

DECIZIA nr.364/2020
privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de
SC x SRL, inregistrata la
DGRFPB sub nr.x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata atat de **SC x SRL**, cu sediul in x, prin Avocat x din cadrul x, cu sediul si domiciliul procesual ales in x, prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cat si de Serviciul Juridic Ilfov din cadrul DGRFPB, cu adresa nr. x, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x, formulata de societate in legatura cu TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AJFP Ilfov.

Intrucat AJFP Ilfov a transmis catre Parchetul de pe lângă Tribunalul Ilfov Sesizarea penala nr. x, prin care a solicitat stabilirea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin (1) si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv ca societatea a avut rol de beneficiar de produse farmaceutice a caror origine reala a fost disimulata prin dezvoltarea si operationalizarea unui lant de tranzactionare, societatile comerciale din cadrul lantului respectiv avand un comportament fiscal inadecvat, de tip fantoma, prin decizia nr. 832/16.11.2015 emisa in solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AJFP Ilfov, DGRFPB a dispus la pct. 1 din dispozitivul deciziei, suspendarea solutionarii cauzei, procedura administrativa urmând a fi reluata la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în conditiile legii.

Se retine ca:

- Sesizarea penala nr. x intocmita de AJFP Ilfov a fost inregistrata la IPJ Ilfov in data de 04.09.2015 si a facut obiectul dosarului penal nr. x;
- prin Ordonanta din data de 21.09.2017 (definitiva, conform adresei nr. x transmisa de catre Serviciul Juridic Ilfov din cadrul DGRFPB) emisa in dosarul penal nr. x, Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov a dispus clasarea cauzei in ceea ce priveste infractiunea de evaziune fiscala prevazuta de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005 savarsita de SC x SRL, disjungerea si declinarea competentei de solutionare a cauzei in favoarea Parchetului de pe langa Judecatoria Buftea, in ceea ce priveste savarsirea de catre contestatara a infractiunii prevazuta de art. 8 din Legea nr. 241/2005 si disjungerea si declinarea competentei de solutionare a cauzei in favoarea Parchetului de pe langa Tribunalul Arges, in ceea ce priveste savarsirea de catre x SRL a infractiunii de evaziune fiscala, prevazuta de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005; dosarul a fost inregistrat la Parchetul de pe langa Judecatoria Buftea sub nr. x;
- prin Ordonanța din data de 16.03.2020 (definitiva prin nerecurare, conform adresei nr. x transmisa de catre Serviciul Juridic Ilfov din cadrul DGRFPB) emisă de Parchetul de pe lângă Judecatoria Buftea in dosarul nr. x, s-au dispus urmatoarele:

“Clasarea cauzei sub aspectul comiterii infractiunii de tentativa la stabilirea cu rea credinta de catre contribuabil a impozitelor, taxelor sau contributiilor, avand ca rezultat obtinerea fara drept a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituii de la bugetul general consolidat prevazuta e art. 32 alin 1 Cod penal, raportat la art. 8 alin 1 din Legea nr. 241/2005, intrucat fapta nu exista.”

Având în vedere cele reținute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin. 3 și art. 272 alin. 2 lit. a din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra cererii formulata de **SC x SRL**, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestației referitoare la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AJFP Ilfov.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

- nu are obligatia legala sa faca dovada transportului prin mentiuni pe factura fiscala, intrucat art. 155 alin 19 lit d) din Codul fiscal face referire la datele furnizorului de bunuri si nu la datele transportatorului;

- avand in vedere ca este vorba de medicamente, in unele situatii nu se poate face o astfel de dovada, cata vreme livrarile sunt facute cu auto proprii, fiind vorba de colete mici;

- toate bunurile, fara exceptie, sunt receptionate de catre contestatara fiind intocmite note de receptie si constatare de diferente pentru fiecare factura;

- toate bunurile au o trasabilitate clara, se poate vedea de unde au venit si unde au plecat, ca atare sunt verificabile 100%;

- toate bunurile au fost achizitionate de la societatile indicate in facturi, acest aspect rezultand si din notele explicative;

- realitatea tranzactiei poate fi aratata de existenta facturii fiscale inregistrata la ambii parteneri, existenta notei de intrare receptie, existenta platilor reciproce, trasabilitatea bunurilor si existenta facturii de vanzare, confirmata de client;

- datele incomplete aratate de catre organele de inspectie fiscala se refera la cateva facturi, iar acest aspect nu este relevant, cata vreme exista procedura de rectificare a erorilor din documente, operatiunea de corectare a facturilor fiind permisa de lege, respectiv de art. 159 din Codul fiscal.

Conform jurisprudentei CJUE si a principiului neutralitatii taxei, primeaza fondul inaintea formei.

Urmare verificarilor incrucisate efectuate de organele de control la furnizorii de medicamente si la societatile de transport cu care societatea a avut relatii s-a constatat ca operatiunile inregistrate si declarate de contribuabila sunt corecte, fiind confirmate de toate cele 12 societati verificate, facturile emise de aceste societati au fost inregistrate in contabilitate, respectiv in jurnalele de vanzari, iar bunurile au fost livrate.

Toate medicamentele au fost achizitionate in scopul revanzarii in Romania, societatea detinand in acest sens autorizatia de distributie engross emisa de Ministerul Sanatatii sub nr. 422D/28.03.2014 si in tari apartinand UE (Marea Britanie, Olanda, Cehia, Germania si Italia. Vanzarile de medicamente au fost confirmate prin controalele incrucisate efectuate in legatura cu relatiile a 5 societati din UE.

Toate facturile mentionate in Anexa 6 la RIF (Anexa 5 la contestatie) indeplinesc conditiile prevazute la art. 155 alin 19 din Codul fiscal, ca atare nu se poate pune in discutie tratamentul fiscal luat in considerare de catre organele de inspectie fiscala. Pentru facturile care nu indeplinesc conditiile respective, acestea se pot corecta in temeiul dispozitiilor art. 159 din acelasi act normativ.

Organele de control nu au aratat in concret care dintre facturi nu indeplinesc cerintele art. 155 alin 19 din Codul fiscal.

Constatările sunt contradictorii, astfel ca desi s-a mentionat ca nu exista dovada transportului in relatia cu x, s-a constatat ca marfurile erau livrate cu masina beneficiarului, aspect invocat de societate si in notele explicative.

In legatura cu factura nr. x, contribuabila a atasat declaratia farmacistului responsabil cu calitatea, prin care a confirmat ridicarea produselor de la x si livrarea cu autovehiculul propriu la depozitul x.

Datele privind expeditia, numele delegatului nu sunt elemente obligatorii de mentionat pe facturi, conform art. 155 alin 19 din Codul fiscal. De asemenea, la numele delegatului figureaza domnul x, intrucat numele acestuia era aplicat direct din aplicatia informatica, uneori aducand acesta insusi marfurile.

Amprenta stampilei figureaza cu mentiunea depozit si poarta semnatura olografa, aspect care nu este interzis, cu atat mai mult cu cat stampila nu mai este obligatoriu de aplicat pe documente.

Suma de **x lei** a fost inlaturata pentru motivul ca provine din relatia comerciala cu x SRL, bunurile avand ca sursa, printre alti furnizori si x SRL, angrenat intr-un presupus lant de frauda care a livrat catre x bunuri in valoare de x lei, dar acest aspect este incorect, intrucat:

- bunurile au fost receptionate in totalitate, prin note de receptie;
- toate livrarile au fost inregistrate in contabilitate atat de contestatara, cat si de furnizorii acesteia, fara exceptii;
- toate bunurile au fost inregistrate in fisele de magazie, existand dovezi in ceea ce priveste livrarea lor;
- elementele lipsa din facturi nu sunt obligatorii potrivit legii, pot fi corectate conform art. 159 din Codul fiscal si nu sunt elemente care sa inlature dreptul de deducere a TVA;
- taxa dedusa de societate din achizitiile de la x presupuse a proveni din achizitiile de la x este mult mai mica decat suma de x lei, aceasta suma cuprinzand si achizitiile de la Farmacia Sfanta Ecaterina, Tonic Trade Farm, societati cu care s-a facut verificare incrucisata si care au livrat bunurile, neexistand niciun fel de sanctiuni aplicate urmare controalelor desfasurate;
- faptul ca societatea a fost interpusa in latul de tranzactionare invocat de organele de inspectie fiscala nu prezinta relevanta, cat vreme aceasta nu avea obligatia de a cunoaste date despre furnizorii sai, iar achizitiile desi pot proveni din acest lant nu inseamna ca societatea ar fi trebuit sa stie acest lucru si nici nu este un impediment pentru a limita dreptul de deducere a TVA, in conditiile in care aceasta indeplineste toate conditiile legale, respectiv a primit bunurile si le-a revandut, asa cum rezulta si din analiza relatiilor comerciale cu partenerii externi;
- in adresa nr. 10136/07.05.2015 emisa de ANAF se arata ca societatea a avut rol de beneficiar al produselor farmaceutice, ca atare nu exista indicii ca bunurile nu ar fi fost primite sau ca nu au fost livrate mai departe;
- conform dispozitiilor art. 151² alin 2 din Codul fiscal, daca beneficiarul dovedeste achitarea taxei catre persoana obligata la plata taxei, nu mai este tinut

raspunzator individual si solidar pentru plata taxei; or, societatea a facut dovada platii facturilor, a primit marfa si a incheiat tranzactia.

Suma de **x lei** este inlaturata de echipa de inspectie fiscala pentru motive similare, rezultand din tranzactii comerciale cu alte entitati juridice, in afara de x SRL, tranzactii care sunt descrise in Anexa 9^a, prin prisma lipsei unor elemente considerate in mod nelegal obligatorii de catre echipa de inspectie fiscala, respectiv mentiuni cu privire la transport, la delegat, la mijlocul de transport, etc.

La pagina 15/15, la capitolul VII din RIF a fost mentionata eronat baza de impunere, aceasta fiind incorect mentionata in suma de x lei, intrucat din Anexele nr. 9 si 9^a ale RIF-ului rezulta o alta baza de impozitare aferenta TVA in suma de x lei.

Referitor la factura nr. x emisa de furnizorul x, urmare constatarilor organelor de inspectie fiscala a solicitat corectarea facturii in data de 24.06.2015, fiind evidenta eroarea, cata vreme aceasta a fost declarata in declaratia 394 de ambele societati la momentul livrarii produselor, adica trimestrul 2, anul 2014, a fost prezentata la cerere, la momentul controlului, respectiv in septembrie 2014 si a fost inregistrata de ambele societati in luna aprilie 2014, motiv pentru care aceasta factura nu avea cum sa fie din anul 2015. Corectia nu modifica baza de impunere si nici TVA mentionata in factura si este atasata la contestatie.

Referitor la auto x, apartinand x, societatea ataseaza contractul nr. 25/04.09.2013 potrivit caruia x poate presta servicii logistice, inclusiv transport pentru x.

Faptul ca acest autovehicul a facut obiectul unor sechestre/garantii ale ANAF nu este treaba contribuabilei, cata vreme a fost utilizat de catre x in relatiile comerciale cu clientii sai. Prin urmare, nu exista motive pentru a invoca imposibilitatea stabilirii cu certitudine a realitatii tranzactiilor comerciale si pentru a considera nedeductibila TVA in suma de **x lei**.

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x, societatea nu are obligatia de a cerceta daca un furnizor are sesizare penala intocmita pe numele sau.

Semnaturile sunt diferite pe cele doua exemplare ale afacturilor, intrucat produsele au fost receptionate de angajatii x in afara orelor de program ale angajatilor x, acestia semnand numai exemplarul 2 al facturilor. Exemplarul 1 ramas la x este semnat de farmacistul responsabil.

Conform contractului de custodie incheiat cu x, reprezentantii x pot receptiona si manipula produsele x.

De asemenea, personalul care livreaza bunurile de la x completeaza obligatoriu foi de parcurs, astfel ca se poate demonstra livrarea marfurilor, acestea fiind semnate si stampilate de ambele parti. Mai mult, x a pus la dispozitia organelor de control listingul convorbirilor telefonice desfasurate intre reprezentantul societatii si operatorul de facturare.

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. x emisa de Farmacia x, nu s-au constatat deficiente, sigurul motiv pentru neacordarea deductibilitatii TVA fiind faptul ca furnizorul x este SC x SRL.

Referitor la facturile emise de x x nu este indicata nicio deficientea.

Referitor la faptul ca societatile afiliate x x, x, societatea subliniaza ca actionarii sai nu sunt in totalitate aceiasi cu cei ai celorlalte trei societati, doar doi dintre acestia fiind comuni celor 4 societati.

Faptul ca societatile afiliate au fost furnizori pentru x nu poate reprezenta un motiv pentru considerarea TVA nedeductibila, tranzactiile neputand fi considerate ca nereale, fara scop economic sau artificiale.

Societatea invoca Hotararea CEDO data in cauza Anghel contra Romaniei, subliniind ca sarcina probei le revine organelor de inspectie fiscala, aceasta obligatie neputand fi rasturnata impotriva contribuabilului intr-o situatie incerta.

Decizia V/2007 nu este aplicabila in speta si a fost desfiintata de ICCJ care a respins recursul declarat de catre ANAF impotriva Hotararii nr. 857/2014 din dosarul nr. 7658/2/2012 (speta ANAF/Nidera Romania).

Cazul Alex Kittel si Recolta Recycling, invocate de organul de inspectie fiscala nu este aplicabil, intrucat societatea nu avea cunostinta despre furnizorii celor care le-au livrat marfa, deci nu avea cunostinta despre fraudarea TVA.

Societatea invoca jurisprudenta CJUE, respectiv cauzele C-78/12 Evita K, C-354/355/03 Optigen LTD, C-255/02 Halifax, cauzele reunite C-80/11 si C-142/11, C-280/10 Polski Trawertyn, C-385/09 Nidera, etc, concluzionand ca in speta nu se poate pune in discutie faptul ca tranzactiile sunt nereale, fara scop economic sau artificiale, atata vreme cat exista toate elementele care arata ca acestea au fost reale, iar toti participantii le-au recunoscut ca atare.

Toate deficientele au fost constatate dupa controlul Directiei Antifrauda Fiscala, desi aceasta directie nu a constatat nimic la adresa societatii si nici in raportul inaintat catre ANAF.

In concluzie, societatea solicita anularea deciziei de impunere atacata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a stabilit, pentru perioada 19.09.2013 – 30.06.2014, TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, TVA in suma de x lei se compune din:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la SC x SRL, intrucat, in legatura facturile fiscale emise, s-a constatat ca la rubrica date privind expeditia nu are in scris mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul bunurilor, iar la numele delegatului figureaza in scris, din soft sau de mana, numele domnului x; amprenta stampilei figureaza cu mentiunea depozit sau farmacie si poarta semnatura olografa; exista suspiciunea ca societatile x SRL, x SRL si x au fost interpus artificial in scopul disimularii originii reale a bunurilor care au fost tranzactionate pe filiera: x SRL - x SRL - x SRL - x - x SRL - SC x SRL;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la SC x SRL, intrucat, in legatura facturile fiscale emise, s-a constatat ca semnatura primire este diferita pe cele doua exemplare de factura detinute de furnizor si de client, iar datele privind expeditia, data, ora, numele si datele de identificare ale delegatului lipsesc;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la Farmacia x, intrucat bunurile au fost achizitionate de catre Farmacia x de la SC x SRL;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la SC x x SRL, intrucat aceasta a detinut calitatea de furnizor atat pentru SC x SRL, cat si pentru contestatara; SC x x SRL s-a interpus pe lantul de tranzactionare x SRL - x SRL - x SRL - x - SC x SRL, conform constatarilor din adresa Directiei Antifrauda nr. x, inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x; SC x x SRL are aceeasi asociati ca si SC x SRL.

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la SC x SRL, intrucat factura are ca data de emitere anul 2015, iar perioada verificata este 19.09.2013 - 30.06.2014 si a fost inregistrata in Jurnalul de cumparari aferent trimestrului II 2014, la pozitia 18; mijlocul de transport inscris pe factura este in proprietatea SC x SRL si asupra acestuia s-a pus sechestrul asigurator.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca SC x SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei aferentă achizițiilor de bunuri facturate de către SC x SRL, SC x SRL, Farmacia x, SC x x SRL și SC x SRL, în condițiile în care, în legătura cu achizițiile de bunuri de la SC x SRL, prin Referatul cu propunere de clasare atasat la Ordonanța din data de 16.03.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Buftea în dosarul nr. x, s-a constatat ca operațiunile nu sunt fictive sau nereale, cata vreme exista si au fost prezentate documente de achizitie si vanzare a bunurilor, iar, in legatura cu achizițiile de bunuri facturate de către SC x SRL, Farmacia x, SC x x SRL și SC x SRL constatările organelor de inspectie fiscala sunt incomplete.

In fapt, prin Decizia nr.x, DGRFPB, în temeiul art. 214 alin. 1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a suspendat soluționarea cauzei, întrucât, în speță, au existat suspiciuni de evaziune fiscală cu privire la achizițiile de bunuri de la SC x SRL, SC x SRL, Farmacia x, SC x x SRL și SC x SRL, ceea ce a indicat existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 8 alin (1) și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține ca:

- prin Ordonanța din data de 21.09.2017 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Ilfov s-au reținut următoarele:

“In cauza de fata, intr-adevar, nu se poate retine infractiunea de evaziune fiscala prevazuta de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005, ci numai infractiunea prevazuta de art. 8 alin 1 din Legea nr. 241/2005, avand in vedere ca din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca societatea a solicitat rambursarea de TVA ca urmare a unora dintre relatiile comerciale derulate, ce formeaza obiectul plangerii penale.”

De asemenea, Parchetul de pe lângă Tribunalul Ilfov a dispus: **“Clasarea cauzei in ceea ce priveste infractiunea de evaziune fiscala prevazuta de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005, in ceea ce priveste SC x SRL.”**

- prin Referatul cu propunere de clasare atasat la Ordonanța din data de 16.03.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Buftea în dosarul nr. x, s-au constatat următoarele în legătura cu achizițiile de bunuri de la SC x SRL:

“(…) nu ne aflăm în situația unor operațiuni fictive sau nereale, cât timp exista și au fost prezentate documente de achiziție și vânzare a bunurilor livrate intracomunitar, cu atât mai mult cu cât acestea au fost înregistrate în contabilitate și declarate la organele fiscale, precum și documente de plată ce atestă livrarile intracomunitare efectuate.

Asadar, din probele administrate în cauza și din situația de fapt prezentată, nu se poate stabili săvârșirea de către reprezentanții SC x a infracțiunii prevăzută la art. 32 alin 1 Cod penal, raportat la art. 8 alin 1 din Legea nr. 241/2005”.

- prin Ordonanța din data de 16.03.2020 (definitivă prin nerecurare, conform adresei nr. x transmisă de către Serviciul Juridic Ilfov din cadrul DGRFPB) emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Buftea în dosarul nr. x, s-au dispus următoarele:

“Clasarea cauzei sub aspectul comiterii infracțiunii de tentativă la stabilirea cu rea credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat prevăzută de art. 32 alin 1 Cod penal, raportat la art. 8 alin 1 din Legea nr. 241/2005, întrucât fapta nu există.”

- în legătura cu achizițiile de bunuri facturate de către SC x SRL, Farmacia x, SC x x SRL și SC x SRL, organele de cercetare penală nu au făcut constatări distincte.

În drept, art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

Totodată, pct. 10.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, xizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, fiind obligate să țină cont de motivarea organelor penale cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile xizelor efectuate, după caz.

În speta:

1. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.

x, prin care s-a stabilit, pentru perioada 19.09.2013 – 30.06.2014, TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

2. La momentul inspectiei fiscale, organele de control din cadrul AJFP Ilfov au apreciat ca operatiunile nu sunt reale si au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazuta de art. 8 alin (1) si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completările ulterioare.

Sesizarea penala nr. x intocmita de AJFP Ilfov a fost inregistrata la IPJ Ilfov in data de 04.09.2015 si a facut obiectul dosarului penal nr. x.

Prin Ordonanta din data de 21.09.2017 (definitiva, conform adresei nr. x transmisa de catre Serviciul Juridic Ilfov din cadrul DGRFPB) emisa in dosarul penal nr. x, Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov a dispus clasarea cauzei in ceea ce priveste infractiunea de evaziune fiscala prevazuta de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005 savarsita de SC x SRL, disjungerea si declinarea competentei de solutionare a cauzei in favoarea Parchetului de pe langa Judecatoria Buftea, in ceea ce priveste savarsirea de catre contestatara a infractiunii prevazuta de art. 8 din Legea nr. 241/2005 si disjungerea si declinarea competentei de solutionare a cauzei in favoarea Parchetului de pe langa Tribunalul Arges, in ceea ce priveste savarsirea de catre x SRL a infractiunii de evaziune fiscala, prevazuta de art. 9 alin 1 lit c) din Legea nr. 241/2005; dosarul a fost inregistrat la Parchetul de pe langa Judecatoria Buftea sub nr. x.

Prin Ordonanța din data de 16.03.2020 (definitiva prin nerecurare, conform adresei nr. x transmisa de catre Serviciul Juridic Ilfov din cadrul DGRFPB) emisă de Parchetul de pe lângă Judecatoria Buftea in dosarul nr. x, s-au dispus urmatoarele:

“Clasarea cauzei sub aspectul comiterii infractiunii de tentativa la stabilirea cu rea credinta de catre contribuabil a impozitelor, taxelor sau contributiilor, avand ca rezultat obtinerea fara drept a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituirii de la bugetul general consolidat prevazuta de art. 32 alin 1 Cod penal, raportat la art. 8 alin 1 din Legea nr. 241/2005, intrucat fapta nu exista.”

Potrivit precizarilor Serviciului juridic din cadrul DGRFPB din cuprinsul adresei nr. x:

“Intrucat prin adresa raspuns nr. x, activitatea de inspectie fiscala ne-a comunicat ca nu detine elemente suplimentare in speta si ca nu este oportuna formularea plangerii impotriva actelor procurorului, la data de 10.06.2020 a fost intocmit referatul de neexercitare a caili de atac impotriva Ordonantei de clasare din data de 16.03.2020 pronuntata de Parchetul de pe langa Judecatoria Buftea (definitiva).

Ca urmare a inaintarii in vederea analizei Ordonantelor din data de 21.09.2017, respectiv 12.10.2017 (definitive), activitatea de inspectie fiscala a propus neexercitarea caili de atac si pe cale de consecinta au fost intocmite referatele de neexercitare a caili de atac nr. x.”

3. Se retine că:

- acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă, deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infractiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infractiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei;

- in legatura cu achizițiile de bunuri facturate de catre SC x SRL, Farmacia x, SC x x SRL si SC x SRL, organele de cercetare penala nu au facut nicio constatare distincta.

În ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. a, art. 146 alin. 1 lit. a și art. 155 alin. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

“**Art. 145** (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

“**Art. 146** (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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.”

“**Art. 155** (...) (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

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

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

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

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

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

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofaktură»;

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoană obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, rezulta că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege. De altfel, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Prin urmare, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta urmatoarele in legatura cu TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunuri de la SC x SRL, SC x SRL, Farmacia x, SC x x SRL si SC x SRL:

A. **Cu privire la realitatea achizitiilor de bunuri de la SC x SRL**, potrivit probatoriului administrat pe parcursul cercetării penale, organele de cercetare penală au constatat urmatoarele, prin Referatul cu propunere de clasare atasat la Ordonanța din data de 16.03.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Buftea în dosarul nr. x:

*“(…) **nu ne aflam in situatia unor operatiuni fictive sau nereale**, cat timp exista si au fost prezentate documente de achizitie si vanzare a bunurilor livrate intracomunitar, cu atat mai mult cu cat acestea au fost inregistrate in contabilitate si declarate la organele fiscale, precum si documente de plata ce atesta livrarile intracomunitare efectuate.*

Asadar, din probele administrate in cauza si din situatia de fapt prezentata, nu se poate stabili savarsirea de catre reprezentantii SC x a infractiunii prevazuta la art. 32 alin 1 Cod penal, raportat la art. 8 alin 1 din Legea nr. 241/2005”.

În speta, astfel cum a fost deja arătat, prin Raportul de inspecție fiscală nr. x, organele de control au respins dreptul de deducere a TVA în suma de x lei, pe motiv că există suspiciuni asupra veridicității achizițiilor de bunuri facturate de către SC x SRL, iar facturile fiscale nu sunt întocmite cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare, respectiv art. 155 alin 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. De altfel, constatările organelor de inspecție fiscală nu vizează modul în care SC x SRL a înregistrat în contabilitatea proprie bunurile achiziționate de la SC x SRL.

Or, așa cum reiese din Referatul cu propunere de clasare atașat la Ordonanța din data de 16.03.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Buftea în dosarul nr. x, în legătura cu achizițiile de la SC x SRL, s-a constatat că nu există probe pertinente și concludente din care să reiasă că reprezentanții SC x SRL ar fi înregistrat în contabilitate operațiuni fictive (nereale), în baza unor facturi emise de a SC x SRL, cu scopul de a se sustrage de la plata obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la modalitatea de întocmire a documentelor justificative, respectiv faptul că în facturi la rubrica date privind expediția nu este înscris mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul bunurilor/ la numele delegatului figurează înscris, din soft sau de mână, numele domnului Margarit Gratzian/ amprenta stampilei figurează cu mențiunea depozit sau farmacie și poartă semnatura olografa, s.a., trebuie subliniat că acestea **au fost cenzurate de organele de cercetare penală** prin același Referat, care au concluzionat ca:

- *“la dosarul cauzei, în susținerea celor declarate, martorul x a depus în format electronic următoarele documente:*

- *contracte încheiate între SC x SRL și furnizor (SC x SRL)/ clienți;*
- *fise de magazie;*
- *balanțe de verificare;*
- *facturi de achiziție/ vânzare;*
- *fisele conturilor clienți și jurnale de vânzări;*
- *fisele conturilor furnizorilor SC x SRL și jurnalele de cumpărări;*
- *incasări și plăți efectuate;*
- *trasabilitatea produselor.”*

- *“există și au fost prezentate documente de achiziție și vânzare a bunurilor livrate intracomunitar, iar acestea au fost înregistrate în contabilitate și declarate la organele fiscale, precum și documente de plată ce atestă livrările intracomunitare efectuate”, **înfirmând astfel constatările și reținerile organelor de inspecție fiscală** din raportul de inspecție fiscală ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere ce face obiectul contestației analizate.*

Având în vedere prevederile pct. 10.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit cărora “la reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent **poate solicita organului fiscal** care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală **punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată**”, prin adresa nr. x, organul de soluționare a contestației i-a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov exprimarea unui punct de vedere în raport de soluția organelor penale.

Drept urmare, prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, organele de inspectie fiscala au subliniat ca isi mentin punctul de vedere deja exprimat prin Referatul motivat cu propuneri de solutionare a contestatiei cu privire la nedeductibilitatea TVA in suma de x lei, in conditiile in care constatările in legatura cu acest capat de cerere au fost infirmate de organele de cercetare penala.

B. Cu privire la achizițiile de bunuri de la SC x SRL, Farmacia x, SC x x SRL si SC x SRL:

In speta, astfel cum a fost deja aratat, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, organele de control au respins dreptul de deducere a TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la SC x SRL, intrucat, in legatura facturile fiscale emise, s-a constatat ca semnatura primire este diferita pe cele doua exemplare de factura detinute de furnizor si de client, iar datele privind expeditia, data, ora, numele si datele de identificare ale delegatului lipsesc;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la Farmacia x, intrucat bunurile au fost achizitionate de catre Farmacia x de la SC x SRL;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la SC x x SRL, intrucat aceasta a detinut calitatea de furnizor atat pentru SC x SRL, cat si pentru contestatara; SC x x SRL s-a interpus pe lantul de tranzactionare x SRL - x SRL - x SRL - x - SC x SRL, conform constatarilor din adresa Directiei Antifrauda nr. x, inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x; SC x x SRL are aceeasi asociati ca si SC x SRL.

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiei de medicamente de la SC x SRL, intrucat factura are ca data de emitere anul 2015, iar perioada verificata este 19.09.2013 - 30.06.2014 si a fost inregistrata in Jurnalul de cumparari aferent trimestrului II 2014, la pozitia 18; mijlocul de transport inscris pe factura este in proprietatea SC x x SRL si asupra acestuia s-a pus sechestrul asigurator.

Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta achizitiei de medicamente de la SC x SRL, se retin urmatoarele:

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 6 alin (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, care definesc notiunea de document justificativ, astfel:

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ".

In ceea ce priveste elementele obligatorii pe care trebuie sa le contina o factura fiscala, se retine ca acestea sunt expres si limitativ stipulate la art. 155 alin 19 (anterior invocate) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusa verificării.

Referitor la consemnarea datelor in documentele specifice, potrivit Anexei 1 din OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, in vigoare in perioada 2013 - 2014 :

Anexa 1 Norme Metodologice de întocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile :

« A. Norme generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operatiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în

documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmeste documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare. »

Potrivit cadrului legislativ menționat anterior, rezulta că formulările în care sunt consemnate operațiunile economico-financiare, în special facturile fiscale, pot dobândi calitatea de documente justificative, astfel încât să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, numai în condițiile în care, prin **elemente principale** pe care trebuie să le cuprindă, furnizează **toate informațiile prevăzute de normele legale**.

Se reține că semnatura de primire, datele privind expediția, data, ora, numele și datele de identificare ale delegatului, numărul autovehiculului cu care au fost transportate bunurile nu reprezintă elemente obligatorii pe care trebuie să le conțină facturile fiscale, acestea nefiind cuprinse în lista elementelor obligatorii expres prevăzute de legiuitor, motiv pentru care lipsa acestora nu poate conduce la neacordarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturi. Se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA este esențială îndeplinirea cumulativă a **condițiilor de formă** (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină **informațiile obligatorii prevăzute de lege**) și **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.

Mai mult, în temeiul dispozițiilor art. 7 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 159 alin 1 lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea să solicite societății corectarea facturilor fiscale în timpul inspecției:

“Art. 7 (3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”

“Art. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Nu prezinta relevanta constatarile organelor de inspectie fiscala privind sesizarea organelor de cercetare penala in cazul SC x SRL, cata vreme AJFP Ilfov nu a analizat si nu a facut dovada existentei unor factori obiectivi din care sa rezulte ca SC x SRL stia sau ar fi stiut ca este implicata intr-o frauda fiscala (a se vedea hotararile pronuntate in cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexate C-80/11 si C-142/11 Mahageben si Peter David, C-189/18 Glencore Agriculture Hungary).

Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta achizitiei de medicamente de la Farmacia x:

Nu prezinta relevanta unica motivatie a organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca bunurile au fost achizitionate de catre Farmacia x de la SC x SRL, pentru considerentele aratate anterior.

Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta achizitiei de medicamente de la SC x x SRL:

Nu prezinta relevanta unica motivatie a organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca SC x x SRL a detinut calitatea de furnizor atat pentru SC x SRL, cat si pentru contestatara, iar aceasta societate s-a interpus pe lantul de tranzactionare x SRL - x SRL - x SRL - x - SC x SRL, cata vreme organele de cercetare penala au retinut ca achizitiile de bunuri efectuate de SC x SRL de la SC x SRL sunt reale, acest fapt reiesind inclusiv din documentele detinute de contestatara (facturi, fise de magazie, etc).

De asemenea, desi organele de inspectie fiscala au constatat ca SC x x SRL are aceeasi asociati ca si SC x SRL, nu au prezentat in ce mod acest fapt influenteaza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri de la aceasta societate.

Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta achizitiei de medicamente de la SC x SRL:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca factura fiscala emisa de SC x SRL poarta o data de emitere din anul 2015, in conditiile in care perioada verificata este 19.09.2013 - 30.06.2014, iar mijlocul de transport inscris pe factura este in proprietatea SC x x SRL si asupra acestuia s-a pus sechestrul asigurator.

Se retine ca este evidenta eroarea materiala produsa in legatura cu data emiterii facturii, cata vreme insusi organul de control a constatat ca factura fiscala nr. x a fost inregistrata in Jurnalul de cumparari aferent **trimestrului II 2014, la pozitia 18**. Mai mult, in cuprinsul aceleasi facturi, atasata la dosarul cauzei, se face referire la faptul ca **“expedierea s-a facut in prezenta noastra la data de 11.04.2014”**.

Or, in atare situatie, in temeiul dispozitiilor art. 7 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu art. 159 alin 1 lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala aveau posibilitatea sa solicite societatii corectarea facturii fiscale respective in timpul controlului.

Nu prezinta relevanta constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca mijlocul de transport inregistrat pe factura este in proprietatea SC x x SRL, in conditiile in care acestea nu au analizat existenta eventualelor contracte de transport incheiate intre SC xx SRL si contestatara, precum si modalitatea de indeplinire a conditiilor contractuale, ci doar au retinut ca asupra mijlocului de transport respectiv s-a pus sechestrul asigurator de catre ANAF.

Avand in vedere urmatoarele considerente:

- constatările organelor de cercetare penala din cuprinsul Ordonanței din data de 16.03.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Buftea în dosarul nr. x si din cuprinsul Referatului cu propunere de clasare atasat la aceasta ordonanta care infirma constatările și reținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la realitatea achizițiilor de bunuri de la SC x SRL;

- prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, organele de inspectie fiscala au subliniat ca isi mentin punctul de vedere deja exprimat prin Referatul motivat cu propuneri de solutionare a contestatiei cu privire la nedeductibilitatea TVA in suma de x lei;

- AJFP Ilfov nu a analizat daca achizițiile de bunuri sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor taxabile ale societatii;

- constatările organelor de inspectie fiscala vizeaza in esenta analizarea provenientei bunurilor livrate de catre furnizorii contestatari, in loc sa vizeze analizarea documentelor justificative detinute de contribuabili in legatura cu achizițiile verificate si analizarea modului in care SC x SRL a inregistrat in contabilitatea proprie si a declarat la organele fiscale competente achizițiile de bunuri care au fost supuse verificarilor;

- organele de inspectie fiscala au efectuat verificari atat la furnizorii contestatari in legatura cu modalitatea de inregistrare si declarare a bunurilor livrate catre SC x SRL, retinandu-se, in toate cazurile, ca toate tranzactiile au fost inregistrate de acestia in Jurnalele de vanzari si declarate in declaratiile 394, cat si la clientii sai externi, retinandu-se ca se confirma de catre autoritatile fiscale competente tranzactiile acestora cu societatea contestatara; cu toate acestea, au concluzionat ca pe lanțul de tranzacționare nu se asigură respectarea principiului neutralitatii taxei;

- conform dispozitiilor art. 11 alin 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare la data prezentei, *“În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”*;

- constatările organelor de inspectie fiscala privind sesizarea organelor de cercetare penala in cazul furnizorilor societatii (de exemplu, SC x SRL) nu prezinta relevanta, cata vreme AJFP Ilfov nu a analizat si nu a facut dovada existentei unor factori obiectivi din care sa rezulte ca SC x SRL stia sau ar fi stiut ca este implicata intr-o frauda fiscala (a se vedea hotararile pronuntate in cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexe C-80/11 si C-142/11 Mahageben si Peter David, C-189/18 Glencore Agriculture Hungary);

- in cazul achizițiilor de bunuri de la SC x SRL, organele de cercetare penala au retinut ca acestea sunt reale, acest aspect reiesind inclusiv din documentele detinute si prezentate in timpul cercetării de catre contestatara (facturi, fise de magazie, etc);

- organele de control nu au analizat daca operatiunile vizate duc la obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului prevederilor legale nationale si comunitare; se retine ca, obtinerea de avantaje fiscale prin practici abuzive poate fi constatata atunci cand exista, pe de o parte, un ansamblu de circumstante obiective din care rezulta ca, in ciuda respectarii formale a conditiilor prevazute de reglementarile legale, obiectivul urmarit de aceste reglementari nu a fost atins si, pe de alta parte, un element subiectiv constand in intentia de a obtine un avantaj rezultat din reglementarile legale, prin crearea artificiala a conditiilor cerute pentru obtinerea sa; astfel, obligatia de restituire a avantajului obtinut pe nedrept in urma unei practici abuzive este doar consecinta constatarii existentei practicii abuzive;

- este neintemeiata argumentarea organelor de inspectie fiscala bazata pe dispozitiile Deciziei nr. V/2007, in conditiile in care, pe de-o parte, aceasta decizie a interpretat forma Codului fiscal în vigoare la data de 01.01.2004 și prevederile Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabila și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, hotărâre abrogată la data de 01.01.2007, data aderării României la Uniunea Europeană, iar, pe de alta parte, aceasta decizie este contrara jurisprudentei CJUE (Cauza C-516/14 - Balis 06, Cauzele conexate C-374/16 Geissel si C-375/16 - Butin, Cauza C-392/09 Uszodaepito, Cauzele conexate C-95/07 si C-96/07 Ecotrade, Cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Cauza C101/16 SC Paper Consult SRL, etc) care a statuat in mai multe randuri faptul ca principiul fundamental al neutralitatii TVA impune ca deducerea TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii sa fie acordata daca sunt indeplinite cerintele de fond esentiale, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de persoanele impozabile; mai mult, prin Decizia nr. 1281/2015, ICCJ a retinut ca Decizia V din 15.01.2007 a Sectiilor Unite ale ICCJ nu pot fi aplicate decat prin prisma legislatiei Uniunii Europene si a jurisprudentei CJUE in materie de TVA;

- organele de inspectie fiscala aveau posibilitatea de a solicita societatii corectarea facturilor fiscale, prin inscrierea corecta si completa a informatiilor de pe formular; se retine ca datele invocate de AJFP Ilfov ca fiind lipsa din facturi nu modifica nici baza de impozitare, nici cuantumul TVA si, prin urmare, nici regimul fiscal aplicabil in speta, iar o eventuala operatiune de corectie nu se raporteaza nici prin decontul de TVA 300 si nici prin declaratia 394;

- in legatura cu TVA in suma de x lei exista neconcordante in ceea ce priveste baza de impunere stabilita prin RIF, anexele acestuia si decizia de impunere; astfel, la pagina 15/15, la capitolul VII din RIF a fost mentionata baza de impunere in suma de x lei, iar in decizia de impunere contestata si in Anexele nr. 9 si 9^a ale RIF-ului, baza de impunere este mentionata ca fiind in suma de x lei;

- organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspectie fiscala in efectuarea analizei operatiunilor care fac obiectul cauzei supusa solutionarii, tocmai pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac,

in temeiul prevederilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ, **urmeaza a se dispune desființarea** Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AJFP ILFOV, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

Urmeaza ca **organul fiscal competent** să procedeze la reanalizarea operatiunilor prin prisma tuturor dispozitiilor legale nationale si a jurisprudentei CJUE incidente, tinand cont inclusiv de constatările organelor de cercetare penala din cuprinsul Ordonanței din data de 16.03.2020 emisă de Parchetul de pe lângă

Judecatoria Buftea în dosarul nr. x și a Referatului cu propunere de clasare atașat la această ordonanță, de reținerile din prezenta decizie și de susținerile societății.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 145 alin. 2 lit. a), art. 146 alin. 1 lit. a), art. 159 alin. 1 lit. b), art. 155 alin. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 277 alin. 3, art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 10.4 și 10.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, art. 7 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x emisă de AJFP ILFOV, cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de x lei, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.