in cazul in care bunurile sunt returnate furnizorilor.

Ulterior, X SRL a transmis catre societatea X SRL adresa nr. X/11.07.2013 privind notificarea rezilierii contractului de vanzare-cumparare incheiat cu aceasta, motivul fiind acela ca societatea „ se afla in imposibilitatea de a achita bunurile ce fac obiectul contractului (.....), fara alte obligatii in sarcina SC X SRL”.

In baza avizului de insotire a marfii nr. X/12.07.2013 si a Procesului Verbal de Predare-Primire intocmit in data de 17.07.2013, societatea a predat catre SC X SRL cele 3 bucati rotor.

In evidenta contabila a societatii a fost inregistrata factura de stornare nr. X/19.09.2013 emisa de X SRL in valoare de (-) X lei, din care TVA in suma de (-) X lei, privind returul a 3 bucati rotor.

In anul 2015, societatea a facut obiectul primei inspectii fiscale care a avut drept obiect verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.10.2009-31.12.2013, fiind supusa verificarii si operatiunea prin care s-au achizitionat cei 3 rotori de la SC X SRL. Urmare inspectiei, societatii i-a fost comunicata Decizia de impunere nr. F-MC X/12.08.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/12.08.2015, acte administrative care au fost contestate de societate in data de 12.10.2015. Contestatia a fost solutionata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, fiind emisa Decizia nr. X/28.12.2015 privind solutionarea contestatiei depuse de SC X SRL Bacau. In continutul Deciziei nr. X/28.12.2015, organul de solutionare a contestatiei a decis Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. F-MC X/12.08.2015 pentru suma de X lei reprezentand accesorii aferente TVA, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare pentru aceleasi operatiuni, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de obligatie fiscala.

Societatea considera ca, desi organul de solutionare a contestatiei a decis desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. F-MC X/12.08.2015 pentru suma de X lei, reprezentand accesorii aferente TVA, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a operatiunii, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de obligatie fiscala, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si cele precizate prin respectiva decizie de solutionare a contestatiei si, totodata, sa aiba in vedere si sa analizeze argumentele contestatarului, cat si toate documentele relevante in vederea clarificarii starii de fapt fiscale, acestea nu au respectat decizia de solutionare si au procedat, din punctul de vedere al societatii, la o reverificare fiscala conform art. 128 din Legea nr. 207/2015, fara niciun temei legal.

Din continutul RIF nr. F-MC X/20.01.2017 reiese ca organele de inspectie fiscala, in mod total nelegal si abuziv, nu au respectat prevederile legale aplicabile in speta, nerecunoscand operatiunea de achizitie, in baza art. 11 alin. (1) si art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, desi aceste incadrari au fost demontate si considerate fara temei de catre organul de solutionare in dispozitivul deciziei de solutionare a contestatiei. De asemenea, organele de inspectie au considerat in mod eronat ca organul de solutionare i-a investit sa verifice realitatea acestei operatiuni, investire care nu rezulta din Decizie, din contra, organul de solutionare confirma ca realitatea operatiunii a fost stabilita in RIF-ul contestat. Totodata, organul de inspectie nu a tinut cont si nu a avut in vedere analiza argumentelor societatii si nici a unui document extrem de relevant, respectiv Ordonanta de clasare data de procuror in dosarul nr. X/P/2015, ca urmare plangerii penale formulate de ANAF-DGAMC, dosar in care a fost investigata si aceasta operatiune, avand la baza si doua rapoarte de expertiza solicitate de organul de cercetare penala, una tehnica si una fiscala, din care rezulta ca SC X SRL a respectat prevederile legale in materie privind dreptul de deducere.

Alt considerent pentru care societatea sustine ca inspectia fiscala s-a desfasurat in mod abuziv, nelegal si netemeinic, este acela ca, urmare verificarilor efectuate in amonte, au fost identificate tranzactii intre diverse societati cu aceste produse, sau produse similare, iar undeva, pe lant, acestea ar fi fost tranzactionate „la un pret de piata derizoriu” stabilit in urma unui raport de evaluare „comandat de nu stim cine si nu stim pentru ce”, iar organele fiscale, in loc sa sesizeze ca acea tranzactie este anulabila conform art. 1665 din Codul civil, au considerat oportun sa reconsidere tranzactia societatii la acel pret derizoriu. De asemenea, au fost ignorate

toate actele si documentele mentionate in cuprinsul contestatiei, intervenind abuziv in relatia comerciala dintre doi operatori economici neafiliati.

Astfel, contestatara considera ca a aplicat corect legislatia fiscala, prin ajustarea TVA la data returului de bunuri, in baza facturii de storno emisa de furnizor in conditiile art. 138 lit. b), coroborat cu prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce si urmatoarele argumente:

- toate inregistrarile ce fac obiectul prezentei contestatii respecta prevederile legale in materie;
- operatiunile pot fi identificate pe teren cu usurinta;
- este contrar legislatiei europene ca organele fiscale sa judece o operatiune efectuata de o persoana impozabila luand in considerare intentia unei alte persoane decat cea in discutie (Curtea Europeana);
- luarea unor masuri cu implicatii economice negative asupra unui contribuabil doar pe baza unor supozitii si fara a lua in considerare prevederile legale este un abuz;
- fiecare operatiune trebuie privita separat si nu prin prisma intregului lant din care face parte (Curtea Europeana);
- avand in vedere cifra de afaceri si sumele importante pe care societatea le achita la termenul legal stabilit catre bugetul general consolidat al statului, dar si rezultatul verificarilor intreprinse cu ocazia inspectiei fiscale si mentionate in raport, in sistemul VIES si Autoritatea Nationala a Vamilor sunt elemente reale ce pot fi luate in calcul , oferind o imagine a seriozitatii si corectitudinii SC X SRL, supozitiile negasindu-si locul.

Avand in vedere argumentele prezentate, X SRL solicita anularea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, impreuna cu anexa la Decizie si Raportul de inspectie fiscala nr. X/20.01.2017.

II. Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a emis, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/20.01.2017, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, împreună cu „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”, ce constituie parte integrantă a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, urmare a

refuzului organelor fiscale de a accepta dreptul societatii de a deduce taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, intre data inregistrarii facturii nr. X/26.04.2013 si data inregistrarii facturii de stornare nr. X/19.09.2013.

Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017 si Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/20.01.2017 au fost emise urmare a celei de-a doua inspectii fiscale ce a avut drept obiectiv reverificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.10.2009 – 31.12.2013, reverificare dispusa de organele de solutionare a contestatiei depuse de X SRL in data de 12.10.2015, conform dispozitivului Deciziei nr. X/28.12.2015.

Urmare a primei inspectii fiscale desfasurate la X SRL ce s-a finalizat cu emiterea Raportului de inspectie fiscală nr.F–MC X/12.08.2015 si a Deciziei de impunere nr. X/12.08.2015, organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA in suma de X lei, aferenta achizitiei de la societatea X SRL a 3 bucati rotorii – turbina si compresor axial, este nedeductibila fiscal intre data inregistrarii facturii prin care s-au achizitionat bunurile respective si data inregistrarii facturii de stornare si au calculat accesorii, reprezentand majorari/dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de X lei.

Decizia de impunere nr. X/12.08.2015 si Raportul de inspectie fiscală nr.F–MC X/12.08.2015 au fost contestate de societate. Contestatia transmisa prin posta de catre societate in data de 12.10.2015, a fost solutionata de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, fiind emisa Decizia nr. X/28.12.2015, prin care organele de solutionare a contestatiei au decis urmatoarele, referitor la suma de X lei, reprezentând accesorii aferente TVA stabilita temporar fara drept de deducere: ***„Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MC X/12.08.2015 emisă de către organele de inspectie fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de X lei, reprezentând accesorii aferente TVA, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași operațiuni pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale”***.

Motivarea organului de solutionare a contestatiei privind desfiintarea partiala a Deciziei de impunere F-MC X/12.08.2015 pentru suma de X lei a fost aceea ca, din analiza raportului de inspectie fiscala, nu a rezultat daca organele de inspectie fiscala, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA au verificat indeplinirea tuturor conditiilor avand caracter cumulativ si totodata obligatoriu, impuse de legea fiscala, dacă au analizat factura de achiziție a celor 3 rotori în cauză și dacă aceasta conține toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, sau care au fost elementele constatate lipsă din această factură de achiziție care au determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde dreptul de deducere a TVA in suma de X lei înscrisă în aceasta.

Astfel, organul de soluționare a contestației s-a aflat în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor și, prin urmare, solutia oferita a fost aceea ca organele de inspectie fiscala sa procedeze, prin alte persoane decat cele care au intocmit Decizia de impunere nr. F-MC X/12.08.2015, la o noua verificare a operatiunii, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de obligatie fiscala, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin decizia de solutionare a contestatiei și, totodată, să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale. Totodata, organul de solutionare a contestatiei a solicitat ca, prin reverificare, sa se stabileasca si realitatea tranzactiei.

Astfel, incepand cu data de 08.02.2016 a fost reluata inspectia fiscala, la finalizarea careia au fost comunicate societatii Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/20.01.2017, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, **împreună cu anexa acesteia ce cuprinde** „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”, prin care s-a stabilit temporar TVA fara drept de deducere in suma de X lei intre data inregistrarii facturii nr. X/26.04.2013 si data inregistrarii facturii de stornare nr. X/19.09.2013. Totodata, s-a mentionat ca societatea datoreaza accesorii pentru aceasta obligatie fiscala, precizandu-se termenele scadente, fara a se stabili insa care este cuantumul sumei datorate de contestatară cu titlu de accesorii, aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la

dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017 și a anexei acesteia, reprezentând „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”, documente emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/20.01.2017,

cauza supusa solutionarii este daca in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea X SRL nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei a 3 bucati rotorii de la SC X SRL, intre data inregistrarii facturii de achizitie si data facturii de stornare, în condițiile în care din argumentele contestatarei si probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspectie fiscala.

In fapt, societatea X SRL a inregistrat in contabilitate in luna aprilie 2013 achizitia a 3 rotorii turbina si compresori axiali in baza facturii nr. X/26.04.2013 emisa de SC X SRL, valoarea facturii fiind de X lei, din care TVA in suma de X lei.

Vanzarea-cumpararea a fost justificata in baza Contractului fn/20.04.2013 incheiat intre SC X SRL in calitate de vanzator si SC X SRL in calitate de cumparator, avand ca obiect „3 buc. Rotor (pentru turbine si compresor axial), impreuna cu alte componente aferente rotorilor aflate in depozitul vanzatorului”.

Prin adresa din data de 19.06.2013, SC X SRL comunica SC X SRL ca marfa ce face obiectul contractului a fost livrata in depozitul indicat de cumparator din X, jud. X, cu avizul de expeditie nr. X/18.06.2013. Transportul a fost asigurat de societatea X SRL, cu autoturismul avand nr. de inmatriculare X. Desi valoarea bunurilor facturate de X SRL catre X SRL Bacau a fost de X lei si TVA aferent de X lei, transportatorul sustine ca nu au fost intocmite CMR-uri, foi de parcurs, comanda sau alte documente deoarece plata a fost efectuata inainte de plecare in cursa, considerand ca aceste documente nu mai sunt necesare atata timp cat s-a emis factura si s-a incasat contravaloarea acesteia. Transportul rotorilor s-a efectuat de o persoana neautorizata (conducatorul auto nu era angajat al firmei) fara un contract de transport cu clauze speciale privind raspunderea pe durata transportului si fara asigurare.

SC X a transmis catre X SRL Adresa fn/19.06.2013 prin care confirma ca marfa a fost livrata in depozitul din localitatea X, jud. X. SC X SRL a

intocmit Nota de receptie si constatare diferite nr. X/18.06.2013. De asemenea, X SRL a intocmit adresa catre SC X SRL in care se mentioneaza faptul ca detine un numar de 3 rotori aferenti turbo-compresorului de gaz sinteza 103J din cadrul fabricii de amoniac Kellogg, precizand ca, in situatia in care exista interes pentru aceste piese, se va face oferta de pret. Adresa respectiva nu are data, numar de inregistrare si nu a fost prezentata nicio confirmare de primire de catre X SRL.

Ulterior, SC X SRL a transmis catre X SRL adresa nr. X/11.07.2013 privind notificarea rezilierii contractului de vanzare-cumparare din data de 20.04.2013, „intrucat subscrisa se afla in imposibilitatea de a achita bunurile ce fac obiectul contractului de vanzare-cumparare amintit (...) fara alte obligatii in sarcina SC X SRL”.

SC X SRL a emis avizul de insotire a marfii nr. X/12.07.2013 privind expedierea a 3 bucati rotor catre depozitul SC X SRL din X. In data de 17.07.2013 s-a intocmit procesul-verbal de predare-primire prin care X SRL a predat catre SC X SRL 3 bucati rotor.

In evidenta contabila a X SRL a fost inregistrata factura de stornare nr. X/19.09.2013 emisa de SC X SRL in valoare de (-) X lei, din care TVA in suma de (-) X lei privind returul a 3 bucati rotori.

Urmare inspectiei fiscale care s-a desfasurat la societatea X SRL si care, printre altele, a vizat si verificarea operatiunii de achizitionare a celor 3 rotori de la Sc X SRL, organele de control au retinut ca societatea nu a demonstrat ca achizitia rotorilor a fost destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si prin urmare, societatea nu avea dreptul de a deduce TVA aferenta acestei operatiuni. Astfel, organul de inspectie fiscala a stabilit temporar TVA fara drept de deducere in suma de X lei, intre data inregistrarii facturii nr. X/26.04.2013 si data inregistrarii facturii de stornare nr. X/19.09.2013, precum si majorari/dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei. In acest sens, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGAMC a intocmit Decizia de impunere nr. X/12.08.2015, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/12.08.2015. Urmare a inspectiei fiscale finalizata cu Decizia de impunere nr. X/12.08.2015 si Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/12.08.2015, organul de inspectie fiscala a inaintat si sesizarea penala pentru un prejudiciu total in suma de X lei, sens in care s-a inceput cercetarea penala de catre Inspectoratul de Politie Judetean Bacau, fiind deschis dosarul penal nr. X/P/2015, sesizare care nu cuprinde si tranzactia in speta. Organul de cercetare penala a dispus efectuarea unei expertize tehnice si fiscale la X SRL Bacau, avand la baza elementele probatorii de la dosarul cauzei (RIF nr. F-MC X/12.08.2015), fiind inclusa in expertiza fiscala si achizitia celor 3 rotori de la X SRL, chiar

daca aceasta speta nu a facut obiectul plangerii penale. Concluzia expertului fiscal a fost ca atat achizitia, cat si stornarea celor 3 rotori de catre X SRL nu au adus niciun prejudiciu bugetului general consolidat al statului, atat timp cat furnizorul a colectat TVA in suma de X lei din factura nr. X/26.04.2013 in decontul de TVA al lunii 04.2013, iar prin factura nr. X/19.09.2013 de stornare a facturii nr. X/26.04.2013 X SRL a stornat taxa dedusa initial de X lei.

In data de 12.10.2015, X SRL a depus la posta contestatia impotriva Deciziei de impunere nr. X/12.08.2015 si Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/12.08.2015, contestatie care a fost solutionata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF prin emiterea Deciziei nr. X/28.12.2015 privind solutionarea contestatiei formulate de SC X SRL. In continutul contestatiei organul de solutionare a decis: „Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC X/12.08.2015 emisă de către organele de inspectie fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **X lei**, reprezentând accesorii aferente TVA, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași operațiuni pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.”

Organul de solutionare a contestatiei si-a motivat decizia pe urmatoarele argumente:

1. „Din analiza raportului de inspectie fiscală nu rezultă dacă organele de inspectie fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă au analizat factura de achiziție a celor 3 rotori în cauză și dacă aceasta conține toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, sau care au fost elementele constatate lipsă din această factură de achiziție care au determinat organele de inspectie fiscală să nu acorde dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceasta.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspectie fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor”.

2. „Din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspectie fiscală nu au analizat dacă speței i se

aplică prevederile referitoare la ajustarea bazei de impunere, având în vedere că există acorduri scrise între părți.”

3. „(...) autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, or având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora, în ceea ce privește achiziția celor 3 rotori.”

4. „(...) organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestora (..)”.

Având în vedere cele dispuse în Decizia de soluționare a contestației potrivit căreia organele de inspecție fiscală, în constatările efectuate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC X/12.08.2015, nu au ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora în ceea ce privește achiziția celor 3 rotori, s-a procedat la refacerea inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe perioada desfășurării noii inspecții s-au efectuat, în plus față de prima inspecție fiscală la care a fost supusă societatea, demersuri suplimentare pentru stabilirea situației fiscale de fapt. În acest sens, au fost solicitate informații suplimentare de la terți și, de asemenea, s-au efectuat controale încrucișate pe lanțul tranzacțional privind achiziția bunurilor, în baza prevederilor art. 113 alin. (2), lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Controale încrucișate s-au desfășurat la SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL și la X SA, constatându-se următoarele: SC X SRL a achiziționat rotorii care au fost livrați către X SRL de la X SRL în luna aprilie 2013 cu valoarea de X lei și TVA aferentă de X lei, iar în luna septembrie 2013 această operațiune a fost stornată, beneficiar fiind SC X SRL.

SC X SRL a achiziționat aceste bunuri în luna aprilie 2013 cu factura nr. X/20.04.2013 de la SC X SRL, cu sediul în X, cu valoarea de X lei și TVA aferentă de X lei, factura stornată în luna noiembrie 2013, ca urmare a returului celor 3 rotori.

SC X SRL a achiziționat bunurile livrate de la X SA cu factura nr. X/18.12.2012 în valoare totală de X lei, din care TVA în suma de X lei (anexa la factura având un număr de 2329 poziții). X, pentru a justifica proveniența bunurilor vândute către X SRL, a prezentat documente din care rezultă că acestea provin din dezmembrarea unei secții din cadrul

Combinatului Chimic Doljchim SA. Valoarea totala a facturii emisa catre X SRL cuprinde un numar de 2329 de bunuri, descrise in anexa nr. 1 la contractul de vanzare-cumparare, din care au fost identificate un numar de 23 de pozitii care contin in descriere denumirea „rotor” si care au in total o valoare de 10.831,86 euro. Din cele 23 de pozitii, s-a identificat la pozitia 1808 din anexa 1 un numar de 6 rotoiri mentionati in solicitarea de control incrucisat care au valoarea unitara de 0,15 euro/bucata. Bunurile vandute de catre X au fost evaluate de catre SC X SRL, fiind prezentat Raportul de evaluare seria X nr. X/18.10.2012, din care reiese ca rotorii tranzactionati au o valoare evaluata de 3,5 lei/buc (0,15 euro).

Factura emisa de X SRL si inregistrata de X SRL in evidenta contabila are in scris la obiect – 3 rotoiri cu turbine si compresor axial, dar nu are anexat niciun document justificativ din care sa rezulte caracteristicile tehnice ale acestor bunuri, mai mult nu respecta nici denumirea initiala a acestora din anexa la factura emisa de X SA catre X SRL si din Raportul de evaluare a bunurilor dezmembrate, in fapt neexistand niciun document de conformitate a acestor bunuri. Reprezentantul legal al societatii a sustinut ca nu poate identifica rotorii din lista prezentata de organul fiscal deoarece nu are date tehnice de identificare. Mai mult, nu exista niciun document care sa justifice cresterea de valoare la care au fost cumparati cei 3 rotoiri.

Astfel, achizitia de la X de catre X SRL s-a efectuat la pretul derizoriu de 3,5 lei/bucata, urmand ca apoi, prin patru tranzactii succesive, aceste bunuri sa fie achizitionate de X SRL la un pret de X lei, cu TVA aferenta in suma de X lei.

Desi in factura de achizitie se inscrie la obiect - 3 rotoiri – turbine si compresor axial, aceasta nu este sustinuta de niciun document de conformitate care sa garanteze calitatea acestor bunuri si corectitudinea pretului facturat. In plus, denumirea utilizata la vanzarea/cumpararea rotorilor intre X si X SRL nu este identica cu denumirea utilizata in anexa la factura emisa de X SA, in conditiile in care, la niciuna din firmele implicate in tranzactie nu s-au prezentat documente care sa justifice modificarea denumirii acestor bunuri sau cresterea valorii acestora. Niciuna din firmele respective nu a prezentat documente din care sa rezulte caracteristicile tehnice ale acestor rotoiri, drept pentru care aceste bunuri nu pot fi identificate faptic. Mai mult, nici reprezentantul legal al X SRL nu a identificat cei 3 rotoiri din anexa la factura emisa de X SA, motivand faptul ca lipsesc datele de identificare ale acestora.

Organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat si la societatea X SRL, din care rezulta ca aceasta a efectuat in luna iunie 2013 un transport de 3 containere de lemn pe ruta Targu Jiu- Dobrosloveni- Targu Jiu. Transportul asumat de X SRL in baza unei facturi in suma de X lei, s-a

efectuat fara un contract scris si fara asigurare de risc pe timpul transportului, chiar daca bunurile au fost facturate catre X SRL la o valoare semnificativa. Nu au fost intocmite CMR-uri, foi de parcurs, comanda sau alte documente deoarece plata a fost efectuata inainte de plecarea in cursa, considerand ca aceste documente nu mai sunt necesare atata timp cat s-a emis factura si s-a incasat contravaloarea acesteia. Proprietarul bunurilor nu a precizat valoarea acestora si nici nu a mentionat necesitatea unor conditii speciale de transport, iar manipularea coletelor a fost efectuata de vanzator la incarcare, respectiv de cumparator la descarcare.

Urmare a verificarilor efectuate, la inspectia fiscala s-a constatat ca societatile prin care s-au tranzactionat aceste bunuri sunt intrate in procedura de insolventa sau faliment, iar documentele au fost puse la dispozitia controlului de lichidatori judiciari.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) sau în baza duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a

cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Spetei în cauză îi sunt aplicabile și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

Totodată, din modul în care aceste prevederi au fost redactate, se reține că intenția legiuitorului a fost de a împiedica evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care, invocând un scop economic aparent, cum ar fi realizarea unei fuziuni, a unei divizări etc. – a se vedea art. 27¹ alin.(11) lit. a) din Codul fiscal, aplicabil începând cu data de 01.01.2007 - să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal.

Prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența tranzacțiilor efectuate de către o societate, respectiv realitatea economică a acestora.

Sustinerea contestatarii potrivit careia conținutul economic al operațiunii poate fi justificat cu adresa emisă către societatea X SRL, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceasta adresa nu face dovada că potențialul client a luat la cunoștință de oferta în

cauza, nu exista alte probe pentru eventuale discutii, negocieri cu X SRL sau cu alti parteneri.

Ori, in baza prevederilor speciale prevazute de art. 11 alin. (1), organele fiscale au reincadrat forma tranzactiei prin care X SRL a achizitionat cei 3 rotori, considerand ca, prin facturarea acestora prin firmele implicate, s-a creat doar aparenta unei operatiuni comerciale, prin inregistrarea careia s-a asigurat un avantaj fiscal, fiind diminuata taxa datorata bugetului de stat.

Din documentele aflate la dosarul contestatiei se retine ca, in pofida indeplinirii pe perioada aprilie - septembrie 2013 a conditiilor formale prevazute de legea fiscala, tranzactia a avut drept scop obtinerea unui avantaj fiscal prin deducerea nejustificata a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitia celor 3 rotori de la X SA de catre X SRL s-a efectuat la un pret derizoriu de 3,5 lei/buc., urmand ca, prin 4 tranzactii succesive, bunurile respective sa ajunga sa fie achizitionate de SC X SRL la pretul de X lei (fara TVA). Termenul de "pret derizoriu" a fost utilizat de organul de inspectie fiscala doar ca termen de comparatie intre pretul identificat la X SA (in calitate de detinator al acestor bunuri) si cel la care bunurile au fost achizitionate de catre X SRL, fara sa se faca nicio referire la prevederile Codului Civil.

Desi in factura de achizitie se inscrie la obiect – 3 rotori- turbine si compresor axial, aceasta nu este sustinuta de niciun document care sa specifice caracteristicile tehnice ale bunurilor sau de alte documente de conformitate care sa garanteze calitatea acestor bunuri, daca pretul facturat este corect si reflecta valoarea lor de inlocuire, in conditiile in care, din constatarile organelor fiscale reiese ca provenienta bunurilor in cauza este din dezmembrarea combinatului Doljchim SA. Niciuna din firmele implicate si verificate de organele de inspectie fiscala nu a putut justifica in niciun fel aceasta crestere de valoare, in conditiile in care pretul initial de 3,5 lei/buc a fost stabilit la X printr-un raport de evaluare intocmit de un evaluator membru Anevar.

Referitor la sustinerea contestatarei ca raportul de evaluare a fost utilizat in alte scopuri decat cel pentru care a fost comandat, se retine ca raportul de evaluare a fost prezentat de X SA ca document justificativ pentru pretul de inregistrare in evidenta contabila a **bunurilor provenite din dezmembrari**, preturi care se regasesc si in anexa la contractul de vanzare-cumparare incheiat cu X SRL. De asemenea, se retine ca respectivul raport de evaluare a fost intocmit cu mult timp inaintea desfasurarii operatiunilor de facturare, astfel ca afirmatia contestatarei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Niciuna din firmele implicate si verificate de organele fiscale competente nu a putut justifica cresterea de valoare. De asemenea, la niciuna din firmele implicate nu s-au prezentat documente din care sa reiasa caracteristicile tehnice ale acestor rotori. Mai mult, nici reprezentantul legal al X SRL nu a identificat cei 3 rotori in anexa la factura emisa de X, motivand faptul ca lipsesc datele de identificare ale acestora. Nu au fost prezentate documente tehnice pentru bunurile achizitionate, astfel ca nu se poate face dovada ca bunurile inscrise in factura care a fost inregistrata in evidenta contabila sunt aceleasi cu cele care ar fi circulat faptic intre firmele implicate in tranzactie. Prin urmare, afirmatia contestatoarei potrivit careia operatiunile pot fi identificate cu usurinta pe teren nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat in baza facturii nr. 04/26.04.2013, fara a se prezenta niciun document justificativ din care sa rezulte caracteristicile tehnice care au stat la baza tranzactionarii acestor bunuri, neexistand niciun element de identificare si de recunoastere a acestora si neputand fi identificate pe teren aceste bunuri, in conditiile in care cele 3 firme care au participat pe lantul tranzactional sunt in insolventa. Din documentele justificative prezentate la control catre SC X SRL nu rezulta locatia in care au fost depozitate aceste bunuri, pe toate documentele fiind inscrisa adresa sediului social al furnizorilor, si nu locul unde pot fi gasite aceste bunuri.

Referitor la afirmatia X SRL ca organul de inspectie fiscala a intervenit abuziv in relatia comerciala dintre doi operatori neafiliati, se retine ca, din baza de date ANAF, rezulta ca X a fost in perioada vizata asociat la SC X SRL si administrator la X SRL. Cresterea de valoare de la X lei (fara TVA) la X lei (fara TVA), nejustificata cu documente, a avut loc prin facturarea de catre X catre X SRL. De asemenea, la data incheierii contractului de vanzare-cumparare cu X SA, societatea X SRL a fost reprezentata de dl. X, in calitate de mandatar. Prin urmare, nu este sustinuta in realitate afirmatia contestatarei privind lipsa relatiilor de afiliere.

In privinta sustinerii contestatarei potrivit careia „organul de inspectie nu a tinut cont si nu a avut in vedere analiza argumentelor noastre si nici a unui document extrem de relevant, respectiv Ordonanta de clasare data de procuror in dosarul nr. X/P/2015, ca urmare a plangerii penale formulate de catre ANAF-DGAMC, dosar in care a fost investigata si aceasta operatiune, avand la baza si doua rapoarte de expertiza solicitate de organul de cercetare penala, una tehnica si una fiscala, din care rezulta ca X SRL a respectat prevederile legale in materie privind dreptul de deducere”, organul de solutionare retine ca nu a fost formulata sesizare penala pentru aceste operatiuni. Expertul fiscal a pornit in efectuarea expertizei fiscale de la constatarea organului de control fiscal potrivit careia tranzactiile comerciale

desfasurate de societate cu furnizorul SC X SRL sunt operatiuni care nu sunt aferente operatiunilor taxabile, dar fara a fi administrate alte mijloace de proba care sa justifice provenienta bunurilor, realizand expertiza fiscala doar in baza materialului documentar care a fost verificat si de catre organul de inspectie fiscala cu ocazia primei inspectii fiscale si care, doar din punct de vedere formal indeplineste conditiile prevazute de dispozitiile legale. La momentul respectiv, expertul fiscal nu a luat in considerare faptul ca organul de solutionare a contestatiilor a motivat desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. X/12.08.2015 cu faptul ca organul de inspectie fiscala nu s-a pronuntat asupra realitatii acestei tranzactii. De asemenea, consultantul fiscal ar fi trebuit sa ia in considerare faptul ca firmele din amonte nu au efectuat nicio plata la bugetul de stat a taxei declarate prin deconturile de taxa asa cum rezulta din baza de date ANAF .

Fata de elementele pe care expertul fiscal le-a avut in vedere la momentul intocmirii raportului, exista elemente noi, date si informatii suplimentare, rezultate in urma controalelor incrucisate si informatiilor solicitate de organele de inspectie fiscala la refacerea inspectiei, date necunoscute la momentul realizarii expertizei. Astfel, s-au obtinut noi elemente relevante in legatura cu scopul si continutul tranzactiei prin efectuarea de verificari suplimentare conform prevederilor art. 113 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, si anume:

1. Procesul verbal transmis de AJFP Gorj, incheiat urmare a controlului incrucisat efectuat la X SRL, din care rezulta ca rotorii vanduti catre X SRL in valoare de X lei, cu TVA de X lei au fost achizitionati de furnizor de la SC X SRL cu factura nr. X/24.04.2013 la valoarea de X lei TVA in suma de X lei.

2. Procesul verbal de control incrucisat incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC la SC X SRL, din care rezulta ca cei 3 rotorii facturati de aceasta catre X SRL in valoare de X lei si TVA in suma de X lei au fost achizitionati de la SC X SRL cu valoarea de X lei si TVA in suma de X lei cu factura nr. X/20.04.2013.

3. Procesul verbal de control incrucisat incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Gorj la SC X SRL din care rezulta ca rotorii livrati de aceasta din urma catre X SRL in valoare de X lei si TVA in suma de X lei au fost achizitionati de furnizor de la X SA, in baza unui contract de vanzare-cumparare, cu factura nr. X/18.12.2012 in valoare de X lei cu TVA de X lei. Valoarea facturii reprezinta contravaloarea lichidare stocuri Doljchim SA conform anexei 1 la contractul de vanzare-cumparare in care sunt descrise un numar de 2238 pozitii, din care la pozitia 1204 se regasesc 6 rotorii mentionati avand codul SAP 810077279 cu o valoare unitara de vanzare de 3,5 lei/bucata.

4. Procesul verbal de control incrucisat incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC la X SA din care rezulta ca rotorii care fac obiectul verificarii provin din dezmembrarea unei sectii din Doljchim SA de catre X SA si prin tranzactii succesive au fost achizitionati de catre SC X SRL la valoarea de X lei cu TVA in suma de X lei, in conditiile in care acesti rotorii au o valoare de evaluare la X de 3,5 lei/bucata.

Pretul bunurilor facturate de X SA catre X SRL a fost stabilit in baza raportului de evaluare seria X nr. X/18.10.2012 emis de catre XSRL Bucuresti. Obiectul raportului de evaluare a fost estimarea valorii de piata pentru un numar de 2329 bunuri, valoarea de piata fiind stabilita prin metoda costului de inlocuire. La pozitia 1213 din Anexa 1 la raportul de evaluare cod X se regasesc 6 rotorii care au o valoare de evaluare de 3,5 lei/bucata.

Reprezentantul legal al X SRL nu a putut identifica bunurile in cauza din lista obtinuta de la X SA, neexistand date de identificare tehnice.

5. Procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGRFP Craiova, AJFP Gorj la SC X SRL cu sediul in localitatea X, din care rezulta ca X, in luna iunie 2013, a transportat, pe ruta Targu Jiu-Dobrosloveni- Targu Jiu, 3 containere de lemn cu dimensiunile aproximative intre 2 – 2,5 m lungime, 0,8 m latime si 0,8 m inaltime si avand o greutate individuala intre 700 si 900 kg.

Desi valoarea bunurilor facturate de X SRL catre X SRL este de X lei si TVA aferent de X, transportatorul sustine ca nu au fost intocmite CMR-uri, foi de parcurs, comanda sau alte documente. Transportul rotorilor s-a efectuat de o persoana neautorizata si fara un contract de transport cu clauze speciale privind raspunderea pe durata transportului.

Referitor la concluzia expertului fiscal potrivit careia nu exista niciun prejudiciu cauzat bugetului general consolidat al statului, motivata de faptul ca furnizorul X SRL a colectat taxa de X lei din factura nr. X/26.04.2013, se retine ca societatile prin care s-au tranzactionat aceste bunuri nu au efectuat plata TVA la bugetul general consolidat si, mai mult, sunt intrate in procedura de insolventa sau faliment, astfel: SC X se afla in procedura de faliment incepand cu data de 01.09.2015, la SC X SRL, in baza dosarului nr. X/3/2015, s-a dispus deschiderea procedurii de insolventa, iar X SRL este in procedura de insolventa incepand cu data de 21.05.2014.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca se justifica suspiciunile legate de realitatea operatiunilor avand in vedere urmatoarele:

- pentru operatiunile consemnate in documente privind circuitul livrarii rotorilor nu au existat plati corespunzatoare;

- initierea operatiunii de achizitie a rotorilor de catre X SRL si incheierea contractului cu SC X SRL s-au facut fara o analiza a posibilitatilor de comercializare, fara existenta unor comenzi ferme, inainte de a cunoaste potentialul client si chiar fara analiza posibilitatii platii acestora/ suportarii costului acestora. De asemenea, faptul ca la initierea operatiunii nu s-a facut o analiza serioasa a modului de desfasurare a activitatii si a resurselor financiare ce urmau a fi implicate reiese si din modul in care este intocmita adresa catre potentialul client, in care se specifica, ca incasarea se va face in contrapartida cu ingrasaminte pana la sfarsitul anului, in timp ce plata bunurilor catre furnizor, conform celor consemnate in contract, ar fi trebuit sa fie efectuata intr-un termen de 90 de zile de la momentul punerii lor la dispozitie, termen asupra caruia s-a revenit prin actul aditional la contract, prelungindu-se cu inca 90 de zile. Faptul ca societatea a solicitat renuntarea/anularea/rezilierea contractului incheiat cu SC X SRL intr-un timp foarte scurt, inainte de implinirea celor 90 de zile, si anume **dupa doar 23 de zile** de la data inscrisa in avizul de insotire a marfii, reprezentand data receptionarii bunurilor (de la 18.06.2013 pana la 11.07.2013), este un alt argument din care reiese faptul ca acest contract nu a fost incheiat in scopul precizat de societate;

- cresterea pretului rotorilor, in doar cateva zile, nu a putut fi justificata de niciuna din firmele implicate in tranzactionarea acestora. Astfel:

- X SRL a achizitionat rotorii de la SC X SRL in baza facturii X/**26.04.2013** la valoarea de X lei si TVA in suma de X lei;

- SC X SRL a achizitionat rotorii de la Sc X SRL la valoarea de X si TVA in suma de X lei, conform facturii X/**24.04.2013**;

- anterior, cei 3 rotorii au fost achizitionati de X SRL de la SC X SRL la valoarea de X lei si TVA in suma de X lei, conform facturii nr. X/**20.04.2013**;

- din baza de date ANAF rezulta ca niciuna dintre societatile prin care s-au tranzactionat aceste bunuri nu a efectuat plata taxei pe valoarea adaugata la bugetul de stat. De asemenea, societatile respective sunt intrate in procedura de insolventa sau faliment;

- nu a fost prezentat niciun document justificativ din care sa rezulte caracteristicile tehnice care au stat la baza tranzactionarii acestor bunuri, neexistand niciun element de identificare a acestora, astfel ca nu se poate face dovada ca bunurile inscrise in factura care a fost inregistrata in evidenta contabila sunt aceleasi cu cele care ar fi circulat faptic intre firmele implicate in tranzactie;

- din explicatiile furnizate reiese ca transportul rotorilor s-a efectuat de o persoana neautorizata, fara un contract de transport cu clauze speciale privind raspunderea pe durata transportului, fara un contract scris si fara

asigurare de risc pe timpul transportului desi valoarea bunurilor facturate de X SRL catre X SRL este de X lei (TVA inclusa).

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art. 129 alin. (1), alin. (2) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

„Art. 129 Refacerea inspectiei fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

„Art. 55 Mijloace de proba

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

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

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

„Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.”

„ **Art. 113 Obiectul inspecţiei fiscale**

(2) În scopul efectuării inspecţiei fiscale, organul de inspecţie fiscală procedează la:

.....

e) solicitarea de informaţii de la terţi;”.

Potrivit prevederilor legale anterior mentionate, se retine ca, in cazul in care printr-o decizie de solutionare a unei contestatii s-a dispus desfiintarea totala sau partiala a actului administrativ fiscal, organul de inspectie fiscala, altul decat cel care a efectuat inspectia initiala, reface inspectia, cu respectarea perioadelor fiscale si a considerentelor deciziei de solutionare care au condus la desfiintare. Organul de inspectie fiscala, pentru stabilirea starii de fapt, trebuie sa analizeze toate actele si faptele ce rezulta din activitatea contribuabilului si exactitatea indeplinirii obligatiilor in aplicarea legii fiscale. Astfel, inspectia fiscala, va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor care sunt relevante pentru impunere.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca, prin Decizia nr. X/28.12.2015 privind soluţionarea contestaţiei formulate de SC X SRL din X, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a dispus: „Desfiinţarea parţială a Deciziei de impunere nr.F-MC X/12.08.2015 emisă de către organele de inspecţie fiscală ale Direcţiei generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de X lei, reprezentând accesorii aferente TVA, urmând ca organele de inspecţie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiaşi operaţiuni pentru aceeaşi perioadă şi acelaşi tip de obligaţie fiscală ţinând cont de prevederile legale aplicabile în speţă precum şi de cele precizate prin prezenta decizie şi totodată să aibă în vedere şi să analizeze argumentele contestatarului, cât şi toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.”

Organul de solutionare a contestatiei a avut in vedere la desfiintarea partiala a deciziei de impunere lipsa administrarii mijloacelor de proba, care

presupune solicitarea informatiilor de orice fel din partea altor persoane, cat si efectuarea de cercetari la fata locului de catre organul de inspectie fiscala desemnat pentru refacerea inspectiei. Din dispozitivul deciziei nu rezulta ca organul fiscal are doar obligatia recalcularii unor accesorii, asa cum in mod eronat sustine contribuabilul, organul de solutionare a contestatiilor ridicand problema stabilirii realitatii acestei tranzactii. Organul de solutionare a contestatiei s-a aflat in imposibilitatea de a se pronunta asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atata timp cat organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de contestatara in intregul lor.

Se retine ca reverificarea a fost solicitata in vederea clarificarii starii de fapt fiscale si va urmari examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere. Potrivit art. 55 alin. (2) lit a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organul de inspectie poate solicita informatii de orice fel din partea contribuabilului sau altor persoane.

Potrivit alin. (3) al aceluiasi articol, probele administrate vor fi coroborate si apreciate tinandu-se seama de forta lor doveditoare recunoscuta de lege.

Organele de inspectie trebuie sa analizeze toate actele si faptele ce rezulta din activitatea contribuabilului, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Prin urmare, organul de solutionare retine ca a fost respectat dispozitivul Deciziei nr. X/28.12.2015 privind desfiintarea partiala a deciziei de impunere pentru suma de X lei, iar organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal si corect la o noua verificare a aceleasi operatiuni, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de obligatie fiscala, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin decizie, avand in vedere si analizand argumentele contestatarului, cat si toate documentele relevante in vederea clarificarii starii de fapt fiscale.

Referitor la sustinerea contestatarei potrivit careia organele de inspectie fiscala au procedat la o reverificare fiscala conform art. 128 din Legea nr. 207/2015, se retine ca temeiul legal in baza caruia organele fiscale au procedat la refacerea inspectiei este reprezentat de art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala . Astfel, ca urmare a desfiintarii partiale a Deciziei de impunere nr. F-MC X/12.08.2015 dispusa prin Decizia privind solutionarea contestatiei nr. X/28.12.2015, o alta echipa de inspectie decat cea care a incheiat actul desfiintat a refacut inspectia fiscala, respectand strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare.

Astfel, se retine ca, din analizarea documentelor justificative aflate la dosarul contestației, coroborate cu mijloacele de proba obtinute in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala și a susținerilor partilor cauzei, organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit temporar TVA fara drept de deducere in suma de X lei, intre data inregistrarii facturii nr. X/26.04.2013 si data inregistrarii facturii de stornare nr. X/19.09.2013 si a emis, in mod legal, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017.

Referitor la contestarea de către societate a anexei la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, referitoare la „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”, se reține că, în fapt, urmare inspectiei fiscale efectuată la X SRL, organele de inspectie fiscala au întocmit “Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”, pe care au facut-o anexa la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X/26.01.2017, ca parte integrantă a acesteia.

În acest sens, organul de soluționare a contestației constată că acest capăt de cerere nu poate fi soluționat separat față de contestația depusă de societate împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X/26.01.2017, întrucât situația stabilită de organele de inspectie fiscală prin anexa contestată de societate nu constituie un act administrativ fiscal separat, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015, care la art.1 alin.(1), definește actul administrativ fiscal ca fiind “(...) actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, **pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat**”.

Aceasta întrucât, în speță, „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”, nu stabilește o situație individuală de sine stătătoare, ci doar explicitează situația individuală stabilită de organele de inspectie fiscală prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/26.01.2017, a cărei parte integrantă este, decizie emisă în baza constărilor înscrise în Raportul de Inspectie Fiscala nr.X/20.01.2017 și produce efecte juridice numai împreună cu aceste acte administrativ fiscale.

În concluzie, din analizarea documentelor justificative, a mijloacelor de proba obtinute in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala și a susținerilor părților depuse la dosarul cauzei, se retine ca, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit temporar în sarcina societății controlate, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/20.01.2017, TVA fara drept de deducere in suma de X lei, intre data inregistrarii facturii nr.X/26.04.2013 si data inregistrarii facturii de stornare nr.X/19.09.2013, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă pentru capetele de cerere formulate de societate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC X/26.01.2017, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/20.01.2017.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul X sau la Tribunalul X in termen de 6 luni de la data comunicarii.

**Director General
X**

