

DECIZIA NR. 1494/2019
privind soluționarea contestației formulate de către
S.C. X S.R.L. - în insolvență
din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 40273/19.11.2015
și reînregistrată sub nr. 1494/11.06.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de A.J.F.P. X-Serviciul Juridic, prin adresa nr. 7334/10.06.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. X-Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 1494/11.06.2015, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2009, cu sediul în mun. X, extravilan nr. 64, DJ 112A, km 5, jud. X.

Soluționarea contestației înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 107529/13.10.2015 și la D.G.R.F.P. X sub nr. 40273/19.11.2015, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/24.09.2015, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015, a fost suspendată prin Decizia nr. 10273/2016 până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de **X lei**, din care **X1 lei TVA**, **X2 lei** dobânzi TVA și **X3 lei** penalități de întârziere TVA, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. 10273/2016, iar prin Sentința civilă nr. 98/23.06.2016, dată în dosarul nr. X/64/2016, Curtea de Apel X a respins acțiunea în contencios fiscal formulată de societate.

Împotriva Sentinței civile nr. 98/23.06.2016 S.C. X S.R.L. a formulat recurs, iar prin Decizia nr. X/06.06.2019 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, a fost admis recursul formulat de societate cu consecința anulării Deciziei de soluționare a contestației nr. 10273/2016 și obligarea D.G.R.F.P. X la soluționarea pe fond a contestației administrative, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată prin Decizia nr. X/06.06.2019- definitivă, D.G.R.F.P. X va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/24.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015, pentru suma totală de **X lei**.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-X/24.09.2015, respectiv **01.10.2015**, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, **13.10.2015**, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de către S.C. X S.R.L. prin reprezentant legal.

I. S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/24.09.2015, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015, aducând în susținere

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

următoarele motivații:

Petenta contestă sumele stabilite suplimentar de plată în sarcina sa, deoarece consideră că:

1. Motivele de fapt invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt reale și nu sunt demonstrate prin mijloace de probă legale, organele de inspecție fiscală rezumându-se la a invoca anumite stări de fapt, fără a verifica realitatea achizițiilor efectuate;

2. Motivele de fapt prezentate de organele de inspecție fiscală sunt constituite doar din suspiciuni, fără niciun fundament legal și nu sunt reglementate de vreo prevedere legală în vigoare în perioada verificată, neavând nicio legătură cu speța în cauză;

3. Organele de inspecție fiscală au invocat doar aspecte ce țin de comportamentul fiscal al partenerilor comerciali ai SC X SRL precum și de incapacitatea unor organe fiscale teritoriale de a efectua controale încrucișate la aceștia (ex. SC NC SRL, SC SS SRL);

4. Organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P.-Activitatea de Inspecție fiscală nu au efectuat pe timpul acțiunii de inspecție fiscală verificări proprii pentru a determina starea de fapt fiscală reală a SC X SRL și a stabili corect bazele de impunere și eventualele diferențe privind obligațiile de plată și accesoriile aferente acestora. Petenta precizează că organele de inspecție fiscală nu au solicitat efectuarea de expertize, nu au efectuat în condițiile legii cercetări la fața locului și nici controale curente, operative și inopinate sau controale tematice pentru determinarea realității operațiunilor economice derulate de SC X SRL.

5. Organele de inspecție fiscală au respins *in corpore* facturile emise de furnizori pe motivul că nu întrunesc condițiile de fond și formă ale unui document justificativ, fără să probeze pentru niciuna din ele elementele de fond și formă neîndeplinite.

6. Toate tranzacțiile comerciale verificate au fost plătite prin instrumente bancare, aspect recunoscut de organele de inspecție fiscală în actele administrative atacate.

Totodată, petenta contestă motivele de fapt încrise de organele fiscale în actul administrativ atacat, considerând că nu sunt reale și nu sunt susținute prin niciun mijloc de probă, arătând următoarele:

1. Organele de inspecție fiscală au invocat doar aspecte ce țin de comportamentul fiscal al partenerilor comerciali ai petentei precum și de incapacitatea unor organe fiscale teritoriale de a efectua controale încrucișate la aceștia, fără a efectua pe timpul acțiunii de inspecție fiscală verificări proprii pentru a determina starea de fapt fiscală reală a SC X SRL și a stabili corect bazele de impunere și eventualele diferențe privind obligațiile de plată și accesoriile aferente acestora.

Petenta învederează că societățile comerciale subcontractante erau active în perioada în care s-au derulat tranzacțiile comerciale între părți, nefiind declarate și înregistrate ca inactive în registrul contribuabililor inactivi de pe portalul ANAF și că organele de inspecție fiscală au concluzionat că au fost create circuite de tranzacționare între societăți comerciale care nu se regăsesc ca fiind furnizori direcți ai SC X SRL, bazându-se doar pe comportamentul fiscal al acestor societăți.

Contestatară apreciază că, dacă un contribuabil este declarat inactiv, atunci acesta trebuie să suporte consecințele fiscale, nu partenerii săi comerciali și că statul nu trebuie să transfere asupra contribuabilului propria sa culpa derivată din incapacitatea de a împiedica un agent economic să manifeste un comportament fiscal inadecvat. Astfel că, situația pentru care un contribuabil este declarat inactiv are un caracter strict fiscal, în relația cu statul, nicidecum un caracter comercial în relația cu partenerul.

Totodată, petenta consideră că așa cum partenerul comercial își rezolvă eventualele litigii rezultate din tranzacțiile derulate, prin intermediul instanțelor judecătorești, în condițiile legii, tot la fel și statul trebuie să-și rezolve litigiile cu contribuabilii ce au un comportament fiscal

inadecvat, și nu prin interzicerea dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA pentru partenerii acestora, care nu sunt parte în litigiu și nu pot avea nicio vină pentru aceasta.

În motivarea contestației reprezentanta societății afirmă că:

- Organele de inspecție fiscală au încălcat procedura de inspecție fiscală punând în sarcina sa o stare de fapt nedemonstrată ori probată prin vreun mijloc de proba legal și anume: „*contribuabilul verificat avea cunoștință de faptul că prin achizițiile înregistrate în baza facturilor emise de SC NC și SC FM SRL participă la derularea unui circuit de tranzacții comerciale cu diverși parteneri ce erau fie în stare de inactivitate, fie neplătitori de TVA, fie nu recunosc tranzacțiile și care nu și-au înregistrat în evidențele contabile obligații de plată ale TVA*”, în condițiile în care SC FM SRL nu a fost furnizor de bunuri și/sau servicii pentru proiectul investițional edificat de SC X SRL;

- Nu are nicio relevanță în aprecierea stării de fapt fiscale comportamentul fiscal sau comercial al furnizorilor SC X SRL de bunuri și/sau servicii;

- Petenta arată că legislația fiscală nu a condiționat dreptul beneficiarului de a deduce cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată de îndeplinirea de către furnizorii săi a obligațiilor fiscale și a reglementarilor contabile privind înregistrarea în evidențele contabile a facturilor emise, înregistrarea veniturilor aferente și colectarea TVA;

- Petenta contestă procedura adoptată de organele de inspecție fiscală, considerând că nu i se poate imputa faptul că anumite organe fiscale din teritoriu nu au putut efectua verificări la unii furnizori situați în amonte, aceasta depinzând exclusiv de capacitatea funcțională a organelor fiscale și consideră că, în condițiile în care societățile cu care a derulat tranzacții comerciale nu au fost verificate în mod real de către organele fiscale din teritoriu, deci nu s-a putut verifica și proba starea de fapt fiscală reală a acestor societăți, organele de inspecție fiscală nu pot afirma că „*achizițiile înregistrate de SC X SRL (...) nu au proveniență legală*”.

În susținute petenta invocă deciziile nr. 82/2013, nr. 324/2011 și nr. 96/2013 pronunțate de Direcția Generală de Soluționare Contestații, Decizia nr. 6654/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție/Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, pronunțată în desarul nr. 1031/42/2011 și deciziile CJUE, susținând că aceste organe au dispus constant că dreptul unei persoane impozabile care realizează o activitate economică, de a deduce cheltuielile efectuate și taxa pe valoarea adăugată aferentă, nu poate fi afectat de faptul că, în lanțul de aprovizionare din care aceste operațiuni fac parte, o altă tranzacție anterioară sau ulterioară este afectată de suspiciunea fraudei fiscale, fără ca persoana impozabilă să cunoască acest aspect (cauzele reunite C-334/03, C-355/03 and C-484/03, C- 354/03, C-333/03, C-484/03).

2. SC X SRL contestă neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **X4 lei** aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada 2011-2012 de la furnizorii S.C. FM SRL și SC NC SRL-acesta din urmă în calitate de antreprenor general pentru obiectivul investițional „*Fermă de exploatare găini*” edificat în baza Contractului de finanțare nr. C121A021070800024/15.07.2011 pentru acordarea ajutorului Financiar nerambursabil în condițiile programului național pentru dezvoltare rurală România, încheiat cu Agenția de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit, B, în calitate de autoritate contractantă.

Referitor la obiectivul investițional „*Fermă de exploatare găini*” contestatara mai precizează:

- valoarea totală eligibilă a proiectului a fost de X5 Euro, respectiv X6 lei, din care valoarea eligibilă nerambursabilă (60%) a fost în sumă de X7 Euro, respectiv X8 lei;

- pentru edificarea obiectivului investițional „*Fermă de exploatare găini*”, SC X SRL în calitate de beneficiar, a încheiat Contractul de lucrări și bunuri nr. 53/09.09.2011 cu SC NC SRL din X, în calitate de antreprenor general, având ca obiect execuția pe riscul său și predarea la cheie cu materialele proprii, de lucrări de construcții și instalații, utilități, vânzare și montaj utilaje și echipamente tehnologice conform devizelor din oferta nr. 19/02.09.2011;

- valoarea contractului încheiat a fost în sumă totală de X9 lei fără TVA, iar durata de un an, între 09.09.2011 și 09.09.2012;

- recepția lucrărilor a fost efectuată în baza Procesului- verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 03 încheiat în data de 20.06.2012, prin care comisia admite recepția la terminarea lucrărilor.

Referitor la documentele justificative prezentate de SC NC SRL în calitate de antreprenor, petenta arată că organele fiscale invocă o serie de controale încrucișate efectuate la societăți subcontractoare situate cu trei-patru trepte mai jos pe scara furnizării de bunuri și/sau servicii, controale față de care solicită organelor de soluționare a contestației să ia act de faptul că, în speța în cauză are relevanță doar relația contractuală stabilită între S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar și SC NC SRL, în calitate de contractor, în baza Contractului de lucrări și bunuri nr. 53/09.09.2011 încheiat cu această societate.

În motivare, societatea precizează că lucrările efectuate de antreprenorul SC NC SRL la obiectivul investițional „*Fermă de exploatare găini*” se pot identifica în situațiile de lucrări prezentate pentru aprobarea plăților finanțatorului investiției- Agenția de plăți pentru dezvoltare rurală și pescuit- care le-a avizat favorabil, în baza Contractului de finanțare nr. C121A021070800024/15.07.2011.

Petenta mai arată că lucrările efectuate de antreprenorul SC NC SRL la obiectivul investițional au fost recepționate pe stadii de lucrări/faze determinante, întocmindu-se în acest scop Procese-verbale de recepție avizate prin semnătură și ștampilă de către reprezentanții instituțiilor abilitate.

Referitor la reprezentativitatea documentelor justificative avizate de către dirigințele de șantier, petenta învederează prevederile Legii nr. 50/1991/R privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, și ale Ordinului nr. 839/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 și ale Legii nr. 10/1995 privind calitatea în construcții.

Totodată, sunt învederate prevederile art. 30 din Legea nr. 10/1995 privind calitatea în construcții, coroborate cu prevederile art. 10 lit. i) din Regulamentul privind controlul de stat al calității în construcții, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 272/1994, conform cărora controlul statului cu privire la aplicarea unitară a prevederilor legale în domeniul calității construcțiilor în toate etapele și componentele sistemului calității în construcții se exercită prin Inspekția centrală din cadrul Inspekției de stat în construcții, lucrări publice, urbanism și amenajarea teritoriului, care autorizează în acest scop diriginții de specialitate ai investitorilor și proprietarilor.

Petenta conchide că atâta timp cât un diriginte de șantier autorizat în acest scop de instituțiile de stat competente, a avizat favorabil lucrările de construcții montaj efectuate, certificând lucrările înscrise din prisma realității acestora și a respectării autorizației emise, a documentației tehnice și a proiectului tehnic pentru execuția lucrărilor pe baza căruia a fost emisă, precum și în conformitate cu reglementările tehnice în vigoare, organele de inspekție fiscală nu au competența legală de a ignora acest aviz și de a nu recunoaște realitatea efectuării lucrărilor respective.

Petenta consideră că, prin faptul că echipa de inspekție fiscală nu a luat în considerare în stabilirea stării de fapt fiscale documentele justificative și evidențele contabile întocmite, a încălcat prevederile Codului de Procedură Fiscală art. 64 și art. 65.

3. SC X SRL contestă neacordarea de către organele de inspekție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X4 lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, efectuate în perioada septembrie 2011- iunie 2012 de la SC NC SRL și SC FM SRL, pe motiv că documentele care au stat la baza înregistrării achizițiilor „*nu au calitate de document justificativ, neavând fundament legal, prin urmare neexistând faptul generator*” și arată că, organele fiscale nu au prezentat nicio prevedere legală care reglementează calitatea de document justificativ a facturilor primite și nici vreo condiție de fond sau de formă prin a cărei neîndeplinire facturile primite de la acești parteneri și-ar fi pierdut calitatea de document justificativ.

Petenta contestă procedura aplicată de organele fiscale prin care au respins *in corpore* facturile înregistrate în contabilitatea SC X SRL, fără să analizeze fiecare factură în parte, în

corespondență cu prevederile art. 155 din Codul fiscal, coroborate cu prevederile O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, pentru a demonstra care din aceste facturi nu întrunește calitatea de document justificativ și mai ales, în care din aceste facturi sunt evidențiate achiziții de bunuri care nu s-au regăsit în realitate pe teren.

Contestatară afirmă că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative emise cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorii săi, pe care le-a înregistrat în mod corespunzător în evidențele contabile, cu respectarea reglementărilor contabile și fiscale în vigoare în perioada supusă inspecției.

În speță, se face trimitere la Hotărârile CJUE în cauze precum C-385/09 Nidera Handelscompagnie, în cazurile conexe C- 142/11 și C- 80/11, Mahageben Kft și Peter David, sau în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade SpA.

4. S.C. X SRL contestă stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară de plată ca urmare a reîncadrării livrărilor intracomunitare efectuate către W KFT HUW, în sumă totală de X10,40 euro, pentru s-a colectat TVA în sumă de **X11 lei**.

Petenta afirmă că, referitor la livrarea bunurilor către clientul maghiar, organele de inspecție fiscală au consemnat în actele administrative contestate, fără să probeze prin niciun mijloc de probă legal că *„în fapt, condițiile obligatorii pentru aplicarea scutirii cu drept de deducere a TVA asupra livrării intracomunitare de bunuri, nu sunt îndeplinite, potrivit prevederilor 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*, respectiv fără să se menționeze care dintre aceste condiții nu au fost îndeplinite.

Petenta solicită organelor de soluționare a contestației să ia în considerare Deciziile nr. 324/2011, nr. 82/2013 și nr. 96/2013 pronunțate de ANAF/DGSC în spețe similare.

De asemenea, este invocată Decizia nr. 6654/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție/Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, pronunțată în dosarul nr. 1031/42/2011 și Hotărârea CJUE în cauza C-324/11, prin care s-a dispus că *„revine autorităților fiscale sarcina să efectueze controalele necesare pe lângă persoanele impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude.”*

5. Petenta afirmă că cele două acte administrative emise de organele fiscale nu întrunesc condițiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevăzute de O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu instrucțiunile reglementate prin Ordinul A.N.A.F. nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului *„Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”*, potrivit cărora forma și conținutul Deciziei de impunere nr. F-X/24.09.2015 trebuie să îndeplinească condițiile de legalitate prevăzute la art. 43 din Codul de procedură fiscală, respectiv să indice motivul de fapt și temeiului de drept în baza căruia organele fiscale au stabilit obligații fiscale suplimentare.

Petenta consideră că, întrucât organele de inspecție fiscală sunt cele care invocă în sprijinul deciziei de impunere emise, o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativ-fiscală, sarcina probei revine organelor fiscale potrivit prevederilor art. 65 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, acestea fiind obligate prin prevederile Codului de procedură fiscală să examineze în mod obiectiv starea de fapt, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, să administreze mijloace de probă în condițiile legii și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări reale, nicidecum pe suspiciuni formulate ca urmare a neefectuării unor expertize tehnice, cercetări la fața locului și controale încrucișate la furnizorii respectivi.

6. Petenta consideră că prin stabilirea unor obligații suplimentare de plată, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate și a TVA, bazat pe comportamentul fiscal al furnizorilor/prestatorilor din amonte, organele fiscale încalcă principiile contabile

generale instituite de legiuitor prin OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv principiul conform căruia veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, coroborat cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

7. S.C. X SRL, invocă nerespectarea procedurii de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală, care au întreprins verificări privind situația financiar- fiscală a unei persoane fizice (d-na MC), fără a avea un ordin de serviciu emis în acest scop de autoritățile competente și depășindu-și atribuțiile funcționale și prerogative cu care au fost investite.

Având în vedere toate argumentele prezentate în cuprinsul contestației, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/24.09.2015 și a Raportului de inspecție fiscală F-X/24.09.2015 pentru sumele contestate ce reprezintă obligații fiscale de plată suplimentar, precum și pentru accesoriile (dobânzile și penalitățile de întârziere) calculate de organele de inspecție fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/24.09.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, constând în:

- X1 lei TVA, perioada verificată fiind 01.01.2011– 31.12.2014;
- X2 lei dobânzi TVA;
- X3 lei penalități de întârziere TVA.

Urmare a verificărilor efectuate echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

1. Deficiențe privind TVA deductibilă:

În perioada septembrie 2011-iunie 2012, SC X SRL a înregistrat TVA deductibilă în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale SC NC SRL, ROX și SC FM SRL, ROY.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că în anul 2011 SC X SRL în calitate de beneficiar, a încheiat cu Agenția de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit B, în calitate de autoritate contractantă, Contractul de finanțare nr. C121A021070800024 din data de 15.07.2011 pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil în condițiile programului național pentru dezvoltare rurală România, având ca obiect Proiectul: „Fermă de exploatare găini”.

Valoarea totală eligibilă a proiectului este de X5 Euro, respectiv X6 lei, din care valoarea eligibilă nerambursabilă (60%) este de X7 Euro, respectiv X8 lei.

Prin Actul adițional nr. 01/25.08.2011 la Contractul Nr. C121A021070800024/15.07.2011, Autoritatea Contractantă a majorat avansul pe care-l poate acorda societății GOLDEN CALINA PREMIUM SRL de la X12 lei (20%) la valoarea de X13 lei (50%) din valoarea ajutorului public.

Conform Notificării nr. 162/22.08.2012 transmisă de C.R.P.D.R.P. 7 Centru Alba, societatea X SRL, a fost informată că în cadrul Contractului/Deciziei C121A021070800024, în urma verificării dosarelor cererilor de plată au fost decontate următoarele cheltuieli:

- Avans în sumă de X13 lei;
- Tranșa I în sumă de X14,71 lei;
- Tranșa II în sumă de X15,32 lei;
- Tranșa III în sumă de X16,13 lei;
- Tranșa IV în sumă de X17,08 lei;
- TOTAL X18,24 lei.

Lucrările au demarat în baza Autorizației de construire nr. 84/28.09.2011 prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru „Construire anexe gospodărești ale exploatațiilor agricole- Fermă de exploatare găini” pe imobilul- teren situat în județul X, mun. X,

strada Extravilanul localității X, CF 103051”.

Societatea a prezentat la control contractul de lucrări și bunuri nr. 53/09.09.2011 încheiat între SC NC SRL X (ROX- plătitor de TVA până la data de 01.09.2014), în calitate de vânzător și prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect execuția și predarea la cheie cu materialele proprii, pe riscul său lucrări de construcții și instalații, utilități, vânzare și montaj utilaje și echipamente tehnologice conform devizelor din oferta nr. 19/02.09.2011. Durata stabilită prin contract pentru efectuarea lucrărilor a fost de la data 09.09.2011 până la data de 09.09.2012, iar prețul contractului este în sumă de X9 lei fără TVA.

Pentru începerea lucrărilor de construcții și instalații părțile au prevăzut achitarea de către beneficiar a unui avans de X19 lei fără TVA iar prin actul adițional nr. 1/02.02.2012 s-a stabilit faptul că echipamentele aferente halei de producție și incineratorul se vor plăti în avans în procent de 100% (X20,35 lei fără TVA).

De asemenea, prin actul adițional nr. 2/02.02.2012 s-a stabilit faptul că instalația de dezinfecție, grupul electrogen, centrala termică și panoul solar se vor plăti în avans în procent de 100% (X21,60 lei fără TVA), ca și montajul și probele tehnice aferente acestor utilaje și echipamente (X22,69 lei).

Recepția lucrărilor a fost efectuată în baza Procesului- verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 03 încheiat în data de 29.06.2012, prin care comisia admite recepția la terminarea lucrărilor.

Urmare a inspecției, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor circuite de tranzacționale, în cadrul cărora principalii furnizori ai SC X SRL, respectiv SC NC SRL și SC FM SRL, declară achiziții de la societăți comerciale care au rol de intermediari și care, în unele situații recunosc tranzacțiile respective livrările/prestările de servicii, dar care declară achiziții de la societăți comerciale care sunt declarate inactive, care nu recunosc tranzacțiile și erau în imposibilitatea de a livra bunurile/de a presta serviciile, sau care, pe fiecare circuit în parte nu mai recunosc tranzacțiile, nedeclarând livrările respective, generând în acest fel rulaje artificiale.

Societățile la care se face referire mai sus, nu se regăsesc ca fiind furnizori direcți ai SC X SRL, în fapt aceste societăți practică facturarea între ele ca în final sumele facturate să se dividă și să ajungă tot la SC X ori la SC FM SRL în sume relativ mici, precum și către alte firme care efectuează lucrări de construcții direct către beneficiari, firme ce fac parte din grupul firmelor ce efectuează lucrări de construcții a fermelor. Aspectele de mai sus cu privire la circuitul documentelor de la o societate la alta din “grup” se reflectă în evidențele contabile ale mai multor beneficiari prin intermediul mai multor societăți de construcții sau chiar societăți ce nu au ca obiect de activitate construcțiile dar care, deși au administratori diferiți, formează un alt “grup” și anume cel al constructorilor de ferme (în unele cazuri au mai fost construite și alte obiective) care achiziționează bunuri și servicii de la societățile de mai sus precum și de la societăți inactive sau care nu își declară veniturile, sau care declară ca nu au avut relații comerciale cu niciuna din aceste societăți.

Din informațiile culese, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste societăți de construcții își facturează bunuri și servicii între ele în calitate de antreprenori sau subantreprenori pe care le refacturează beneficiarilor.

Din „grupul” societăților care efectuează lucrări de construcții fac parte următoarele societăți: SC NC SRL, SC FM SRL, SC LB SRL, SC TS SRL, SC X SRL, SC GGS SRL, SC DC SRL, SC AS 2011 SRL, SC CS SRL, SC CC SRL.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societățile comerciale participante la circuitul de tranzacționare descris mai sus, nu și-au depus declarațiile fiscale ori le-au depus parțial, nu și-au înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute și nu au achitat la bugetul de stat obligațiile fiscale ce decurg din aceste tranzacții.

Se mai arată că, deși în fiecare lună societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă și a înscris în deconturile de taxă lunare TVA de rambursat, aceasta nu a solicitat rambursarea TVA.

În urma investigațiilor fiscale efectuate, prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu se poate demonstra realitatea operațiunilor, concluzia fiind că a avut loc o derulare artificială a tranzacțiilor între principalii furnizori (SC NC SRL și SC FM SRL) și partenerii acestora, fără ca livrarea bunurilor să fie reală, având loc doar un circuit scriptic al documentelor cu scopul de a obține avantaje fiscale, societățile NC SRL și SC FM SRL, precum și societățile partenere ale acestora prezentând în perioada controlată fie sold TVA de rambursat, fie sunt inactive, fie neplătitoare de TVA, fie nu declară operațiunile comerciale.

Echipa de control a conchis că evidențierea în contabilitate a unor facturi care îndeplinesc doar condițiile de formă prevăzute la art. 155, nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, în condițiile neîndeplinirii concomitente a prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificări și completările ulterioare.

S-a stabilit că, întrucât contribuabilul verificat avea cunoștință de faptul că prin achizițiile înregistrate în baza facturilor emise de SC NC și SC FM SRL participă la derularea unui circuit de tranzacții comerciale cu diverși parteneri ce erau fie în stare de inactivitate, fie neplătitori de TVA, fie nu recunosc tranzacțiile și care nu și-au înregistrat în evidențele contabile obligații de plată ale TVA, societatea verificată, respectiv SC X SRL nu are drept de deducere pentru TVA aferentă acestor achiziții.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că d-nul MF (CNP X), soțul d-nei MC, este persoana care poate utiliza un certificat digital calificat pentru următoarele societăți: SC FM SRL (CUI X), SC LB SRL (CUI X), SC AS 2011 SRL (CUI X) și SC CS SRL (CUI X).

Urmare a celor menționate mai sus, echipa de inspecție fiscală concluzionează că achizițiile înregistrate de SC X SRL în baza facturilor emise de SC NC SRL și SC FM SRL nu au proveniența legală, având în vedere circuitul tranzacțional care cuprinde pe lanțul de achiziții/livrări bunuri și servicii societăți comerciale interpușe, societăți care prezintă un comportament fiscal inadecvat: SC C.N. AI SRL (CUIX); C.N.R. CNL X SRL (CUI X); SC AS 08 SRL (CUIX); SC MF GRUP SRL (CUIX); SC EF SRL (CUIX); SC DS SRL (CUI X); SC VA SRL (CUIX), SC SS SRL (CUIX), respectiv:

- nu au depus declarații fiscale, dar prin emiterea de documente având înscrise bază impozabilă și TVA, s-au produs efecte juridice, economice și fiscale la operatorii economici care au înregistrat aceste documente, printre care și SC X SRL;
- nu funcționează la sediile declarate și nici la sediile secundare, contractele pentru aceste sedii fiind expirate;
- reprezentanții legali ai societăților furnizoare din circuitul tranzacțional nu au dat curs solicitărilor de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele solicitate în baza prevederilor art. 49 și art. 52 din OG nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare: SC C.N. AI SRL (CUIX); SC KBM SRL (CUIX); SC LB SRL (CUI X); SC EC SRL (CUI X); SC VP SRL (CUIX);
- sunt declarate inactive de către organele fiscale teritoriale;
- o mare parte dintre furnizorii SC NC SRL, precum și ai SC FM SRL, au același obiect de activitate, nu declară livrări către aceste societăți, nu depun declarații și au fost declarați inactivi de către organele fiscale teritoriale;
- SC X SRL evidențiază TVA de rambursat pe întreaga perioadă supusă verificării (ianuarie 2011- decembrie 2014) dar nu solicită rambursarea acesteia.

Echipa de inspecție fiscală a concluzionat că documentele care au stat la baza înregistrării achizițiilor de la SC NC SRL și SC FM SRL în evidența contabilă a SC X SRL, nu au calitate de document justificativ, neavând fundament legal, prin urmare neexistând faptul generator, astfel că TVA deductibilă înscrisă în aceste documente (facturi), pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere, nu este exigibilă.

Prin introducerea de către principalii furnizori ai SC X SRL în circuitul tranzacțional, a societăților care prezintă un comportament fiscal inadecvat, s-a urmărit totodată și majorarea artificială a TVA deductibilă aferentă construcției obiectivului investițional „*Fermă exploatare găini ouătoare*”.

Referitor la obiectivul „*Fermă exploatare găini ouătoare*” organele de control precizează că recepția lucrărilor a fost efectuată în baza Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 03, încheiat în data de 29.06.2012, prin care comisia admite recepția la terminarea lucrărilor, valoarea halei fiind de X23,42 lei.

Totodată, organele de control precizează că în data de 31.12.2013, prin Raportul de evaluare nr. 65/31.12.2013 întocmit de SC PD SRL X (CUI 28276848), solicitat de către SC X SRL în vederea reflectării valorii juste a imobilizărilor corporale în situațiile financiare, a fost diminuată valoarea construcției de la **X23,42 lei** la **X24 lei**, constatându-se că în perioada 29.06.2012 (data recepției halei)- 31.12.2013 (data întocmirii raportului de reevaluare), valoarea halei „*Fermă exploatare găini ouătoare*” s-a diminuat la valoarea până la 57,18% din valoarea inițială, înregistrându-se astfel o scădere semnificativă (de 42,82%) a valorii de inventar a construcției într-o perioadă relativ scurtă de timp.

Conform Raportului de evaluare nr. 65/31.12.2013, întocmit de SC PD SRL, referitor la evaluarea construcțiilor se fac următoarele aprecieri:

„[...] Proprietatea evaluată este amplasată în zona periferică a orașului X în extravilanul ce face legătura cu comuna Vulcan, zonă agricolă. Dezvoltările din zonă sunt preponderent agricole, preponderând cultivarea terenului. Interesul potențialilor investitori pentru dezvoltări imobiliare cu destinația agricolă, industrială este ca și inexistent. Având în vedere aceste aspecte și ținând cont de opinia analiștilor imobiliari considerăm că deprecierea economică externă se situează la un nivel de circa 10-30% funcție de tipul activelor.”

În urma inspecției efectuate, echipa de control a procedat la stabilirea sumelor datorate bugetului de stat, reprezentând TVA, conform art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1), art. 137 și art. 140 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 alin. (2) și (3) din Legea nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare și cu prevederile art. 6, art. 14, art. 49, art. 64, art. 65, art. 67¹, art. 85 alin. (1), art. 90 alin. (1), (2) și (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, având în vedere constatările și prevederile legale de mai sus, echipa de inspecție fiscală a diminuat TVA deductibilă cu suma de **X4 lei** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, efectuate în perioada septembrie 2011- iunie 2012 de la SC NC SRL și SC FM SRL.

2. Deficiențe privind TVA colectată:

În perioada septembrie 2013- aprilie 2014 SC X SRL a efectuat un număr de 6 achiziții intracomunitare de la partenerul E SA- Spania Cod TVA ESAX reprezentând „*echipamente fermă de curcani*”, în acest scop fiind încheiat contractul nr. 677/03.09.2013 în valoare totală de X10,40 Euro.

Echipamentele au fost achiziționate de SC X SRL în baza următoarelor facturi:

- E 130263/12.09.2013 în valoare de X25,00 Euro;
- E 130294/03.10.2013 în valoare de X26,33 Euro;
- E 130303/10.10.2013 în valoare de X27,17 Euro;
- E 130320/30.10.2013 în valoare de X28,62 Euro;
- E 140102/14.04.2014 în valoare de X29,28 Euro.

De asemenea, în această perioadă a fost emisă și factura E 130299/08.10.2013 în sumă de X30 Euro, reprezentând avans.

Plata echipamentelor furnizate de partenerul E SA fost efectuată de SC X SRL, prin societatea bancară INTESA SAN PAOLO România.

Conform scrisorilor de transport (CMR-uri), transportul echipamentelor din Spania în România, la sediul social al SC X SRL, a fost realizat prin intermediul următorilor transportatori:

- SC MC SRL, X, cu auto X-60-BEA și X-24-BEA;

- SC MC Cargo 2011 SRL, X, cu auto X-14-XOW și X-5818-BCK;
- Iltralia L SL Spania - ES-BX, cu auto 6967 HSN și R8353BBJ;
- SC AC SRL, X;
- SC ASH SRL, X, cu auto X-14-ESS și X-114-ESS.

În urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că SC X SRL nu a efectuat recepția echipamentelor achiziționate de la partenerul intracomunitar E SA – Spania, în baza contractului nr. 711/32/25.09.2013, echipamentele fiind vândute către societatea din Ungaria W KFT- HUX. Valoarea totală a contractului 711/32/25.09.2013 este de X10,40 Euro, adică aceeași valoare la care au fost achiziționate din Spania echipamentele.

În baza contractului nr. 711 /32/25.09.2013 SC X SRL, emite către W KFT - HUX, următoarele facturi, aplicând scutirea de TVA conform art.143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

- **Factura seria GGP nr. 425/08.10.2013**, în valoare de **X31,12 Euro**, echivalent în lei X246,64 lei, reprezentând avans;

- **Factura Seria GGP nr. 459/04.11.2013**, cu valoare **o Euro (zero)**, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2 și storno avans;

- **Factura Seria GGP nr. 460/04.11.2013**, în valoare de **X32,08 Euro**, echivalent în lei X247,03 lei, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2 și storno avans;

- **Factura Seria GGP nr. 107/20.12.2013**, în valoare de **X33,12 Euro**, echivalent în lei X248,74 lei, reprezentând avans și storno avans;

- **Factura Seria GGP nr. 685/19.04.2014**, în valoare de **X34,98 Euro**, echivalent în lei X249,67 lei, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2 și storno avans;

- **Factura Seria GGP nr. 686/19.04.2014**, în valoare de **X35,10 Euro**, echivalent în lei X250,56 lei, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2.

Încasarea contravalorii facturilor emise către societatea din Ungaria W KFT - HUX a fost realizată prin intermediul societății bancare INTESA SAN PAOLO, mai puțin suma **X36 Euro**, pentru care SC X SRL a întocmit o notificare nedată, în limba română, prin care solicita societății ungare plata acestei sume restante până la data de 16.02.2015, fără însă a fi precizat modul transmiterii acesteia (lipsește confirmarea transmiterii/primirii notificării).

Până la data inspecției fiscale SC X SRL nu a încasat suma restantă datorată de către societatea ungară W KFT.

Urmare a inspecției, echipa de control a constatat că societatea nu a probat îndeplinirea condițiilor obligatorii pentru aplicarea scutirii de TVA, cu drept de deducere, asupra livrării intracomunitare de bunuri, respectiv nu a probat că bunurile au fost transportate în afara României.

Astfel, conform scrisorilor de transport (CMR-uri) prezentate, transportul echipamentelor pe ruta X, str. Extravilan Nr. 64, DJ 112A KM 5, județul X- Budapesta ar fi fost realizat de SC FET SRL din B (CUI R0X) cu auto X-333-WF1 și auto X-200-WFI, numele conducătorului înscris în CMR-uri fiind CT.

Dar, organele de control rețin că în Procesul verbal nr. 3351/22.04.2015, inspectorii antifrauda menționează că în urma verificării numerelor de înmatriculare a mijloacelor de transport cu care ar fi fost efectuată livrarea echipamentelor în Ungaria, respectiv X-200-WFI și X- 333-WFI, s-a constatat că acestea nu sunt valide.

Reprezentanții societății verificate au justificat această situație ca fiind o eroare la redactarea CMR-ului în sensul că ultima literă a nr. de înmatriculare este în fapt Y și a fost înlocuită cu I. În urma verificării efectuate de către inspectorii antifraudă s-a constatat că mijloacele de transport cu nr. de înmatriculare X-200-WFY și X-333-WFY aparțin societății R F.I. GH SRL.

În vederea verificării realității transportului și a livrării bunurilor către societatea W KFT, inspectorii anifraudă au solicitat prin adresa nr. 1249193/01.09.2014 transmisă Direcției

Generale Antifraudă Fiscală (D.G.A.F.), efectuarea unui control încrucișat la societatea transportatoare, respectiv SC FET SRL.

Prin răspunsul transmis cu adresa înregistrată la D.G.A.F. sub nr. 1237558/18/09.2014, a fost comunicat Procesul verbal nr. 1187/28.07.2014 încheiat la SC FET SRL, în care s-a înscris că această societate nu funcționează la sediul social declarat, respectiv la domiciliul fiscal declarat.

În același proces verbal se menționează că în conformitate cu declarațiile informative D394 aferente perioadei 2012 - 2014, societatea FET SRL a declarat achiziții de la un grup de societăți care manifestă un comportament fiscal inadecvat, nu funcționează la sediile și domiciliile fiscale declarate, reprezentanții legali nu au dat curs invitațiilor transmise de către inspectorii antifraudă.

De asemenea s-a constatat că și societatea R F.I. GH SRL, societate ce deține mijloacele de transport cu nr. de înmatriculare X-200-WFY și X-333-WFY, manifestă un comportament fiscal inadecvat, respectiv nu funcționează la sediul declarat iar reprezentanții nu au dat curs invitațiilor inspectorilor fiscali.

Un alt demers întreprins de inspectorii antifraudă în vederea verificării realității transportului și a livrării bunurilor către societatea W KFT, a fost și întocmirea notei de fundamentare și solicitare de informații de tip SCAC 383, înregistrată la D.R.A.F. Sibiu sub nr. 1249192/01.09.2014. Conform răspunsului primit din Ungaria în data de 18.02.2015, societatea din Ungaria W KFT nu a prezentat organelor abilitate din statul ungar documentele cu privire la aceasta tranzacție (transport și achiziție), nu a dat curs invitațiilor, astfel că nu a putut fi determinată realitatea operațiunilor.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că, în aceeași perioadă în care SC X SRL achiziționează echipamentele pentru fermă de curcani de la E SA Spania ESAX și le vinde către W K.F.T. HUX, societatea ungară, conform informațiilor din baza de date a D.G.R.F.P. X- Aplicația cLynx- D390, efectuează livrări intracomunitare numai către societăți din România, respectiv către:

În luna octombrie 2013:

- BPG- ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALA (CUIX);
- SC AKP SRL (CUIX);

În luna noiembrie 2013:

- SC FSS SRL (CUIX);
- SC AH SRL (CUI X);
- SC Q SRL (CUI X)

În luna decembrie 2013

- SC GGS SRL (CUI X);

În luna aprilie 2014

- SC FSS SRL (CUIX).

Totodată din constatările cuprinse în Procesul verbal nr. 3351/22.04.2015 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu reies următoarele informații:

SC FSS SRL (CUIX), achiziționează de la societatea ungară W KFT- HUX, echipamente fermă curcani Hala 1 și Hala 2 încheindu-se astfel contractul nr. 28/17.09.2013 în suma totală de X37 Euro (reprezentând echipamente hala 1 în valoare de X38 Euro; echipamente hala 2 în valoare de X38 Euro și montaj echipamente hala 1 și hala 2 în valoare de X39 Euro).

Transportul echipamentelor pe ruta Ungaria-Romania a fost efectuat prin intermediul societății FET SRL (CUI X0), după cum urmează:

- Transportul echipamentelor tehnologice hala 1 și hala 2, a fost efectuat în data de 18.10.2013 și 02.11.2013,
- Transportul cântarului și a sistemului de încălzire a fost efectuat în data de 28.04.2014.

Prin adresa nr. 5448/07.07.2015 echipa de inspecție fiscală a solicitat societății FSS SRL, date și informații privind tranzacțiile comerciale derulate cu W KFT- HUX în perioada

ianuarie 2011- decembrie 2014. Urmare a solicitării, SC FSS SRL a transmis, cu adresa nr. 53/16.07.2015, următoarele documente și informații:

- Contract de vânzare- cumpărare nr. 28/17.09.2013 și oferta nr. 18/06.09.2013;
- Fișa contului furnizor W KFT - HUX;
- CMR-uri;
- Facturi Pro forme;
- Extrase bancare.

De asemenea, în adresa nr. 53/16.07.2015 reprezentantul legal al SC FSS SRL, d-na ID menționează că transportul echipamentelor tehnologice achiziționate în baza facturii nr. XX2SA 1292623/06.11.2013 în valoare de X40 Euro, a fost efectuat în data de 18.10.2013 și 02.11.2013 pe baza CMR-urilor anexate și confirmate de recepție.

Din analiza CMR-urilor din 18.10.2013 și 02.11.2013 echipa de inspecție fiscală a constatat că transportatorul este SC FET SRL, cu mijloacele de transport având nr. de înmatriculare X-333-WFI/X-200-WFI, conducător auto fiind menționat CT, iar locul descărcării este situat în satul Cărpiniș, com. T, România.

În baza aceluiași contract a fost emisă factura XX2SA1292634/29.04.2014 de către W KFT- HUX pentru una bucată cântar curcani cu două platforme hala 1, hala 2 și sistem de încălzire turbosufiante hala 1 în sumă de X41 Euro. Conform CMR-ului pus la dispoziție în copie de către reprezentatul legal al SC FSS SRL, transportatorul este și în acest caz societatea FET SRL, mijloacele de transport având aceleași nr. de înmatriculare, precum și același conducător auto (CT).

Totodată, prin adresa nr. 5448/07.07.2015, echipa de inspecție fiscală a solicitat societății AH SRL (CUI X) date și informații privind tranzacțiile comerciale derulate cu societatea din Ungaria, W KFT HUX, în perioada ianuarie 2011- decembrie 2014.

Urmare a solicitării SC AH SRL a transmis în data de 16.07.2015, în format electronic (e-mail; X@yahoo.com, prin CA), următoarele documente și informații:

- Contract de vânzare-cumpărare nr. 26/17.09.2013 și oferta nr. 24/06.09.2013;
- Fișa contului furnizor W KFT - HUX;
- CMR-uri;
- Facturi și Facturi Pro forma;
- Extrase bancare.

Din datele transmise rezultă că transportul echipamentelor tehnologice achiziționate în baza facturii nr. XX2SA 1292622/06.11.2013, reprezentând hala 1 și hala 2 în valoare de X40 Euro a fost efectuat în zilele de 18.10.2013 și 02.11.2013 pe baza CMR-urilor anexate și confirmate de recepție.

Din analiza CMR-urilor din 18.10.2013 și 02.11.2013 reiese ca transportatorul este SC FET SRL, mijloacele de transport având nr. de înmatriculare X-333-WFI/X-200-WFI, conducător auto fiind menționat CT, iar locul descărcării este situat în satul Cărpiniș, com. T, România.

În baza aceluiași contract a fost emisă de către W KFT factura XX2SAI292635/07.05.2014, în valoare de X41 Euro, pentru una bucată cântar curcani cu două platforme hala 1, hala 2 și sistem de încălzire turbosufiante hala1. Conform CMR-ului pus la dispoziție în copie de către reprezentatul legal al SC AH SRL, transportatorul este și în acest caz societatea FET SRL, mijloacele de transport având aceleași nr. de înmatriculare, precum și același conducător auto (CT).

Din analiza contractelor încheiate de către societățile din Romania, respectiv SC FSS SRL și SC AH SRL, cu W KFT- HUX s-a constatat că la punctul II- Prețul contractual și modalități de plată art. 2, valoarea totală a fiecărui contract este de X37 Euro, după cum urmează:

- Valoare totală echipamente hala 1: X38 Euro
- Valoare totală echipamente hala 2: X38 Euro
- Valoare totală montaj echipamente hala 1 și hala 2: X39 Euro.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Având în vedere cele menționate mai sus, respectiv faptul că societatea transportatoare SC FET SRL nu își desfășoară activitatea la sediul declarat, nu s-au putut contacta reprezentanții legali, nu deține mijloacele de transport cu nr. de înmatriculare X-200-WFY și X-333-WFY cu care ar fi fost efectuat transportul, precum și faptul că începând cu data de 19.07.2014 societatea este neplătitoare de TVA pe motivul că nu și-a îndeplinit sau și-a îndeplinit parțial obligația de declarare a impozitelor și taxelor, echipa de control a concluzionat că agentul economic verificat nu poate demonstra realitatea operațiunilor derulate cu societatea din Ungaria, nefiind probată efectuarea transportului, operațiunile intrând sub incidența prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 140 alin. (1) din același act normativ.

Prin urmare, pentru perioada septembrie 2013- aprilie 2014 s-a **colectat TVA suplimentară în sumă de X11 lei.**

Pentru TVA de plată stabilită suplimentar ca urmare a inspecției, în sumă de **X1 lei**, echipa de control a calculat **dobânzi în sumă de X2 lei**, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) și (4) și art. 120 alin. (1), (2) și (7) din Codul de Procedură Fiscală, aprobat prin OG 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și **penalități de întârziere în sumă de X3 lei**, în conformitate cu prevederile art. 120¹ din același act normativ.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Referitor la respectarea condițiilor procedurale de desfășurare a inspecției fiscale și la validitatea Deciziei de impunere nr. F-X/24.09.2015.

Referitor la mențiunile făcute de petentă cum că Decizia de impunere nr. F-X/24.09.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015, emise de organele fiscale din cadrul ANAF/DGRFP X/Activitatea de Inspecție Fiscală, „*nu întrunesc condițiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal*”, prevăzute de O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu instrucțiunile reglementate prin Ordinul A.N.A.F. nr. 1021 din 29 iulie 2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*”, organul de soluționare reține următoarele:

1) În ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal, se constată că sunt incidente prevederile art. 43 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“**art. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

[...]

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) *motivele de fapt;*

f) *temeiul de drept;*

g) *numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*

i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se*

depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

art. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, conținutul și modul de completare a formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*” sunt reglementare prin Ordinul 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul activității de inspecție fiscală.[...]

2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere F-X/24.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015, referitor la care se constată că:

- În Decizia de impunere nr. F-X/24.09.2015 la punctul 2.1.2 *Motivul de fapt* și la punctul 2.1.3. *Temeiul de drept* sunt prezentate detaliat argumentele de fapt și temeiul de drept din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cu indicarea articolelor, aliniatelor și literelor aplicate de organele de inspecție fiscală în raport cu situația de fapt constatată;

- În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/24.09.2015, la *Capitolul III – Constatari fiscale* organele de inspecție fiscală au detaliat situația de fapt constatată și încadrată în temeiurile de drept aplicabile.

Obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale, deoarece s-a constatat că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Faptul că organele de inspecție fiscală nu au acceptat explicațiile contestatarii și nu au acceptat pentru justificare documentele prezentate de petentă, în mod argumentat din punct de vedere fiscal, nu echivalează cu lipsa motivării actelor administrative, așa cum eronat încearcă să susțină societatea contestatară.

Organul de soluționare reține că, potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 46 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

“art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art: 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În conformitate cu prevederile art. 46 citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3) din același act normativ.

În speță, Decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 46 din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal este semnat de persoana împuternicită a organului fiscal.

2) Referitor la criticile aduse de petentă privind administrarea de către inspectorii fiscali a mijloacelor de probă

Cu privire la susținerile petentei că *„motivele de fapt invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt reale și nu sunt demonstrate prin mijloace de probă legale, organele de inspecție fiscală rezumându-se la a invoca anumite stări de fapt, fără a verifica realitatea achizițiilor efectuate”*, respectiv că *„motivele de fapt prezentate de organele de inspecție fiscală sunt constituite doar din suspiciuni, fără niciun fundament legal și nu sunt reglementate de vreo prevedere legală în vigoare în perioada verificată, neavând nicio legătură cu speța în cauză”*, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 49 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală:

„art. 49 Mijloace de probă

(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 contribuabililor și a altor persoane;*
- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de cercetări 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.*”

În conformitate cu prevederile legale mai sus citate se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți, respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și solicitarea de expertize.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, informațiile existente în baza de date a ANAF sau transmise de alte organe (Direcția Generală Antifraudă Fiscală), informațiile transmise de terți (FSS SRL și AH SRL) precum și documente societății. Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și au stabilit consecințele fiscale.

În drept, conform prevederilor art. 6, art. 7 și ale art. 65 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

art. 7 Rolul activ

(1) *Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) **Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.**

art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) **Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.**”

Prin urmare, în vederea adoptării unei soluții corecte din punct de vedere fiscal, organele de control au obligația/dreptul de a investiga fiscal toate actele și faptele rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției; în speță, organele de inspecție fiscală aveau dreptul să țină cont la stabilirea obligațiilor fiscale de constatările inspectorilor antifraudă și de comportamentul fiscal al furnizorilor petentei, dacă aceste constatări erau relevante pentru impunere. În cauză, comportamentul fiscal al furnizorilor este relevant pentru a se justifica de ce nu au fost efectuate noi verificări la aceste societăți, respectiv deoarece nu funcționează la sediile declarate și nici la sediile secundare iar starea acestora este fie „Inactiv”, fie „Radiat”.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

În ceea ce privește principiul roman „actor incubit probatio” la care face referire petenta, se reține că în conformitate cu prevederile art. 65 din OG 92/2003/R mai sus citat, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, organul fiscal trebuind să motiveze decizia de impunere. De exemplu, în cazul în care societatea nu probează cu documente legal întocmite utilizarea bunurilor în activitatea generatoare de venituri impozabile/taxabile, organul fiscal trebuie să respingă la deducere cheltuielile și taxa aferentă, prezentând motivele nedeductibilității, astfel sarcina probei revenind societății care a depus la organul fiscal declarațiile pentru impozitul pe profit și deconturile de TVA, în timp ce organul fiscal trebuie să motiveze soluția adoptată.

Cât privește soluțiile adoptate prin diverse Decizii de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 213 din OG 92/2003/R:

„art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

astfel că soluția într-un dosar este în strictă dependență de motivele de fapt și de drept invocate de organele de control și de contestatar în fiecare cauză și de documentele existente la dosarul cauzei, și este obligatorie doar pentru părțile implicate în respectiva cauză.

Petenta susține că „organele de control nu pot anula sau desființa un anumit act administrativ fiscal pentru nerespectarea/încălcarea unor anumite aspecte de procedură fiscală, iar în cazul unor alte acte administrative fiscale care prezintă aceleași vicii/deficiențe de procedură fiscală să invoce valabilitatea/legalitatea acestora”, ori ea nu cunoaște toate detaliile dosarelor de contestații care au condus la o anumită soluție la un moment dat, astfel încât să afirme că este vorba despre „aceleași vicii/deficiențe de procedură fiscală”, susținerea sa nefiind fondată.

3) Referitor la sesizările cu privire la verificarea persoanei fizice MC organul de soluționare reține că inspectorii fiscali nu au efectuat verificări privind situația financiară fiscală a persoanei fizice MC, cum în mod eronat susține petenta, informațiile bancare prezentate de către organele de control fiind relevante în contextul în care d-na M a împrumutat societatea verificată cu sume importante de bani, iar în perioada verificată au avut loc restituiri din conturile societății în conturile persoanei fizice.

De altfel, organul de soluționare reține că procedura de verificare a persoanelor fizice este prezentată la Titlul VII *Inspekția fiscală*, Capitolul III *Dispoziții speciale privind verificarea persoanelor fizice supuse impozitului pe venit* din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și presupune parcurgerea mai multor etape, ori în speță organele de control au prezentat doar informații cu privire la tranzacțiile bancare în relație cu SC X SRL, nu a fost emis aviz de verificare și nu a fost întocmit Raport de verificare sau decizie de impunere.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că argumentele contestatoarei cu privire la nulitatea actelor administrative fiscale sunt neîntemeiate, fapt pentru D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B) Pe fond

Conform documentelor la dosar, în perioada 04.06.2015-24.09.2015, organe de control din cadrul AJFP X -Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la SC X SRL- CUIX cu sediul în mun. X, extravilan nr. 64, DJ 112A, km 5, jud. X, o inspecție parțială având ca obiect impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01.01.2011-31.12.2014. Societatea are ca obiect principal de activitate “Creșterea păsărilor”- cod CAEN 147, iar în perioada verificată a înregistrat venituri în principal din vânzarea de ouă pentru consum și

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

păsări vii, din comercializarea de făină furajeră și din intermedierea lucrărilor de construcții și servicii prestate cu utilaje de construcții.

B.1) Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă totală de X4 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, efectuate în perioada septembrie 2011- iunie 2012 de la SC NC SRL și SC FM SRL, în condițiile în care din argumentele contestatarei și probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt sau de drept decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada septembrie 2011- iunie 2012, SC X SRL a înregistrat în documentele financiar-contabile TVA deductibilă în sumă totală de X4 lei în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale SC NC SRL, ROX și SC FM SRL, ROX.

Inspectorii fiscali precizează că între SC NC SRL, în calitate de vânzător și prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul de lucrări și bunuri nr. 53/09.09.2011 prin care prestatorul se obligă să „*execute și să predea la cheie cu materialele proprii, pe riscul său, lucrări de construcții și instalații, utilități, vânzare și montaj utilaje și echipamente tehnologice conform devizelor din oferta nr. 19/02.09.2011*”. Durata stabilită prin contract pentru efectuarea lucrărilor a fost de la data 09.09.2011 până la data 09.09.2012, iar prețul contractului este în sumă de X9 lei fără TVA.

Pentru începerea lucrărilor de construcții și instalații părțile au prevăzut achitarea de către beneficiar a unui avans de X19 lei fără TVA, iar prin actul adițional nr. 1/02.02.2012 s-a stabilit faptul că echipamentele aferente halei de producție și incineratorul se vor plăti în avans în procent de 100% (X20,35 lei fără TVA).

De asemenea, prin actul adițional nr. 2/02.02.2012 s-a stabilit faptul că instalația de dezinfecție, grupul electrogen, centrala termică și panoul solar se vor plăti în avans în procent de 100% (X21,60 lei fără TVA), ca și montajul și probele tehnice aferente acestor utilaje și echipamente (X22,69 lei).

Recepția lucrărilor a fost efectuată în baza Procesului- verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 03, încheiat în data de 29.06.2012, prin care comisia admite recepția la terminarea lucrărilor.

Referitor la SC NC S.R.L., X (CIF ROX - plătitor de TVA până la data de 01.09.2014), cu sediul declarat în mun. B, Sector 4, str. Ipotești nr. 7, inspectorii fiscali rețin că a avut sediul social, până la data de 17.05.2013, în localitatea X, precum și faptul că de la data de 29.04.2013 se modifică și asociații și administratorii societății în sensul că de la această dată dl MN vinde părțile sociale către d-nul BTO de cetățenie nigeriană, identificat cu pașaport A/01373954 emis de autoritățile Republicii Nigeria, care devine asociat unic și administrator al societății NC S.R.L.

Organele de inspecție fiscală arată că și alte organe de control au demarat verificări la SC NC S.R.L., însa acestea au fost în imposibilitatea desfășurării verificărilor, neputându-se verifica realitatea operațiunilor economice derulate de către această societate cu partenerii.

Referitor la SC FM SRL (CUI X), cu sediul în com. Vulcan nr. 58, birou 4, jud. X, organele de control rețin că se află în procedura de faliment din data de 03.07.2013.

Conform aplicației ANAF- InfoPC persoana care poate utiliza un certificat digital calificat pentru SC FM SRL (CUI X) este MF (CNP X) care utilizează certificat digital calificat și la SC LB SRL (CUI X), SC AS 2011 SRL (CUI X) și SC CS SRL (CUI X).

Organele de inspecție fiscală mai precizează că în anul 2011 SC X SRL în calitate de beneficiar, a încheiat cu Agenția de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit B, în calitate de autoritate contractantă, Contractul de finanțare nr. C121A021070800024 din data de 15.07.2011 pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil în condițiile programului

național pentru dezvoltare rurală România, având ca obiect Proiectul: „Fermă de exploatare găini”.

Valoarea totală eligibilă a proiectului este de X5 Euro, respectiv X6 lei, din care valoarea eligibilă nerambursabilă (60%) este de X7 Euro, respectiv X8 lei.

Prin Actul adițional nr. 01/25.08.2011 la Contractul Nr. CI21A021070800024/ 15.07.2011, Autoritatea Contractantă a majorat avansul pe care-l poate acorda societății GGP SRL de la X12 lei (20%) la valoarea de X13 lei (50%) din valoarea ajutorului public.

Conform Notificării nr. 162/22.08.2012 transmisă de C.R.P.D.R.P. 7 Centru Alba, societatea X SRL a fost informată că în cadrul Contractului/Deciziei C121A021070800024, în urma verificărilor dosarelor cererilor de plată au fost decontate următoarele cheltuieli:

- Avans în sumă de X13 lei;
 - Tranșa I în sumă de X14,71 lei;
 - Tranșa II în sumă de X15,32 lei;
 - Tranșa III în sumă de X16,13 lei;
 - Tranșa IV în sumă de X17,08 lei;
- TOTAL X18,24 lei.

Demararea lucrărilor a fost efectuată în baza Autorizației de construire nr. 84/28.09.2011 prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru „Construire anexe gospodărești ale exploatațiilor agricole- Fermă de exploatare găini” pe imobilul - teren situat în județul X, mun. X, strada Extravilanul localității X, CF 103051.

Referitor la achizițiile înregistrate de la SC NC SRL, ROX și SC FM SRL ROX, organele de control rețin următoarele circuite de aprovizionare:

Semestrul II 2011

În semestrul II 2011 X S.R.L. declară achiziții în valoare de X41 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X42 lei, din care **99,08 %** (X43 lei +TVA X44 lei) sunt de la **SC NC S.R.L.**

Analizând informațiile înscrise în declarațiile D394, echipa de inspecție fiscală a constatat că în Semestrul II 2011 SC NC S.R.L. are ca principali furnizori de bunuri și servicii societăți care au un comportament fiscal inadecvat astfel:

A. SC C.N. AI S.R.L. (CUI X), cu sediul în mun. B, Sector 6, cod poștal 060476, str. George Valsan nr. 96, bl. 2, sc. A, Et. 3, ap. 15.

Pentru Semestrul II 2011 SC C.N. AI S.R.L. declară livrări de bunuri către SC NC S.R.L. în valoare de X45 lei, la care se adaugă TVA de X46 lei.

Conform Declarației 394 aferentă semestrului II 2011 valoarea totală a achizițiilor de bunuri și servicii declarate de SC C.N. AI S.R.L. este de X47 lei, la care se adaugă TVA de X48 lei, din care 98,89%, respectiv suma de X49 lei, la care se adaugă TVA de X50 lei, este declarată ca achiziție de bunuri și servicii de la **S.C. C.N.R. CNL X S.R.L.** (CUI X) cu sediul în mun. B, sector 5, Cod poștal 052323, str. Soldat Tunsu Petre nr. 13, bl. b, sc. 2, parter, ap. 30, camera 2.

Referitor la S.C. C.N.R. CNL X S.R.L. din baza de date ANAF s-a constatat următoarea situație:

a. depune ultimele declarații în anul 2012:

Declarația 101 nr. PDF-468788432/10.03.2012;

Decont TVA 300 – nr. INTERNT-13078859/24.05.2012;

Declarația 394 pentru luna aprilie 2012

b. este declarată societate inactivă începând cu data de 12.06.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, a fost plătitoare de TVA în perioada 01.01.2011-01.02.2013 și este în faliment începând cu data de 12.09.2012.

c. declară în Semestrul II 2011 achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de X51 lei, la care se adaugă TVA de X52 lei, din care suma de X53 lei, la care se adaugă TVA de X54 lei (98,74%) este declarată ca fiind corespunzătoare unor achiziții bunuri și servicii de la următoarele 3 societăți, care nu declară livrările:

1. SC ASP 08 SRL (CUI X) cu sediul în mun. B, sector 1, cod postal 010042, Bld. Nicolae Bălcescu nr. 5, bl. Dunărea 1, sc.1, etaj 1, ap.1.

Referitor la societatea AS 08 SRL din baza de date ANAF s-a constatat următoarea situație:

- conform Declarației 394 aferentă sem. II 2011 SC C.N.R. CNL X SRL declară achiziții de la SC ASP 08 SRL în valoare de X55 lei, la care se adauga TVA de X56 lei;
- depune ultimele declarații în 2011: Declarația 101- Nr.176704/23.02.2011, Decontul de TVA aferent lunii Septembrie 2011 înregistrat sub nr.190981/25.10.2011 în care nu declară livrări de bunuri și servicii pe teritoriul național, ultima declarație cod 394 fiind aferentă S II 2009 și este înregistrată sub nr.139300/25.01.2010;
- SC ASP 08 SRL a fost declarată neplătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2012 și este declarată inactivă începând cu data de 24.08.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

2. SC MF GRUP SRL (CUI X) cu sediul în mun. B, sector 2, cod poștal 021622, Șos. Pantelimon nr. 311, bl. 7, sc. A, ap. 14.

Referitor la societatea MF GRUP SRL din baza de date ANAF s-a constatat următoarea situație:

- conform Declarației 394 aferentă Sem. II 2011, SC C.N.R. CNL X SRL declară achiziții de la SC MF GRUP SRL în valoare de X57 lei, la care se adauga TVA de X58 lei;
- depune ultimele declarații în 2010: declarația 101 - Nr. 12722/26.04.2010, decontul de TVA aferent lunii martie 2010 înregistrat sub nr. 12721/26.04.2010 în care nu declară livrări de bunuri și servicii pe teritoriul național, ultima declarație cod 394 fiind aferentă S II 2009 și este înregistrată sub nr. 816625/25.01.2010;
- a fost declarată neplătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2012 și din data de 13.11.2012 este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

3. SC EF SRL (CUI X) cu sediul în sat Dogari, com. Beceni, jud. B, cod poștal 127028.

Referitor la societatea EF SRL din baza de date ANAF s-a constatat următoarea situație:

- conform Declarației 394 aferentă sem. II 2011, SC C.N.R. CNL X SRL declară achiziții de la SC EF SRL în valoare de X59 lei, la care se adaugă TVA de X60 lei;
- depune ultimul decont de TVA în 2010, aferent lunii iunie 2010, înregistrat sub nr. 570212/13.09.2010, iar ultima declarația cod 394 este aferentă Sem. I 2009, fiind înregistrată sub nr. 565462/27.07.2009;
- a fost declarată neplătitoare de TVA începând cu data de 01.06.2012.

B. SC FM SRL (CUI X), cu sediul în com. Vulcan nr. 58, birou 4, jud. X, societate care se află în procedura de faliment începând cu data de 03.07.2013.

Pentru Semestrul II 2011 SC FM SRL declara livrări de bunuri și servicii către SC NC SRL în valoare de X61 lei, la care se adaugă TVA de X62 lei.

Conform Declarației 394 aferentă semestrului II 2011, valoarea totală a achizițiilor de bunuri și servicii declarate de SC FM SRL este de X63 lei, la care se adaugă TVA de X64 lei și se compune în principal din achiziții declarate de la societăți care prezintă un comportament fiscal inadecvat, astfel:

a. Achiziții în valoare de X65 lei, la care se adaugă TVA de X66 lei, de la **KBM SRL (CUI X)**;

b. Achiziții în valoare de X67 lei, la care se adaugă TVA de X68 lei, de la **SC C.N. AI SRL (CUI X)**;

c. Achiziții în valoare de X69 lei, la care se adaugă TVA de X70 lei, de la **SC CNR CCN X SRL (CUI X)**;

d. Achiziții în valoare de X71 lei, la care se adaugă TVA de X72 lei, de la **SC SS SRL**

(CUI X), cu sediul în mun. X, str. Lămâiței nr. 80, birou 1, jud. X;

Referitor la societatea SS SRL organele de control fac următoarele precizări:

- conform informațiilor din baza de date ANAF, depune ultimele declarații în anul 2014 (Declarația 101 nr. FBVBRAJ-2840-2014/24.02.2014; Decont TVA 300 nr. FBVBRAJ-3742-2014/15.07.2014; Declarația 394 pentru luna Iunie 2014);

- este declarată inactivă începând cu data de 17.10.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- conform constatările inspectorilor antifraudă cuprinse în Procesul verbal nr. 2463/21.11.2014: „SC SS SRL nu a fost identificată la sediul social declarat, iar reprezentanții legali ai acesteia d-nul HA- cetățean de naționalitate maghiară cu domiciliul în Ungaria- nu a putut fi contactat. Totodată conform aceluiași proces verbal care a avut ca obiect efectuarea unui control încrucișat la SC SS SRL cu alte societăți comerciale s-a constatat că această societate a declarat la organele fiscale teritoriale achiziții de bunuri/servicii taxabile care în fapt nu s-au executat, iar operațiunile comerciale derulate prin aceasta societate au fost folosite pentru tranzitarea succesivă a conturilor mai multor societăți, pentru crearea aparenței de legalitate, scopul fiind ascunderea circuitului real al mărfurilor și reducerea substanțială a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat de către alte societăți beneficiare, prin evidențierea în actele contabile ori în alte documente legale, de cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale.”

e. Achiziții în valoare de X73 lei, la care adaugă TVA în valoare de X74 lei, de la SC TPC SRL (CUI X), cu sediul în mun. B, sector 4, șos. Giurgiului nr. 58-70, bloc C, Sc. 2, Et. 7, ap. 66;

Referitor la societatea TPC SRL organele de control fac următoarele precizări:

- conform informațiilor din baza de date ANAF, depune ultimele declarații în anul 2012 (Declarația 101 nr. PDF-1234567890123-729978096-2012/10.03.2012; Decont TVA 300-169135/29.05.2012; Declarația 394 pentru luna Aprilie 2012);

- este declarată inactivă de către organele de inspecție fiscală începând cu data de 05.04.2012;

- unul dintre asociații și administratorii SC TPC SRL este IF (CNP X) cu domiciliul în B, sector 2, str. Aleea Pantelimon, nr. 1-3, bl. B5, sc. B, et. 4, ap. 92, persoană care poate utiliza certificatul digital calificat atât pentru SC TPC SRL cât și pentru societățile SC C.N. AI SRL (CUI X), SC CMG (CUI X) și SC EG SRL (CUI X). IF (CNP X), care este unul dintre asociații și administratorii SC FET SRL-CUI X cu sediul social în mun. B, sector 5, cod poștal 052323, str. Soldat Tunsu Petre nr. 13, bl. b, sc. 2, Parter, Ap. 30, Camera 2 (sediul social identic cu al societății SC C.N.R. CNL X SRL - CUI X) și cu domiciliul fiscal în mun. B, sector 4, Sos. Giurgiului Nr. 58-70, Bloc C, Sc. 2, Et. 7, ap. 66 (domiciliu fiscal identic cu sediul social al SC TPC SRL).

f. Achiziții în valoare de X75 lei, la care adaugă TVA în valoare de X76 lei, de la SC VP SRL (CUI X), cu sediul în mun. B, Sector 3, Bld. Theodor Palady Nr. 42J, Camera 1212, Etaj 1;

Referitor la societatea VP SRL organele de control fac următoarele precizări:

- conform informațiilor din baza de date ANAF, depune ultimele declarații în anul 2011 (Declarația 101 nr. 171216/18.02.2010; Decont TVA 300 nr. 497414/25.10.2011; Declarația 394 pentru Semestrul I 2011);

- este neplătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2012 și este declarată inactivă începând cu data de 27.12.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- are ca obiect de activitate Activități ale agenților de publicitate cod CAEN 7311;

- declară achiziții doar de la SC MCR SRL societate ce figurează pe lista societăților inactice din data de 18.05.2011 și care avea ca obiect de activitate Cultivarea altor plante nepermanente cod CAEN 119.

g. Achiziții în valoare de X77 lei, la care adaugă TVA în valoare de X78 lei, de la SC EC SRL (CUI X), cu sediul în mun. X, str. Timiș-Triaj, nr. 50, jud. X;

Conform informațiilor din baza de date ANAF, SC EC SRL depune ultimele declarații în anul 2012 (Decont TVA 300 nr. FBVBRAA-933949-2012/25.07.2012; Declarația 394 pentru

luna iunie 2012), este neplătitoare de TVA începând cu data de 29.06.2012 și este declarată inactivă de către organele de inspecție fiscală începând cu data de 29.06.2012.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că SC EC SRL a fost supusă verificărilor fiscale în lipsă, pe baza informațiilor existente în baza de date a ANAF, întrucât reprezentanții legali ai aceste societăți s-au sustras de la efectuarea verificărilor. Totodată potrivit bazei de date ANAF- InfoPC, la acest contribuabil a fost întocmită Sesizarea penală nr. 128174/ 28.09.2012 pentru un prejudiciu cauzat bugetului general consolidat de X79 lei, și Sesizarea penală cu nr. 126415/30.07.2012 pentru declararea fictivă a sediului social al societății.

Din cuprinsul Procesului verbal nr. 128173/28.09.2012 întocmit de către comisarii Gărzii Financiare și din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-X 454/28.06.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală, a rezultat că SC EC SRL a declarat achiziții de la societăți inactive și de la societăți care nu declară livrări sau/și achiziții.

C. SC KBM SRL (CUI X), cu sediul în com. Vulcan, cod poștal 507270, str. Principala nr. 313.

Referitor la societatea KBM SRL organele de control fac următoarele precizări:

- conform informațiilor din baza de date ANAF, depune ultimele declarații în anul 2012 (Declarația 101 nr. INTERNT-1187/25.02.2011; Decont TVA nr. INTERNT-FBVCODA-6226-2012/25.04.2012; Declarația 394 în luna martie 2012 pentru Sem. II 2011);

- SC KBM SRL declară livrări de bunuri și servicii către SC NC SRL în valoare de X80 lei, la care se adaugă TVA de X81 lei, în timp ce SC NC SRL declară achiziții de bunuri și servicii de la SC KBM SRL în valoare de X82 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X83 lei;

- ca urmare a inspecției fiscale efectuate la SC KBM SRL, a fost emisă Decizia de impunere nr. 553/30.05.2013. Acțiunea de inspecție fiscală parțială a urmărit soluționarea adresei Direcției Naționale Anticorupție- Serviciul Teritorial X, înregistrată la la D.G.F.P. X sub numărul 58678 din 06.12.2012, referitoare la efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală în vederea stabilirii prejudiciului creat bugetului de stat. Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală se reține că SC KBM SRL nu funcționează la sediul social declarat, fiind declarată inactivă începând cu data de 24.08.2012;

- Activitatea principală declarată este „Comerț cu ridicata al mobilei, covoarelor și articolelor de iluminat” CAEN 4647;

- a fost radiată din Registrul operatorilor economici înregistrați în scopuri de TVA începând cu data de 24.08.2012, iar începând cu data de 02 octombrie 2012 a fost declarată ca fiind contribuabil insolubil în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

Conform Declarației 394 aferentă semestrului II 2011 valoarea totală a achizițiilor de bunuri și servicii declarate de SC KBM SRL este de X84 lei, la care se adaugă TVA de X85 lei, din care suma de X86 lei, la care se adaugă TVA de X87 lei (98,35%) sunt achiziții declarate de la următoarele 2 societăți:

1. SC DS SRL (CUI X) cu sediul în mun. C, Str. Câmpina nr. 62A.

Referitor la societatea DS SRL organele de control fac următoarele precizări:

- Conform informațiilor din baza de date ANAF, societatea depune ultimele declarații în anul 2010 (Declarația 101 nr. 21335/26.04.2010, Decont TVA nr. 1007462/25.10.2010, Declarația 394 pentru semestrul II 2009);

- este declarată societate inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative începând cu data de 14.07.2012, a fost scoasă din evidență ca plătitoare de TVA începând cu data de 14.07.2012 și este insolubilă începând cu data de 11.10.2013;

- este în faliment din data de 23.04.2014;

- Conform Declarației 394 aferentă sem. II 2011, SC KBM SRL declară achiziții de la SC DS SRL în valoare de X88 lei, la care se adaugă TVA de X89 lei.

2. SC VA SRL (CUI X) cu sediul în mun. B, Sector 3, Bld. Theodor Palady nr. 42J, Camera 1209, etaj 1, societate care a fost declarată inactivă de către organele de inspecție

fiscală începând cu data de 18.05.2011 și a fost scoasă din evidență ca plătitoare de TVA începând cu data de 01.06.2011.

Conform Declarației 394 aferenta S II 2011 SC KBM SRL declară achiziții de la SC VA SRL în valoare de X90 lei, la care se adaugă TVA de X91 lei.

D. SC LB SRL (CUI X), cu sediul în mun. X, str. Ion Alexandru 18, jud. X.

Referitor la societatea LB SRL organele de control fac următoarele precizări:

- Conform informațiilor din baza de date ANAF, societatea depune ultimele declarații în anul 2014 (Declarația 101 nr. INTERNT-28787746-2013/25.03.2013, Decont TVA nr. INTERNT-FBVCODA-12289-2014/31.10.2014, Declarația 394 pentru luna Septembrie 2014);

- Societatea deține un punct de lucru în mun. X, str. Aurel Bordenache nr. 7, biroul 6, Jud. X;

- Conform aplicației ANAF - InfoPC persoana care poate utiliza un certificat digital calificat pentru SC LB SRL este MF (CNP X) care utilizează certificat digital calificat și la SC FM SRL (CUI X), SC AS 2011 SRL (CUI X) și SC CS SRL (CUI X);

- Pentru Semestrul II 2011 SC LB SRL declară livrări de bunuri și servicii către SC NC SRL în valoare de X92 lei, la care se adaugă TVA de X93 lei;

- Conform Declarației 394 aferentă semestrului II 2011 valoarea totală a achizițiilor de bunuri și servicii declarate de SC LB SRL este de X94 lei, la care se adaugă TVA de X95 lei, din care suma de X96 lei, la care se adaugă TVA de X97 lei, se compune din:

- Achiziții în valoare de X98 lei, la care se adaugă TVA de X99 lei, de la **SC FM SRL** (Circuitul se reia, SC FM SRL având atât rol de beneficiar cât și de furnizor);
- Achiziții în valoare de X100 lei, la care se adaugă TVA de X101 lei, de la **KBM SRL**- prezentată mai sus;
- Achiziții în valoare de (minus) X102 lei, cu TVA de (minus) X103 lei, de la **SC RC SRL (CUI X)**.

Luna ianuarie 2012

Din analiza informațiilor cuprinse în declarațiile D394 depuse la organele fiscale pentru luna Ianuarie 2012 a rezultat faptul că în luna ianuarie 2012 **SC X SRL** declară achiziții având o bază impozabilă în valoare de X104 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X105 lei, din care **84,92 %** (X106 lei +TVA X107 lei) sunt de la **SC NC SRL**.

Analizând informațiile înscrise în declarațiile D394, echipa de inspecție fiscală a constatat că în luna ianuarie 2012, SC NC SRL are ca principali furnizori de bunuri și servicii 2 societăți care aveau un comportament fiscal inadecvat, **SC FM SRL și SC KBM SRL**, astfel:

A. SC FM SRL (CUI X), cu sediul în com. Vulcan nr. 58, Birou 4, jud. X, societate care se află în procedura de faliment începând cu data de 03.07.2013.

Conform aplicației ANAF- InfoPC persoana care poate utiliza un certificat digital calificat pentru SC FM SRL (CUI X) este MF (CNP X) care utilizează certificat digital calificat și la SC LB SRL (CUI X), SC AS 2011 SRL (CUI X) și SC CS SRL (CUI X).

Pentru luna ianuarie 2012 SC FM SRL (CUI X) declară livrări de bunuri și servicii către SC NC SRL în valoare de X108 lei, la care se adaugă TVA de X109 lei.

Conform Declarației 394 aferenta lunii ianuarie 2012 valoarea totală a achizițiilor de bunuri și servicii declarate de SC FM SRL este de X110 lei, la care se adaugă TVA de X111 lei, din care 91,06% de la societății care prezintă un comportament fiscal inadecvat, astfel:

I. Achiziții în valoare de X112 lei, la care se adaugă TVA de X113 lei de la SC C.N. AI SRL B (CUI X), anterior prezentată.

Pentru luna ianuarie 2012 SC C.N. AI SRL declară livrări de bunuri către SC FM SRL în valoare de X114 lei, la care se adaugă TVA de X115 lei.

Conform Declarației 394 aferenta lunii ianuarie 2012 valoarea totală a achizițiilor de bunuri și servicii declarate de SC C.N. AI SRL (CUI X) este de X116 lei, la care se adauga TVA de X117 lei, din care suma de X118 lei, la care se adauga TVA de X119 lei (94,05%) este

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

declarată ca fiind bunuri și servicii achiziționate de la **SC C.N.R. CNL X SRL (CUI X) B**, anterior prezentată, care la rândul ei declară în luna ianuarie 2012 achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de X120 lei, la care se adaugă TVA de X121 lei ca fiind bunuri și servicii achiziționate de la următoarele 2 societăți, de la care a declarat achiziții și în sem II 2011:

1. **SC MF GRUP SRL (CUI X) B**;
2. **SC ASP 08 SRL (CUI X) B**.

II. SC CMG SRL (CUI X) cu sediul în mun. B, Sector 2, str. Radovanu nr. 11, bl. 44, sc. A, et. 6 și domiciliul fiscal în mun. B sector 2, str. Gh. Titeica, nr. 70, cam. 3, parter.

Referitor la societatea CMG SRL organele de control fac următoarele precizări:

- Conform informațiilor din baza de date ANAF societatea depune ultimele declarații în anul 2015 (Decont de TVA aferent lunii Octombrie 2014 înregistrat sub nr. INTERNT-612-15145-2014/18.11.2014, Declarația 101 -nr. INTERNT-65349882-2015/08.02.2015, Declarația cod 394 este aferentă lunii iunie 2014);

- a fost declarată neplatitoare de TVA începând cu data de 09.11.2014 și este declarată inactivă începând cu data de 09.11.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- persoanele care pot utiliza un certificat digital calificat la SC CMG SRL sunt IF (CNP X) și VDC (CNP X), iar asociați sunt CM (CNP X - domiciliat în loc. Pantelimon, str. Tractorului nr. 39) - care are și calitatea de administrator și VDC (CNP X- domiciliat în mun. B, sector 1, str. Vespasian nr. 36). IF (CNP X), VDC (CNP X) și CM (CNP X) sunt și asociați la SC TPC SRL, primii doi având și calitatea de administratori la această societate;

- conform Declarației 394 aferentă lunii ianuarie 2012, SC CMG SRL declară achizițiilor de bunuri și servicii în valoare totală de X122 lei, la care se adaugă TVA de X123 lei, ca fiind bunuri și servicii achiziționate de la SC C.N.R. CNL X SRL B, prezentată anterior la punctul I.

III. Achiziții în valoare de X124 lei, la care adaugă TVA în valoare de X125 lei, de la SC TPC SRL (CUI X), cu sediul în mun. B, prezentată la sem II 2011.

SC TPC SRL declară în luna ianuarie 2012 achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de X126 lei, la care se adaugă TVA de X127 lei ca fiind bunuri și servicii achiziționate de la următoarele 2 (două) societăți:

1. **SC C.N. AI SRL (CUI X)**, B;
2. **SC C.N.R. CNL X SRL (CUI X) B**.

Echipele de inspecție fiscală a constatat ca SC C.N.R. CNL X SRL și SC C.N. AI SRL înscriu, conform declarațiilor 394, achiziții de bunuri și servicii de la SC MF SRL și SC AS SRL, aceste două societăți din urmă având un comportament fiscal inadecvat și fiind declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

B. SC KBM SRL (CUI X), cu sediul în com. Vulcan.

Pentru luna ianuarie 2012 SC KBM SRL declară livrări de bunuri și servicii către SC NC SRL în valoare de X128 lei, la care se adaugă TVA de X129 lei și nu declară achiziții de bunuri și servicii.

Luna februarie 2012

Din analiza informațiilor cuprinse în declarațiile D394 depuse la organele fiscale pentru luna Februarie 2012 a rezultat faptul că **SC X SRL** declară în această lună achiziții având o bază impozabilă în valoare de X130 lei, la care se adaugă TVA în suma de X131 lei, din care 66,96 % (X132 lei +TVA X133 lei) sunt de la SC NC SRL (CUI X) și SC FM SRL (CUI X).

I. În luna februarie 2012, SC NC SRL are ca principali furnizori de bunuri și servicii societăți care aveau comportament fiscal inadecvat, astfel:

1. **SC ASM SRL (CUI X)**, cu sediul în com. Bran, cod poștal 507061, nr. 360, care declară livrări de bunuri și servicii către SC NC SRL în valoare de X134 lei, la care se adaugă TVA de X135 lei.

Conform Declarației 394 aferenta lunii februarie 2012, valoarea totală a achizițiilor de bunuri și servicii declarate de SC ASM SRL este de X136 lei, la care se adaugă TVA de X137 lei, care se compune în principal (85,80 %) din achiziții de la următoarele două societăți:

- Achiziții în valoare de X138 lei, la care se adaugă TVA de X139 lei, de la **SC SS SRL (CUI X)**, societate care nu declară aceste operațiuni prin declarația 394 (trimestrială) și nici prin Decontul de TVA (trimestrial) aferente lunii martie 2012;
- Achiziții în valoare de X140 lei, la care se adaugă TVA de X141 lei, de la **X SRL (CUI X)**, societate care are rol atât de furnizor, cât și de beneficiar.

2. SC FM SRL (CUI X), cu sediul în com. Vulcan nr. 58, birou 4, jud. X.

Pentru luna februarie 2012 SC FM SRL declară livrări de bunuri și servicii către SC NC SRL în valoare de X142 lei, la care se adaugă TVA de X143 lei, și achiziții în valoare totală de X144 lei, la care se adaugă TVA de X145 lei, din care 86,18 % de la următoarele societăți:

a. Achiziții în valoare de X146 lei, la care se adaugă TVA de X147 lei, de la **SC EC SRL (CUI X)** cu sediul în mun. X, str. Timis Triaj, nr. 50, Clădirea administrativă, jud. B, societate care nu declară livrări de bunuri către SC FM SRL.

b. Achiziții **SC ASM SRL (CUI X)** în sumă de X148 lei, la care se adaugă TVA de X149 lei, care la rândul ei declară achiziții în principal (85,80 %) de la următoarele două societăți:

- Achiziții în valoare de X150 lei, la care se adaugă TVA de X151 lei, de la **SC SS SRL (CUI X)**, societate care nu declară aceste operațiuni prin declarația 394 (trimestrială) și nici prin Decontul de TVA (trimestrial) aferente lunii martie 2012;
- Achiziții în valoare de X152 lei, la care se adaugă TVA de X153 lei, de la **X SRL (CUI X)**, societate care are rol atât de furnizor, cât și de beneficiar.

c. Achiziții de la **SC NC SRL (CUI X)** în valoare de X154 lei, la care se adaugă TVA X155 lei, societatea care are rol atât de beneficiar cât și de furnizor;

d. Achiziții în valoare de X156 lei, la care se adaugă TVA de X157 lei, de la **X SRL (CUI X)**, societate care are rol atât de furnizor, cât și de beneficiar;

e. Achiziții în valoare de X158 lei, la care se adaugă TVA de X159 lei de la **SC TS SRL (CUI X)**, societate care are rol atât de furnizor, cât și de beneficiar.

Luna martie 2012

Din analiza informațiilor cuprinse în declarațiile D394 depuse la organele fiscale pentru luna martie 2012 echipa de inspecție fiscală a constatat că în această lună SC X SRL declară achiziții în valoare de X160 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X161 lei, din care 85,59 % (X162 lei +TVA X163 lei) sunt de la **SC NC SRL (CUI X)**.

În luna martie 2012, **SC NC SRL** declară achiziții de bunuri și servicii de la societatea **FM SRL în valoare de X164 lei**, la care se adaugă TVA în sumă de X165 lei.

Principalii furnizori ai societății FM SRL:

1. SC X SRL, care declară livrări către SC FM SRL în valoare de X166 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X167 lei, societate care, urmărind circuitul tranzacțiilor, are atât rol de beneficiar, cât și de furnizor.

2. SC TS SRL, declară livrări către SC FM SRL în valoare de X168 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X169 lei.

Principalul furnizor al societății TS SRL este SC NC SRL, care declară livrări de bunuri și servicii în valoare de X170 lei, cu TVA în sumă de X171 lei.

3. SC FS SRL declară livrări de bunuri și servicii în valoare de X172 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X173 lei.

Totodată SC FS SRL declară achiziții de bunuri și servicii în principal de la:

- **SC FSC SRL (CUI X)** în valoare de X174 lei, cu TVA în sumă de X175 lei și care la rândul ei declară achiziții de bunuri și servicii în proporție de 99,61% de la SC NC SRL, iar aceasta din urmă nu declară livrări de bunuri și servicii către SC FSC SRL.
- **SC X SPA SRL (CUI X)** în valoare de X176 lei, cu TVA X177 lei și care la rândul ei

declară achiziții de bunuri și servicii în proporție de 99,12% de la SC FM SRL, iar aceasta din urmă nu declară livrări de bunuri și servicii către SC X SPA SRL.

Luna iunie 2012

Din analiza informațiilor cuprinse în declarațiile D394 depuse la organele fiscale pentru luna iunie 2012, echipa de inspecție fiscală a constatat că în această lună SC X SRL declară achiziții în valoare de X178 lei, cu TVA în sumă de X179 lei, din care 89,36 % (X180 lei +TVA X181 lei) sunt de la **SC NC SRL** (X182 lei +TVA de X183 lei) și **SC FM SRL** (X184 lei+ TVA de X185 lei).

I. În luna in iunie 2012, **SC NC SRL** are ca principali furnizori de bunuri și servicii 2 societăți comerciale, care la rândul lor au achiziții de bunuri și servicii de pe teritoriul național de la furnizori care aveau un comportament fiscal inadecvat, astfel:

A) SC CC SRL CUI X, cu sediul in mun. X, cod poștal 505100, str. Extravilan, nr. 60, DJ 112A KM 5, cu punct de lucru declarat în mun. X, str. Aurel Bordenache nr. 7 biroul 4.

La rândul său, SC CC SRL declară achiziții de bunuri și servicii aferente lunii iunie 2012 de X186 lei, la care se adaugă X187 lei TVA, din care 65,99 % (X188 lei +X189 lei TVA) de la SC FM SRL.

B) SC DC SRL (CUI X), cu sediul în mun. X, cod postal 505100, str. Extravilan, nr.60, DJ 112A, KM 5.

La rândul său, SC DC SRL declară achiziții de bunuri și servicii aferente lunii iunie 2012 în valoare totală de X190 lei, la care se adaugă TVA de X191 lei, din care 68,21 % (X192 lei+ X193 lei TVA) de la SC FM SRL.

II. În luna iunie 2012, **SC FM SRL** declara achiziții de bunuri și servicii în sumă de X194 lei, la care se adaugă TVA de X195 lei, în condițiile în care înregistrează stornări de achiziții de bunuri și servicii de (minus) X196 lei, cu TVA de (minus) X197 lei, de la SC CMG SRL B (CUI X).

Achizițiile înregistrate de SC FM SRL aferente lunii iunie 2012 provin în principal de la furnizori care au un comportament fiscal inadecvat, astfel:

1. SC C.N. AI SRL (CUI X), cu sediul în mun. B, Sector 6, cod poștal 060476, str. George Valsan nr. 96, bl. 2, sc.A, et. 3, ap. 15.

Pentru luna iunie 2012, SC C.N. AI SRL declara livrări de bunuri către SC FM SRL în valoare de X198 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X199 lei, și achiziții de bunuri și servicii în sumă de X200 lei, cu TVA de X201 lei, de la următoarele 3 societăți:

1.1) De la SC PMA SRL CUI X, cu sediul în mun. B, sector 5, șoseaua Alexandria, nr. 94, bl. PC 11, sc. A, et. 9, ap. 42, (X202 lei +TVA de X203 lei.

Referitor la societatea PMA SRL organele de control fac următoarele precizări:

- Conform informațiilor din baza de date ANAF societatea depune ultimele declarații în anul 2015 (Declarația 101 – FMBBUCD-9095-2015/27.07.20152012/25.02.2015, Decont TVA 300 nr. FMBBUCD-11470-2015/9095-2015/27.07.2015, Declarația 394 pentru luna iunie 2015);

- asociat unic și administrator al SC PMA SRL este NG, CNP X domiciliat în B, sector 3, str. Valsanesti nr. 1 bl. P4, Sc. 1, et. 2, ap. 50, care este și unul dintre asociații și administratorii **SC FET SRL B**;

- pentru luna iunie 2012 declară achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de X204 lei, la care se adaugă TVA în sumă de X205 lei, din care 99,99% (X206 lei +TVA X207 lei) sunt de la următoarele societăți comerciale:

1.1.a) SC CMG SRL B, CUI X, (X208 lei + TVA de X209 lei).

Echipa de inspectie fiscala a constatat că pentru luna iunie 2012 SC CMG SRL declară achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de X210 lei, la care se adaugă TVA în sumă de

X211 lei, din care **99,99%** de la **SC APC 08 SRL** (X212 la care se adaugă TVA de X213 lei), și X214 lei cu minus la care se adaugă TVA de minus X215 lei, de la **SC C.N.R. CNL X SRL**.

1.1.b) SC AGG SRL CUI X, cu sediul în mun. B, sector 3, str. Dristorului, nr. 97-119, bl. 63 sc. 1, et. 8, ap. 24, (X216 lei+ TVA X217 lei).

Referitor la societatea AGG SRL organele de control fac următoarele precizări:

- Conform informațiilor din baza de date ANAF societatea depune ultimele declarații în anul 2015 (declarația 101- nr. FMBBUC3-107436-2015/27.02.2015, Decont de TVA aferent lunii Septembrie 2014 înregistrat sub nr. FMBBUC3-7152-2014/27.10.2014, Declarația cod 394 este aferentă lunii septembrie 2014);

- a fost declarată inactivă începând cu data de 25.09.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- în iunie 2012 declară achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de X218 lei la care se adugă TVA de X219 lei, din care 97,76% (X220 lei, la care se adaugă TVA de X221 lei) de la:

- **SC CMG SRL** B (X222 lei+ TVA X223 lei);
- **SC PMA SRL** B (X224 lei+ TVA de X225 lei);
- **SC TPC SRL** (X226 lei +TVA de X227 lei).

1.1.c) SC TPC SRL B, (X228 lei +TVA de X229 lei).

1.2) SC TPC SRL B, (X230 lei+TVA de X231 lei).

1.3) SC CMG SRL B (X232 lei +TVA X233 lei).

2) SC TTG SRL (CUI X), cu sediul în mun. B, sector 5, Șoseaua Alexandriei, nr. 94, bl. PC 11, sc. A, et. 9, ap. 42 (X234 lei +TVA X235 lei).

Referitor la societatea TTG SRL organele de control fac următoarele precizări:

- Conform informațiilor din baza de date ANAF societatea depune ultimele declarații pentru anul 2014 (Decont de TVA - D 300 aferent lunii Octombrie 2014 înregistrat sub nr. FMBBUC5-60439-2014/25.11.2014, Declarația 101 – FMBBUC5-83620-2015/27.02.2015, Declarația cod 394 este aferentă lunii septembrie 2014);

- a fost declarată neplătitoare de TVA începând cu data de 13.10.2014 de către organele de inspecție fiscală;

- din valoarea totală de X236 lei, cu TVA de X237 lei, declarată ca achiziții de bunuri și servicii de către SC TTG SRL pentru luna iunie 2012, suma de X238 lei, cu TVA de X239 lei, adică 99,81%, reprezintă achiziții provenind de la:

2.1) SC PMA SRL (X240 lei + TVA X241 lei), prezentate anterior la punctul 1.1.

2.2.) SC CMG SRL (X242 lei+ TVA X243 lei) prezentate anterior la punctul 1.1.a).

3) SC AGG SRL (X244 lei+TVA de X245 lei) prezentate anterior la punctul 1.1.b).

Echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru achizițiile de bunuri și servicii pe care SC X SRL le declară pentru luna iunie 2012, pe circuitul tranzacțional apar societăți comerciale care au calitatea de furnizori ai furnizorilor direcți, dar care ajung să fie proprii lor furnizori (cazul SC PMA SRL, SC CMG SRL, SC TPC SRL).

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) *operațiuni taxabile;*

c) *operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;*

art.146 **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate unor astfel de operațiuni revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, 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 (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

În speță, sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 6 din Legea contabilității 82/1991/R, care statuează că:

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

Legea contabilității

„art. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Se constată că legiuitorul a dispus că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

În susținerea contestației, aferent constatărilor ce privesc achizițiile de la cele 2 societăți analizate la prezentul punct al deciziei, petenta invocă jurisprudența europeană care prevede că nu se poate impune persoanei impozabile să efectueze verificări privind pe emitentul facturii pentru a se asigura că nu există nereguli ori fraude la nivelul operațiilor din amonte, precum și jurisprudența referitoare la neutralitatea TVA și la îndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere.

Dar, în cauză, organul de soluționare reține că CJUE, prin jurisprudența sa, a stabilit și că „Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

Organul de soluționare mai reține că, în speță, cu privire la achizițiile de la SC FM SRL și SC NC, există indicii că societățile furnizoare prin comportamentul lor ar fi urmărit eludarea legislației fiscale și sustragerea de la plata obligațiilor către bugetul de stat.

Ori, chiar în jurisprudența europeană în cauzele invocate de petentă C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-324/11, CJUE a dispus că dreptul unei persoane impozabile care efectuează tranzacții comerciale, de a deduce cheltuielile efectuate și taxa pe valoarea adăugată aferentă, nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de aprovizionare o altă tranzacție este viciată de suspiciunea de fraudă a taxei pe valoarea adăugată, fără ca persoana impozabilă să știe sau să aibă orice alt mijloc de cunoaștere.

Într-o cauză recentă, C-18/13, Maks Pen EOOD, curtea a statuat că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.

Totodată, prin jurisprudența europeană în materia TVA se reține că CJUE a reținut că „O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie

considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11), astfel că nu prezintă relevanță aspectul dacă societatea a înregistrat venituri impozabile. De reținut că în speță organele de control nu au atabilit sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect.

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă, din practica expusă, faptul că Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să aibă indicii că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de contractant, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță. Astfel, în speță nu i se impută petentei că nu a efectuat verificări ale furnizorilor din amonte, care nu erau în sarcina sa și nu erau nici posibile, ci faptul că a participat deliberat la un circuit care urmărea diminuarea plăților la bugetul de stat.

Din documentele la dosar se constată că reprezentanții petentei „știau sau ar fi putut să știe” că operațiunile în cauză nu sunt reale, având în vedere următoarele:

● Echipa de inspecție fiscală a constatat că d-nul MF (CNP X), soțul d-nei MC (cele două persoane fiind persoane fizice afiliate), este persoana care poate utiliza un certificat digital calificat pentru următoarele societăți: SC FM SRL (CUI X), SC LB SRL (CUI X), SC AS 2011 SRL (CUI X) și SC CS SRL (CUI X).

Având în vedere relația de afiliere dintre cele două persoane fizice, precum și faptul că:

- în sem II 2011 SC FM SRL și SC LB SRL (CUI X) sunt principalii furnizori ai SC NC SRL;
- în luna ianuarie 2012 principalul furnizor al SC NC SRL este SC FM SRL;
- în luna februarie 2012 principalul furnizor al SC X SRL este SC FM SRL;
- în luna martie 2012 principalul furnizor al SC NC SRL este SC FM SRL, iar din analiza lanțului de tranzacționare se constată că furnizorii SC FM SRL declară achiziții direct/indirect de la SC NC SRL și chiar de la SC FM SRL;
- în luna iunie 2012 SC FM SRL declară livrări atât direct către SC X SRL, cât și către SC NC SRL, care la rândul său declară livrări către X SRL;

se reține ca pertinentă concluzia organelor de control că societatea verificată „*avea cunoștință de faptul că prin achizițiile înregistrate în baza facturilor emise de SC NC și SC FM SRL participă la derularea unui circuit de tranzacții comerciale cu diverși parteneri ce erau fie în stare de inactivitate, fie neplătitori de TVA, fie nu recunosc tranzacțiile și care nu și-au înregistrat în evidențele contabile obligații de plată ale TVA*”.

● Deși în fiecare lună din perioada verificată societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă și a înscris în deconturile de taxă lunare TVA de rambursat, aceasta nu a solicitat rambursarea TVA;

● principalii furnizori ai SC X SRL, respectiv SC NC SRL și SC FM SRL, declară achiziții de la societăți comerciale care au rol de intermediari și care în unele situații recunosc tranzacțiile respective livrările/ prestările de servicii, dar care declară achiziții de la societăți comerciale care sunt declarate inactive, care nu recunosc tranzacțiile și erau în imposibilitatea de a livra bunurile/de a presta serviciile, sau care, pe fiecare circuit în parte, nu mai recunosc tranzacțiile, nedeclarând livrările respective, generând în acest fel rulaje artificiale.

Societățile prezentate mai sus nu se regăsesc ca fiind furnizori direcți ai SC X SRL, în fapt aceste societăți practică facturarea între ele ca în final sumele facturate să se dividă și să ajungă tot la SC X ori la SC FM SRL în sume relativ mici, prin societățile de mai sus - direct sau indirect- precum și către alte firme care efectuează lucrări de construcții direct către beneficiari,

firme ce fac parte din grupul firmelor ce efectuează lucrări de construcții a fermelor.

Aspectele de mai sus cu privire la circuitul documentelor de la o societate la alta din "grup" se reflectă în evidențele contabile ale mai multor beneficiari prin intermediul mai multor societăți de construcții sau chiar societăți ce nu au ca obiect de activitate construcțiile dar care, deși au administratori diferiți, formează un alt "grup" și anume cel al constructorilor de ferme (în unele cazuri au mai fost construite și alte obiective tot cu fonduri nerambursabile) care achiziționează bunuri și servicii de la societățile de mai sus precum și de la societăți inactive sau care nu își declară veniturile, sau care declară ca nu au avut relații comerciale cu niciuna din aceste societăți.

Din informațiile culese echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste societăți de construcții își facturează bunuri și servicii între ele în calitate de antreprenori sau subantreprenori pe care le refacturează beneficiarilor.

Din „grupul” societăților care efectuează lucrări de construcții fac parte următoarele societăți: SC NC SRL, SC FM SRL, SC LB SRL, SC TS SRL, SC X SRL, SC GGS SRL, SC DC SRL, SC AS 2011 SRL, SC CS SRL, SC CC SRL.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societățile comerciale participante la circuitul de tranzacționare descris mai sus, nu și-au depus declarațiile fiscale ori le-au depus parțial, nu și-au înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute și nu au achitat la bugetul de stat obligațiile fiscale ce decurg din aceste tranzacții.

● Achizițiile înregistrate de SC X SRL în baza facturilor emise de SC NC SRL și SC FM SRL nu au proveniența legală, având în vedere circuitul tranzacțional care cuprinde pe lanțul de achiziții/livrări bunuri și servicii societăți comerciale interpușe, societăți care prezintă un comportament fiscal inadecvat: SC C.N. AI SRL (CUI X); C.N.R. CNL X SRL (CUI X); SC ASP 08 SRL (CUI X); SC MF GRUP SRL (CUI X); SC EF SRL (CUI X); SC DS SRL (CUI X); SC VA SRL (CUI X), SC SS SRL (CUI X), respectiv:

- nu au depus declarații fiscale, dar prin emiterea de documente având înscrise baza impozabilă și TVA, s-au produs efecte juridice, economice și fiscale la operatorii economici care au înregistrat aceste documente, printre care și SC X SRL;
- nu funcționează la sediile declarate și nici la sediile secundare, contractele pentru aceste sedii fiind expirate;
- reprezentanții legali ai societăților furnizoare din circuitul tranzacțional nu au dat curs solicitărilor de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele solicitate în baza prevederilor art. 49 și art. 52 din OG nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare: SC C.N. AI SRL (CUI X); SC KBM SRL (CUI X); SC LB SRL (CUI X); SC ECSRL (CUI X); SC VP SRL (CUI X);
- sunt declarate inactive de către organele fiscale teritoriale;
- o mare parte dintre furnizorii SC NC SRL, precum și ai SC FM SRL, au același obiect de activitate, nu declară livrări către aceste societăți, nu depun declarații și au fost declarați inactivi de către organele fiscale teritoriale;
- Din analiza deconturilor de TVA depuse de către partenerii societății verificate în relație cu furnizorii acestora, organele de inspecție constată că aceste societăți prezintă fie TVA de rambursat fie TVA de plată, aceasta având valori foarte mici, nefiind niciodată achitate.

De exemplu, în sem. II 2011 toți furnizorii direcți ai SC NC SRL, respectiv SC C.N. AI SRL, SC FM SRL, SC LB SRL și SC KBM SRL, au pe lanțul de aprovizionare aceeași furnizori declarați: SC ASP 08 SRL, SC MF GRUP SRL, SC EF SRL, SC DS SRL, SC VA SRL, SC SS SRL, SC TPC SRL.

Situația este identică și în ianuarie când ultima verigă din lanț sunt societățile SC ASP 08 SRL și SC MF GRUP SRL.

● Referitor la obiectivul „*Fermă exploatare găini ouătoare*” organele de control precizează că recepția lucrărilor a fost efectuată în baza Procesului - verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 03, încheiat în data de 29.06.2012, prin care comisia admite recepția la

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

terminarea lucrărilor, valoarea halei fiind de X23,42 lei.

Totodată, organele de control precizează că în data de 31.12.2013, prin Raportul de evaluare nr. 65/31.12.2013 întocmit de SC PD SRL, X (CUI X), solicitat de către SC X SRL în vederea reflectării valorii juste a imobilizărilor corporale în situațiile financiare, a fost diminuată valoarea construcției de la **X23,42 lei** la **X24 lei**, constatându-se că în perioada 29.06.2012 (data recepției halei)- 31.12.2013 (data întocmirii raportului de reevaluare), valoarea halei „Fermă exploatare găini ouătoare” s-a diminuat la valoarea până la 57,18% din valoarea inițială, înregistrându-se astfel o scădere semnificativă (de 42,82%) a valorii de inventar a construcției într-o perioadă relativ scurtă de timp.

Acest indiciu vine să susțină suspiciunea că valoarea proiectului pentru care au fost solicitate și acordate fonduri nerambursabile, a fost majorată artificial, prin crearea unui circuit de aprovizionare fictiv, în speță nefiind analizată realitatea lucrărilor pentru care s-a obținut finanțare nerambursabilă, ci realitatea circuitelor de aprovizionare.

Conform Raportului de evaluare nr. 65/31.12.2013 întocmit de SC PD SRL referitor la evaluarea construcțiilor se fac următoarele aprecieri:

„[...] Proprietatea evaluată este amplasată în zona periferică a orașului X în extravilanul ce face legătura cu comuna Vulcan, zonă agricolă. Dezvoltările din zonă sunt preponderent agricole, preponderând cultivarea terenului. Interesul potențialilor investitori pentru dezvoltări imobiliare cu destinația agricolă, industrial este ca și inexistent. Având în vedere aceste aspecte și ținând cont de opinia analiștilor imobiliari considerăm că deprecierea economică externă se situează la un nivel de circa 10-30% funcție de tipul activelor.”

- referitor la susținerea petentei că SC FM SRL nu a fost furnizor pentru proiectul investițional, se reține că aceasta a avut aceeași furnizori declarați ca și SC NC SRL, societăți cu un comportament fiscal inadecvat la care s-a făcut referire anterior, ba chiar direct pe SC NC SRL.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare reține că este susținută constatarea echipei de inspecție fiscală că nu se poate demonstra realitatea operațiunilor, concluzia fiind că a avut loc o derulare artificială a tranzacțiilor între principalii furnizori (SC NC SRL și SC FM SRL) și partenerii acestora, fără ca livrările să fie reale, având loc doar un circuit scriptic al documentelor cu scopul de a obține avantaje fiscale pentru SC X SRL, în condițiile în care societățile NC SRL și SC FM SRL, precum și societățile partenere ale acestora prezintă în perioada controlată fie sold TVA de rambursat, fie sunt inactive, fie neplătitoare de TVA, fie nu declară operațiunile comerciale.

Organele de control concluzionează în mod corect că evidențierea în contabilitate a unor facturi care îndeplinesc doar condițiile de formă prevăzute la art. 155, nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, în fapt sesizând că nu sunt îndeplinite condițiile de fond pentru deducerea TVA, astfel, documentele care au stat la baza înregistrării achizițiilor de la SC NC SRL și SC FM SRL în evidența contabilă a SC X SRL, nu au calitate de document justificativ, neavând fundament legal.

Drept urmare, având în vedere constatările și prevederile legale de mai sus, se reține că în mod legal echipa de inspecție fiscală a diminuat TVA deductibilă cu suma de X4 lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, efectuate în perioada septembrie 2011-iunie 2012, de la SC NC SRL și SC FM SRL.

Organul de soluționare nu poate primi apărarea petentei în sensul că nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 *„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”*, legiuitorul instituind o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție. De asemenea, așa cum s-a pronunțat și CJUE, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie să fie considerată ca participând la

această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că din argumentele și dovezile depuse/invocate de contestară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform căruia: *”Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *„Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X4 lei.*

B.2) Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de X11 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrări de bunuri către o societate din Ungaria, în condițiile în care documentele prezentate de petentă nu pot fi reținute ca justificare că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

În fapt, în perioada octombrie 2013-aprilie 2014, societatea a întocmit facturi de livrări intracomunitare de bunuri către W KFT Ungaria (HUX) pentru care a aplicat regimul de scutire de TVA prevăzut la art. 143 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Valoarea totală a bunurilor înscrise pe facturi este de X10,40 Euro.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au concluzionat că nu se face dovada că bunurile în cauză au fost transportate în alt stat membru, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirii de taxă, prevăzute la art. 10, alin. (1), lit. b) din Ordinul nr. 2421/2007 privind aprobare Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹, drept pentru care au **colectat TVA suplimentară în sumă de X11 lei**, conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 140 alin. (1) din același act normativ.

Prin contestația depusă, petenta contestă stabilirea de către organele de control a unei taxe de plată suplimentară ca urmare a reîncadrării/reconsiderării livrărilor intracomunitare acuzând că inspectorii fiscali nu au probat, prin mijloace de probă legale, că nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirii de TVA.

În drept, cu privire la livrările intracomunitare de bunuri, sunt incidente prevederile art. 128 alin. (9) și ale art. 143 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

„Art. 128 Livrarea de bunuri

[...]

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Art. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...].

[...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

coroborate cu prevederile art. 10 alin. (1) din Anexa 1 la OMFP nr. 2222/2006 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)- i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„art. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

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

Conform prevederilor legale mai sus citate, se reține că livrările intracomunitare reprezintă o livrare de bunuri care sunt transportate dintr-un stat membru în alt stat membru și că aceste operațiuni sunt scutite de TVA dacă livrarea se efectuează către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă sunt îndeplinite condițiile și sunt prezentate documentele prevăzute prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Se reține deci că, având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină codul de TVA al beneficiarului și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Din analiza documentelor care alcătuiesc dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

SC X SRL, în calitate de cumpărător, a încheiat cu E SA- Spania (ESAX) contractul nr. 677/03.09.2013 prin care furnizorul se obliga să livreze bunurile- „Echipamente fermă de curcani”, prețul convenit pentru bunuri fiind de X10,40 Euro.

În baza acestui contract, în perioada septembrie 2013- aprilie 2014 SC X SRL a efectuat un număr de 6 achiziții intracomunitare de la partenerul E SA înscrise în următoarele facturi:

- E 130263/12.09.2013 în valoare de X25,00 Euro;
- E 130294/03.10.2013 în valoare de X26,33 Euro;
- E 130303/10.10.2013 în valoare de X27,17 Euro;
- E 130320/30.10.2013 în valoare de X28,62 Euro;
- E 140102/14.04.2014 în valoare de X29,28 Euro.

De asemenea, în această perioadă a fost emisă și factura E 130299/08.10.2013 în sumă de X30 Euro, reprezentând avans.

Conform scrisorilor de transport (CMR-uri), transportul echipamentelor din Spania în România, la sediul social al SC X SRL, a fost realizat prin intermediul următorilor transportatori:

- SC MC SRL, Hărman cu auto X-60-BEA și X-24-BEA;

- SC MC Cargo 2011 SRL, C cu auto X-14-XOW și X-5818-BCK;
- Iltralia L SL Spania - ES-BX, cu auto 6967 HSN și R8353BBJ;
- SC AC SRL, C;
- SC ASH SRL, A, cu auto X-14-ESS și X-114-ESS.

SC X SRL nu a efectuat recepția echipamentelor achiziționate de la partenerul intracomunitar E SA – Spania.

Totodată, SC X SRL, în calitate de vânzător, a încheiat cu W KFT HUX contractul nr. 711/32/25.09.2013 având ca obiect „*echipament de hală pentru curcani pentru 8 hale conform Anexa*”, valoarea totală a contractului fiind stabilită la X10,40 Euro, adică aceeași valoare la care echipamentele au fost achiziționate din Spania, în condițiile în care achită și transportul în Ungaria.

SC X SRL, emite către W KFT- HUX, următoarele facturi, aplicând scutirea de TVA conform art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

- **Factura seria GGP nr. 425/08.10.2013**, în valoare de **X31,12 Euro**, echivalent în lei X246,64 lei, reprezentând avans;
- **Factura Seria GGP nr. 459/04.11.2013**, cu valoare **o Euro (zero)**, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2 și storno avans;
- **Factura Seria GGP nr. 460/04.11.2013**, în valoare de **X32,08 Euro**, echivalent în lei X247,03 lei, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2 și storno avans;
- **Factura Seria GGP nr. 107/20.12.2013**, în valoare de **X33,12 Euro**, echivalent în lei X248,74 lei, reprezentând avans și storno avans;
- **Factura Seria GGP nr. 685/19.04.2014**, în valoare de **X34,98 Euro**, echivalent în lei X249,67 lei, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2 și storno avans;
- **Factura Seria GGP nr. 686/19.04.2014**, în valoare de **X35,10 Euro**, echivalent în lei X250,56 lei, reprezentând echipamente hala 1 și hala 2.

Pentru justificarea transportului echipamentelor pe ruta X, str. Extravilan Nr. 64, DJ 112A KM 5, Județul X - Budapesta societatea a prezentat scrisori de transport (CMR-uri) conform cărora transportul ar fi fost realizat de SC FET SRL, B (CUI R0X) cu auto X-333-WFI și auto X-200-WFI, numele conducătorului înscris în CMR-uri fiind CT.

În susținerea concluziei că societatea nu a probat îndeplinirea condițiilor obligatorii pentru aplicarea scutirii de TVA, cu drept de deducere, asupra livrării intracomunitare de bunuri, respectiv nu a probat că bunurile au fost transportate în afara României, organul de soluționare reține că inspectorii fiscali au constatat următoarele:

- În Procesul verbal nr. 3351/22.04.2015, întocmit de către inspectorii antifraudă la SC X SRL, aceștia precizează că în urma verificării numerelor de înmatriculare ale mijloacelor de transport cu care ar fi fost efectuată livrarea echipamentelor în Ungaria, respectiv X-200-WFI și X- 333-WFI, s-a constatat că acestea nu sunt valide. Reprezentanții societății verificate au justificat această situație ca fiind o eroare la redactarea CMR-ului în sensul că ultima literă a nr. de înmatriculare, în fapt „Y”, a fost înlocuită cu „I”. În urma verificării efectuate de către inspectorii antifraudă s-a constatat că mijloacele de transport cu nr. de înmatriculare X-200-WFY și X-333-WFY aparțin societății R F.I. GH SRL CUIX;
- În vederea verificării realității transportului și a livrării bunurilor către societatea W KFT, inspectorii antifraudă au solicitat prin adresa nr. 1249193/01.09.2014, transmisă Direcției Generale Antifraudă Fiscală (D.G.A.F.), efectuarea unui control încrucișat la societatea transportatoare, respectiv SC FET SRL. Prin răspunsul transmis prin adresa înregistrată la D.G.A.F. sub nr. 1237558/18/09.2014 și Procesul verbal nr. 1187/28.07.2014 încheiat la SC FET SRL, s-a constatat că aceasta nu funcționează la sediul social declarat, respectiv la domiciliul fiscal declarat;
- În același proces verbal se menționează că în conformitate cu declarațiile informative D394 aferente perioadei 2012 - 2014, societatea FET SRL a declarat achiziții de la un

grup de societăți care manifestă un comportament fiscal inadecvat, nu funcționează la sediile și domiciliile fiscale declarate, reprezentanții legali nu au dat curs invitațiilor transmise de către inspectorii antifraudă;

- Inspectorii antifraudă au constatat de asemenea că și societatea R F.I. GH SRL, societate ce deține mijloacele de transport cu nr. de înmatriculare X-200-WFY și X-333-WFY, manifestă un comportament fiscal inadecvat, respectiv nu funcționează la sediul declarat iar reprezentanții nu au dat curs invitațiilor inspectorilor fiscali;
- Un alt demers întreprins de inspectorii antifraudă în vederea verificării realității transportului și a livrării bunurilor către societatea W KFT, a fost și întocmirea notei de fundamentare și solicitare de informații de tip SCAC 383, înregistrată la D.R.A.F. Sibiu sub nr. 1249192/01.09.2014. Conform răspunsului primit din Ungaria în data de 18.02.2015, societatea W KFT nu a prezentat organelor abilitate din statul ungar documentele cu privire la aceasta tranzacție (transport și achiziție), nu a dat curs invitațiilor, astfel ca nu a putut fi determinată realitatea operațiunilor;
- Referitor la șoferul **CT**, din baza de date Revisal se constată că SC FET SRL a avut în perioada 24.09.2012-16.01.2014 un angajat cu numele **CiT** CNPX, astfel că nu se justifică înscrierea acestuia în CMR-urile prezentate pentru a se justifica transportul în lunile aprilie și mai 2014, când dl CiT era deja angajatul altei societăți comerciale cu normă întreagă.

Organele de control au constatat că încasarea contravalorii facturilor emise către societatea din Ungaria W KFT - HUX a fost realizată prin intermediul societății bancare INTESA SAN PAOLO, mai puțin suma **X36 Euro**, pentru care SC X SRL a întocmit, o notificare nedată în limba română prin care solicita societății ungare plata acestei sume restante până la data de 16.02.2015, fără însă a fi precizat modul transmiterii acesteia (lipsește confirmarea transmiterii/primirii notificării).

Până la data inspecției fiscale SC X SRL nu a încasat suma restantă datorată de către societatea ungară W KFT.

Organul de soluționare reține că în contractul nr. 711/32/25.09.2013 încheiat cu W KFT – HUX era inițial prevăzut ca plata să se efectueze 30% în avans și 70% cu două săptămâni înainte de livrare și că prin actul adițional nr. 776/23.12.2013 s-a acceptat ca doar 30% să fie achitat cu două săptămâni înainte de livrare, iar diferența de 40% din valoarea contractului să se achite până la data de 31.12.2014. Se mai reține că 40% din valoarea contractului reprezintă X251 euro, astfel că nu se explică de ce societatea ar fi livrat bunurile deși nu erau îndeplinite condițiile contractuale privind plata.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că, în aceeași perioadă în care SC X SRL achiziționează echipamentele fermă de curcani de la E SA Spania Cod TVA ESAX și le vinde către W KFT HUX, societatea ungară, conform informațiilor din baza de date a D.G.R.F.P. X- Aplicația cLynx- D390, efectuează livrări intracomunitare numai către societăți din România, respectiv către:

În luna octombrie 2013:

- BPG- ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALA (CUIX);
- SC AKP SRL (CUIX);

În luna noiembrie 2013:

- SC FSS SRL (CUIX);
- SC AH SRL (CUI X);
- SC Q SRL (CUI X)

În luna decembrie 2013

- SC GGS SRL (CUI X);

În luna aprilie 2014

- SC FSS SRL (CUIX);

Totodată, din constatările cuprinse în Procesul verbal nr. 3351/22.04.2015 întocmit de

inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu, reies următoarele informații:

SC FSS SRL (CUI X), achiziționează de la societatea ungară W KFT-HUX, echipamente fermă curcani Hala 1 și Hala 2, încheindu-se în acest sens contractul nr. 28/17.09.2013, în suma totală de X37 Euro (reprezentând hala 1 în valoare de X38 Euro; echipamente hala 2 în valoare de X38 Euro și montaj echipamente hala 1 și hala 2 în valoare de X39 Euro).

Transportul echipamentelor pe ruta Ungaria-Romania ar fi fost efectuat prin intermediul societății FET SRL (CUI X), după cum urmează:

- Transportul echipamentelor tehnologice hala 1 și hala 2, a fost efectuat în data de 18.10.2013 și 02.11.2013,

- Transportul cântarului și a sistemului de încălzire a fost efectuat în data de 28.04.2014.

Prin adresa nr. 5448/07.07.2015 echipa de inspecție fiscală a solicitat societății FSS SRL, date și informații privind tranzacțiile comerciale derulate cu W KFT- HUX, în perioada ianuarie 2011- decembrie 2014. Urmare a solicitării, SC FSS SRL a transmis cu adresa nr. 53/16.07.2015 următoarele documente și informații:

- Contract de vânzare- cumpărare nr. 28/17.09.2013 și oferta nr. 18/06.09.2013;
- Fisa contului furnizor: W KFT - HUX;
- CMR-uri;
- Facturi Pro forme;
- Extrase bancare.

De asemenea în adresa nr. 53/16.07.2015 reprezentantul legal al SC FSS SRL, d-na ID menționează că transportul echipamentelor tehnologice achiziționate în baza facturii nr. XX2SA 1292623/06.11.2013 în valoare de X40 Euro, a fost efectuat în data de 18.10.2013 și 02.11.2013 pe baza CMR-urilor anexate și confirmate de recepție.

Din analiza CMR-urilor din 18.10.2013 și 02.11.2013 echipa de inspecție fiscală a constatat că transportatorul este SC FET SRL, cu mijloacele de transport având nr. de înmatriculare X-333-WFI/X-200-WFI, conducător auto fiind menționat CT, iar locul descărcării este situat în satul Cărpiniș, com. T, România.

În baza aceluiași contract a fost emisă factura XX2SA1292634/29.04.2014 de către W KFT- HUX pentru una bucată cântar curcani cu două platforme hala 1, hala 2 și sistem de încălzire turbosuflete hala 1, în sumă de X41 Euro. Conform CMR-ului pus la dispoziție în copie de către reprezentatul legal al SC FSS SRL, transportatorul este și în acest caz societatea FET SRL, mijloacele de transport având aceleași nr. de înmatriculare, precum și același conducător auto (C), referitor la care se reține că la această dată nu mai era angajatul FET SRL, astfel că nu se justifică înscrierea acestuia în CMR.

Prin adresa nr. 5448/07.07.2015 echipa de inspecție fiscală a solicitat și societății AH SRL (CUI X), date și informații privind tranzacțiile comerciale derulate cu societatea din Ungaria, W KFT HUX, în perioada ianuarie 2011- decembrie 2014.

Urmare a solicitării SC AH SRL a transmis la data de 16.07.2015, în format electronic (e-mail; @yahoo.com, prin CA), următoarele documente și informații:

- Contract de vânzare-cumpărare nr. 26/17.09.2013 și oferta nr. 24/06.09.2013;
- Fișa contului furnizor: W KFT - HUX;
- CMR-uri;
- Facturi și Facturi Pro forma;
- Extrase bancare.

Din datele transmise rezultă că transportul echipamentelor tehnologice achiziționate în baza facturii nr. XX2SA 1292622/06.11.2013, reprezentând hala 1 și hala 2 în valoare de X40 Euro ar fi fost efectuat în zilele de 18.10.2013 și 02.11.2013 pe baza CMR-urilor anexate și confirmate de recepție.

Din analiza CMR-urilor din 18.10.2013 și 02.11.2013 (se reține că transportul s-ar fi efectuat în aceleași date, cu același mijloc de transport și șofer, atât pentru SC FSS SRL cât și pentru SC AH SRL) reiese ca transportatorul este SC FET SRL (CUI X), mijloacele de transport având nr. de înmatriculare X-333-WFI/X-200-WFI, conducător auto fiind menționat CT, iar locul descărcării este situat în satul Cărpiniș, com. T, România.

În baza aceluiași contract a fost emisă de către BAU-PORT EP1TOGEP KFT HUX și factura XX2SAI292635/07.05.2014, în valoare de X41 Euro, pentru una bucată cântar curcani cu două platforme hala 1, hala 2 și sistem de încălzire turbosuflyante hala 1. Conform CMR-ului pus la dispoziție în copie de către reprezentatul legal al SC AH SRL, transportatorul este și în acest caz societatea FET SRL, mijloacele de transport având aceleași nr. de înmatriculare, precum și același conducător auto (C), referitor la care se reține că la această dată nu mai era angajatul FET SRL, astfel că nu se justifică înscrierea acestuia în CMR.

Din analiza contractelor încheiate de către societățile din România, respectiv SC FSS SRL și SC AH SRL, cu W KFT HUX, s-a constatat că la punctul II -Prețul contractual și modalități de plată art. 2 Valoarea totală a fiecărui contract este de X37 Euro, după cum urmează:

- Valoare totală echipamente hala 1: X38 Euro
- Valoare totală echipamente hala 2: X38 Euro
- Valoare totală montaj echipamente hala 1 și hala 2: X39 Euro.

Având în vedere cele constatările de mai sus, organul de soluționare reține ca pertinentă concluzia echipei de control că agentul economic verificat nu poate demonstra realitatea operațiilor derulate cu societatea din Ungaria, nefiind probată efectuarea transportului, constatându-se că, contrar susținerilor petentei, inspectorii fiscali motivează în fapt și în drept decizia de impunere, administrând în acest sens mijloace de probă legale (solicitarea de informații de la terți, folosirea înscrisurilor, folosirea informațiilor reținute cu prilejul verificărilor efectuate la furnizori etc.).

Referitor la precizarea petentei că însăși organele de control au constatat că W KFT Ungaria (HUX) avea cod valid de TVA în perioada în care s-au derulat operațiunile comerciale cu SC X SRL, se reține că legislația fiscală antecitată prevede într-adevăr că livrările intracomunitare sunt scutite de TVA dacă livrarea se efectuează către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, dar așa cum am arătat, legiuitorul a prevăzut totodată obligativitatea justificării scutirii care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină codul de TVA al beneficiarului și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Ori în speță s-a constatat că documentele prezentate de petentă pentru justificarea transportului din România în alt stat membru nu pot fi reținute ca dovadă a faptului că bunurile au părăsit teritoriul României, aceasta fiind condiția neîndeplinită pentru aplicarea scutirii de TVA.

Cât privește susținerea petentei că „*societățile cu care subscrisa a derulat tranzacții comerciale nu au fost verificate în mod real*”, se reține că inspectorii antifraudă au efectuat controale la furnizorii serviciilor de transport indicați de petentă (FET SRL și R F.I. GH SRL) și au solicitat informații de la autoritățile maghiare cu privire la W KFT, dar că societățile s-au sustras de la control și nu funcționează la sediul declarat.

Se mai reține că în Procesul verbal nr. 3551/22.04.2015, întocmit de către inspectorii antifraudă la SC X SRL, aceștia precizează că „*administratorul societății a refuzat să întocmească o notă explicativă prin care să detalieze modul în care s-au derulat operațiunile cu partenerul din Ungaria, respectiv cine a fost persoana/persoanele care s-a/s-au ocupat de identificarea clientului din Ungaria, contractarea transportului, modalitatea în care a fost semnat contractul*”.

Totodată, deși susține că a contractat telefonic serviciile de transport la indicațiile societății din Ungaria, iar în contract este prevăzut că „*livrarea se va realiza în termeni ex works*” - adică vânzătorul pune marfa ambalată la dispoziția cumpărătorului care o încarcă pe cheltuiala și riscul său- se constată că societatea verificată a înregistrat în evidențele contabile prestarea de către SC FET SRL de servicii de transport pe ruta România- Ungaria.

Cât privește afirmația petentei că „organele de inspecție fiscală au considerat că în fapt condițiile obligatorii pentru aplicarea scutirii cu drept de deducere a TVA asupra livrării intracomunitare de bunuri, nu sunt îndeplinite deoarece societatea ungară conform informațiilor din baza de date a DGRFP X- Aplicația cLynx-390 efectuează livrări numai către societăți din România”, organul de soluționare reține că această motivare nu se regăsește în actele administrative contestate, constatarea inspectorilor fiscali având la bază un cumul de factori care au condus la concluzia că nu se probează transportul bunurilor în afara României.

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul că dreptul de a se aplica scutirea de TVA nu poate fi recunoscut decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și conformității tranzacțiilor înscrise în documentele prezentate la control, fapt care nu a putut fi demonstrat de către societatea verificată, care este cea care a beneficiat de scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri, se constată că în mod legal organele de control au colectat TVA pentru livrările către W KFT, considerând că bunurile nu au părăsit teritoriul României, fiind în fapt livrate către societăți din România.

În speță se reține că în conformitate cu dispozițiile art. 20 alin. (1) din Directiva nr. 2006/112/CE, prin achiziție intracomunitară de bunuri se înțelege obținerea dreptului de a dispune, ca proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către achizitor, de către sau în numele vânzătorului ori al achizitorului bunurilor într-un Stat Membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, iar potrivit art. 138 alin. (1), Statele Membre pot scuti livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație din afara teritoriului propriu, însă în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile, sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă, care acționează ca atare într-un Stat Membru altul decât cel din care a plecat expedierea sau transportul bunurilor.

Cu privire la Directiva 2006/112/CE, prin hotărârea din 6.09.2012, pronunțată cu titlu preliminar în cauza C-273/11, în temeiul dispozițiilor art. 267 TFUE, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că art. 138 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.

În ceea ce privește, obligația vânzătorului de a demonstra că bunul a fost expedit sau transportat în afara statului membru de livrare, CJUE a arătat că „aceasta trebuie plasată în contextul particular al regimului tranzitoriu de taxare a schimburilor comerciale în cadrul Uniunii, introdus prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), ca urmare a dispariției frontierelor interne începând cu 1 ianuarie 1993 (Hotărârea Teleos și alții, punctul 21).” În acest sens a arătat că „deși livrarea intracomunitară de bunuri este supusă condiției obiective de a fi avut loc un transfer fizic al acestora în afara statului membru de livrare, de la eliminarea controlului la frontierele dintre statele membre se dovedește dificil pentru autoritățile fiscale să verifice dacă mărfurile au părăsit sau nu au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru respectiv. Din acest motiv, autoritățile fiscale procedează la o astfel de verificare în principal pe baza dovezilor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora din urmă (a se vedea Hotărârile Teleos și alții, punctul 44, și R., punctul 42).” Totodată a precizat că „în lipsa din Directiva 2006/112 a unei dispoziții concrete în ceea ce privește probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din Directiva 2006/112, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 24, Hotărârea Twoh International, punctul 25, Hotărârea X, punctul 35, și Hotărârea R., punctele 43 și 45).”

Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat, în temeiul dispozițiilor art. 267 din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene, prin hotărârea preliminară Teleos și alții, la data de 27.09.2007, cu privire la interpretarea Directivei Consiliului 77/388/CEE, în cauza C-409/04, și a arătat că articolul 28a alin. (3) primul paragraf, privind achiziția intracomunitară de bunuri, și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf, privind livrările de bunuri scutite, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în aceste două dispoziții, trebuie să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată, iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Se reține în speță că în urma verificărilor efectuate de autoritățile maghiare și române, organele de control au constatat că documentele de transport nu sunt conforme cu realitatea, iar societatea verificată are răspunderea fiscală ca pentru aplicarea scutirii de TVA să dovedească organelor fiscale că livrările de produse fac parte din categoria livrărilor intracomunitare. Ea nu poate transfera furnizorilor săi responsabilitatea acestor dovezi.

La stabilirea sumelor suplimentare de plată au fost avute în vedere nu doar informațiile cu privire la comportamentul fiscal al furnizorilor de servicii de transport și al clientul din Ungaria, cum în mod eronat susține petenta, ci și informațiile primite de la societățile românești care ar fi achiziționat bunuri de la clientul din Ungaria al SC X SRL, precum și documentele prezentate de petentă, în care sunt înscrise informații eronate cu privire la mijloacele de transport respectiv nr. de înmatriculare X-200-WFI și X- 333-WFI, în loc de X-200-WFY și X-333-WFY, și numele șoferului CT în loc de CiT, situație care se regăsește și în CMR-urile prezentate de SC FSS SRL și SC AH SRL, ceea ce presupune că, în condițiile în care în mod normal aceste documente se întocmesc la momentul încărcării bunurilor, au fost întocmite de aceeași persoană, care nu putea fi șoferul indicat în CMR, care ar fi cunoscut atât numerele mijloacelor de transport cât și numele său, rezultând că persoana care a întocmit aceste documente are legături atât cu SC X SRL cât și cu SC FSS SRL și SC AH SRL.

Petenta invocă în susținerea contestației jurisprudența CJUE în cauza C-324/11 Gabor Toth precum și jurisprudența internă a ÎCCJ în decizia nr. 6654/2013 pronunțată în dosarul nr. 1031/42/2011, dar în speță societatea nu a fost găsită răspunzătoare pentru că nu a efectuat verificări ale partenerilor săi care nu cădeau în sarcina sa, fiind ținută răspunzătoare de circuitul comercial creat, urmare a căruia și-a diminuat obligațiile de plată față de bugetul de stat.

Se mai reține că jurisprudența europeană în materia TVA a statuat că „O persoană imposibilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

În decizia Curții Europene de Justiție C 255/02 Halifax & Other, pentru situația în care se constată că o operațiune are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, Curtea a stabilit următoarele:

- *Atunci când o persoană imposibilă sau un grup de persoane imposibile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;*

- *Aplicarea legislației Comunitare nu poate fi extinsă și asupra tranzacțiilor efectuate de agenții economici doar în scopul de a obține anumite avantaje în mod necuvenit;*
- *Tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;*
- *Este datoria organelor de control să verifice, în concordanță cu prevederile legislației naționale, dacă legislația Comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others (2002));*
- *Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând scop economic, va fi ignorat și situația “normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*

Prin urmare, din jurisprudența europeană în cazul C 255/02 Halifax&others, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care „constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Din documentele la dosar se constată că reprezentanții petentei „știau sau ar fi putut să știe” că operațiunile în cauză nu sunt reale, având în vedere că în fapt, așa cum am arătat mai sus, documentele de transport au fost întocmite de către o persoană care are legături atât cu SC X SRL cât și cu SC FSS SRL și SC AH SRL și că SC X SRL a beneficiat de avantajul fiscal creat în mod nelegal de circuitul tranzacțional analizat în speță, necolectând TVA și neachitându-l la bugetul de stat.

Organul de soluționare mai reține că aspectele constatate de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X fac obiectul cercetărilor efectuate de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X în Dosarul nr. 962/P/2015, în care prin Ordonanța din 20.10.2015 a fost dispusă începerea urmăririi penale *in rem* pentru infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Prin adresa nr. 1494/14.06.2019, D.G.R.F.P. X Serviciul Soluționare Contestații 1 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, să comunice stadiul soluționării dosarului.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 25353/18.07.2019, Parchetul de pe lângă Tribunalul X a comunicat că dosarul penal nr. 962/P/2015 a fost reunit la dosarul penal nr. 791/P/2015 și că din data de 03.03.2016 se află la IPJ X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, fiind începută urmărirea penală *in rem* sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

În drept, în speță devin incidente prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) și ale art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

art. 140 Cotele

Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Având în vedere cele mai sus prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că din argumentele invocate de contestară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA colectată suplimentar în sumă de X11 lei.**

B.3) Referitor la accesoriile în sumă totală de X253 lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele abilitate, este dacă societatea datorează această sumă cu titlul de accesorii, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația cu privire la obligațiile fiscale principale care le-au generat.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-X/24.09.2015 A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății obligația de plată a TVA în sumă totală de X1 lei, pentru care a calculat accesorii în sumă totală de X253 lei, din care:

- X2 lei dobânzi aferente TVA;
- X3 lei penalități de întârziere aferente TVA.

În drept, dobânzile și penalitățile de întârziere au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

art. 120 Dobânzi

B) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

[...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.

art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

Conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că aferent TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/24.09.2015, în sumă de X1 lei organele de control au calculat accesorii în sumă totală de X253 lei, din care X2 lei dobânzi și X3 lei penalități de întârziere.

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor. Se mai reține că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru TVA în sumă de X1 lei stabilită suplimentară de plată prin Decizia de impunere F-X/24.09.2015, pentru care au fost determinate prin aceeași decizie accesorii în sumă de X253 lei, în baza principiului „*accessorium sequitur principale*”.

Astfel, ținând cont de caracterul accesoriu al dobânzilor și al penalităților de întârziere, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015 și **se va respinge ca neîntemeiată și contestația cu privire la accesoriile în sumă de X253 lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 270, art. 269, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/24.09.2015, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.09.2015, pentru suma totală de X lei, din care X1 lei TVA, X2 lei dobânzi TVA și X3 lei penalități de întârziere TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.