



DECIZIA NR.10173/16.04.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. jud. Botoșani, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Suceava sub nr.X și la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L. jud. Botoșani** cu sediul în mun. Botoșani, str. X nr. X, bl. X, et.X, ap. X, județul Botoșani, având Cod de înregistrare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. J-X, reprezentată prin domnul X în calitate de administrator.

S.C. X S.R.L. jud. Botoșani formulează contestație împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X cu privire la suma de **S lei reprezentând TVA;**
- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X cu privire la suma de **S lei reprezentând diminuare pierdere fiscală.**

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele administrative fiscale atacate au fost comunicate direct, pe bază de semnătură, la data de **05.12.2018**, după cum rezultă din adresa de comunicare nr. X anexată în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă la data de **14.01.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală sub nr. X .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să analizeze contestația.

1. S.C. X S.R.L. jud. Botoșani formulează contestație împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X cu privire la suma de S lei reprezentând TVA;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X cu privire la suma de S lei reprezentând diminuare pierdere fiscală.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că nu este de acord cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, din următoarele considerente:

A. Pentru facturile emise de S.C. X S.R.L. având TVA deductibil în sumă de S lei, se prezintă următoarea situație de fapt:

- s-a prezentat organelor de inspecție fiscală toate facturile fiscale despre care fac trimitere, în copie, având mențiunea "Conform cu originalul" incusiv ștampila "Program Feadr" și s-a explicat organelor de inspecție fiscală că nu se regăsește dosarul de plată în original, tranșa IV de plată, care a fost depus la A.F.I.R. Botoșani și care au decontat în totalitate aceste facturi în urma verificărilor și măsurărilor efectuate în teren;

- aceste documente le-a solicitat de la A.F.I.R. Botoșani pentru a le pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală fapt pentru care nu este de acord cu mențiunea că "societatea nu a prezentat în toate cazurile facturile in original".

Situația facturilor pentru care nu s-a prezentat originalul este cuprinsă în Anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală, petenta susținând că și în eventualitatea unor pierderi a documentelor se poate prezenta o copie a acestora cu mențiunea "conform cu originalul" iar aceste documente se regăsesc depuse și au fost verificate la rândul lor și de alte instituții ale statului.

Petenta susține că a depus și situațiile de lucrări aferente acestor facturi fiscale, solicitate din dosarul de plată depus la A.F.I.R. Botoșani pe care le-a depus organelor de inspecție fiscală cu mențiunea clară

"Conform cu originalul", mențiune despre care nu se face vorbire în Raportul de inspecție fiscală.

În legătură cu faptul ca unele facturi "nu au înscris cota de TVA" petenta susține că nu este de acord că acesta reprezintă un motiv întemeiat de a nu se lua în calcul ca document justificativ, întrucât valoarea TVA a fost calculată corect și evidențiată în mod distinct în rubrica "Valoare TVA", fiind înregistrată și evidențiată și de către emitent așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală încheiat la S.C. X S.R.L. înregistrat sub nr. F SV X despre care se face vorbire de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au menționat că TVA înscris pe factură de către S.C. X S.R.L. a fost stabilit ca un TVA de plată în sarcina acestuia în urma acestui Raport de inspecție fiscală (au fost considerate ca documente corecte întocmite chiar dacă unele din ele nu aveau înscrisă cota de TVA).

În legătura cu mențiunea "existența unor suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor facturate de S.C. X către S.C. X S.R.L. care reprezintă lucrări de construcții - montaj efectuate de S.C. și refacturate către S.C. X S.R.L." petenta susține că nu o consideră justificată, întrucât organele de inspecție fiscală fac trimitere la facturile emise de S.C. X S.R.L. în perioada anterioară perioadei verificate.

Pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală nu menționează faptul că S.C. X S.R.L. Botoșani i s-a acordat în totalitate dreptul de deducere al TVA pentru facturile primite de la S.C. X S.R.L. de către organele de inspecție fiscală de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani unde a solicitat și i s-a acordat TVA la plată în urma verificărilor efectuate în teren la investiția "Fabrica de procesare legume fructe in loc. X, jud. Botoșani".

Contestatoarea susține că a solicitat organelor de inspecție fiscală prin Nota explicativă și o verificare faptică a lucrărilor existente în baza acestor facturi dar organele de inspecție fiscală nu au vrut să dea curs solicitărilor fiind mai simplu să nu acorde dreptul de deducere pe motive nejustificate.

În opinia contestatoarei, nu este justificată și argumentată nici mențiunea că, "organele de cercetare au concluzionat faptul ca achizițiile efectuate de către SC X SRL de la SC X sunt fictive, scopul fiind sustragerea de la plata TVA datorata bugetului general consolidat al statului, consecința fiind prejudicierea bugetului de stat", întrucât la data prezentei se efectuează probabil unele cercetări dar nu există o soluție definitivă și nici un dosar de evaziune pe rolul unei instanțe de judecată.

Toate argumentele prezentate în legătură cu S.C. X S.R.L. privind relațiile contractuale ale acestuia nu privește S.C. X S.R.L. întrucât nu era de datoria și obligația acesteia de a verifica modul de aprovizionarea a acestuia pentru realizarea investiției menționate.

Contestatoarea face precizarea că, dacă ar fi avut cunoștință de asemenea practici ale constructorului încă din anul 2012 ar fi putut rezilia derularea contractului dar nu era de datoria sa de a solicita astfel de relații, atâta timp cât organele de inspecție fiscală anterior, au considerat că operațiunile au fost corect înregistrate.

Mai susține petenta că organele de inspecție fiscale care au întocmit Raportul de inspecție fiscală la S.C. X S.R.L. nu i-au acordat acestuia dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile considerate fictive dar i s-a stabilit de plată TVA aferent facturilor emise către S.C. X S.R.L. Acesta a fost și motivul pentru care la controalele anterioare, societății contestatoare i s-a acordat dreptul de deducere în totalitate pentru facturile emise de S.C. X S.R.L. întrucât lucrările facturate există în teren și au fost verificate și decontate și de către experții A.F.I.R. și de către dirigințele de șantier și de către Inspecția de stat în Construcții. Mai mult decât atât, pentru facturile despre care se face vorbire la lit. d) și e) pentru perioada anterioară controlului nu s-a efectuat în toată această perioadă nicio reverificare de către organele de inspecție fiscală abilitate.

B. Pentru factura nr. X emisă de S.C. X S.R.L. București în valoare fără TVA de S lei cu un TVA aferent în sumă de S lei, total factură fiind de S lei reprezentând avans la contractul de vânzare nr. X, factura fiind achitată în totalitate, petenta susține că nu este de acord cu neacordarea dreptului de deducere din următoarele considerente:

- organele de inspecție fiscală nu fac nici măcar mențiunea că societatea a depus la respectivul contract de vânzare cumpărare și Actul adițional în care reiese foarte clar că acest contract este încă în derulare.

Contestatoarea susține că nu înțelege susținerea legală a organelor de inspecție fiscală care fac trimitere la "ajustarea unei taxe nededusa aferent serviciilor neutilizate" când în situația de față este vorba despre o factură de avans primită și achitată în baza unui contract în derulare iar prevederile legale aplicabile se regăsesc înscrise și în Raportul inspectorilor antifraudă nr. X unde se face mențiunea clară că "reprezentanții A.J.F.P. Botoșani au interpretat în mod diferit și contradictoriu, prin două acte oficiale, prevederile Codului Fiscal cu privire la aceeași operațiune economică efectuată între aceeași agenții economici. Se constată și faptul că organele fiscale au aplicat două soluții diferite pentru aceeași operațiune, în sensul că au acceptat TVA colectată de către societățile comerciale furnizoare, dar au refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor fiscale de avans al societăților comerciale achizitoare, solicitând plata accesoriilor pentru toate sumele achitate în plus de către beneficiari".

Petenta solicită a se avea în vedere și Sentința nr. X emisă de Tribunalul Botoșani împreună cu Decizia nr. X emisă de Curtea de Apel Suceava despre care se face trimitere în Ordonanța de clasare nr. X din 08 mai 2018.

De asemenea, petenta susține că nu este obligația sa de a prezenta organelor de inspecție fiscală un eventual contract de revanzare a acestor echipamente întrucât clientul respectiv întâmpină unele probleme financiare, dar că societatea are în obiectul de activitate autorizarea comercializării unor astfel de echipamente.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, în baza delegării de competență nr. X au efectuat o verificare fiscală la S.C. X S.R.L. jud. Botoșani, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2013, TVA pentru perioada 01.09.2012-30.09.2016 și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 01.01.2014-31.03.2017, în urma căreia au emis:

- **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X prin care au stabilit în sarcina societății suma de S lei din care societatea contestă parțial suma de S lei reprezentând TVA;**

- **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X prin care s-a diminuat pierderea fiscală a societății cu suma de S lei.**

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. jud. Botoșani** a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2013, TVA pentru perioada 01.09.2012-30.09.2016 și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 01.01.2014-31.03.2017.

Deasemenea, s-a verificat cu control ulterior Decontul negativ cu opțiune de rambursare nr. X depus pentru perioada 01.09.2012-30.09.2016 prin care s-a solicitat suma de S lei.

Societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior pentru Decontul cu opțiune de rambursare nr. X pentru suma de S lei, conform Deciziei nr. X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani.

În ceea ce privește TVA.

Din totalul sumelor stabilite suplimentar în cuantum de S lei, societatea contestă parțial suma de S lei reprezentând TVA.

În perioada verificată, societatea a înregistrat facturi emise de S.C. X S.R.L Slatina, jud. Suceava C.U.I. RO X reprezentând avansuri lucrări de construcții conform Contractului nr.X, aferente fabricii de procesare legume fructe din comuna X, jud.Botoșani.

Societatea contestatoare a înregistrat în contabilitate facturi în valoare totală de S lei din care valoarea fără TVA este de S lei, cu un TVA

aferent de S lei, situația facturilor fiind prezentată în Anexa nr.3b la Raportul de inspecție fiscală.

Societatea a dedus o parte din TVA-ul aferent facturilor emise de S.C. X S.R.L respectiv la nivelul sumei de S lei după cum urmează:

- S lei - aferent facturii nr.X în valoare totală inclusiv TVA de S lei;
- S lei - aferent facturii nr.X în valoare totală inclusiv TVA de S lei;
- S lei aferent facturii nr.X în valoare totală inclusiv TVA de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că facturile respective reprezintă avansuri facturate de către S.C. X S.R.L. care au fost stornate la data emiterii facturilor de lucrări construcții-montaj, după cum urmează:

- factura nr.X a fost stornată în luna august 2015 prin factura nr.X și s-a emis factura nr.X reprezentând situații de lucrări luna iulie 2015;

- factura nr. X a fost stornată în luna decembrie 2014 prin factura nr. X, emițându-se factura nr.X reprezentând lucrări executate, factura care ulterior a fost stornată prin factura nr. X și emisă factura nr. X, reprezentând lucrări executate în luna mai 2015;

- factura nr. X a fost stornată în luna ianuarie 2015 prin factura nr.X emițându-se factura nr.X reprezentând situații de lucrări luna ianuarie 2015, factură care la rândul ei a fost stornată prin factura nr. X și s-a emis factura nr.X situația de lucrări reprezentând lucrări executate în luna mai 2015.

În urma stornărilor efectuate, valoarea TVA-ul dedus este în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2013-01.02.2015 societatea este înregistrată ca plătitoare de TVA la încasare și ca urmare a neachitării în totalitate a facturilor emise de S.C. X S.R.L. o parte din TVA este înregistrat ca TVA neexigibil fiind înregistrat în soldul debitor al contului 4428, respectiv la nivelul sumei de S lei (sold care rămâne până la sfârșitul perioadei incluse în inspecția fiscală, respectiv 31.03.2017, conform jurnalului de cumpărări).

Organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere a TVA în sumă de S lei aferent facturilor anterior menționate, facturi emise de S.C. X S.R.L. din următoarele considerente:

- a) societatea nu a prezentat în toate cazurile facturile în original, conform prevederilor pct. alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează că deducerea TVA se face numai pe baza exemplarului original al facturilor;

- b) facturile nu conțin în toate cazurile toate elementele prevăzute de art.155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au înscrise cota de TVA;

- c) societatea nu a prezentat situații de lucrări aferente facturilor conform prevederilor punctului nr. 48 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal;

Din Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale la data de 25.06.2018, d-nul X - administratorul societății, a precizat că situațiile de lucrări respective au fost ridicate de D.N.A. Suceava.

Din verificarea efectuată la arhiva Tribunalului Suceava, echipa de inspecție susține că nu a găsit situațiile de lucrări aferente facturilor respective. Aceste situații de lucrări au fost prezentate în data de 26.11.2018 de către administratorul societății în copie, prezentând ștampila "Program FEADR";

d) facturile emise de S.C. X S.R.L anterior perioadei verificate, respectiv în perioada 2010-08.2012, în baza aceluiasi Contract nr.X și având același obiectiv de construire - fabrică de procesare legume și fructe în comuna X, jud.Botoșani, fac obiectul unor cercetări penale.

Astfel, aferent achizițiilor efectuate de S.C. X S.R.L. de la S.C. X S.R.L. în perioada 2010-08.2012 în Raportul de constatare nr.X pg.37-39, întocmit de inspectori antifraudă de pe lângă Tribunalul Botoșani, se menționează următoarele:

- în data de 06.09.2010 între S.C. X S.R.L- în calitate de executant și S.C. X S.R.L.-în calitate de beneficiar a fost încheiat Contractul de subantrepriza nr.X obiectivul contractului fiind „construire fabrica de procesare legume și fructe în comuna X jud.Botoșani;

- Prețul contractului de subantrepriză nr.X este de S lei fără TVA;

- din Nota de constatare seria X întocmită de Garda Financiară Suceava la S.C. X S.R.L a reieșit că în perioada 2010-2012 societatea în cauză a emis către S.C. X S.R.L. facturi fiscale în valoare de S lei din care S lei reprezentând lucrări de construcții. În urma controalelor efectuate la furnizorii S.C. X S.R.L. s-a dovedit faptul că S.C. X S.R.L. a livrat bunuri /servicii către S.C. X S.R.L. ce provin din achiziții de bunuri/servicii de la furnizori cu comportament fantomă. Organele de cercetare au concluzionat faptul că achizițiile efectuate de către S.C. X S.R.L. de la S.C. X S.R.L. sunt fictive, scopul fiind sustragerea de la plata TVA datorată bugetului general consolidat al statului, consecința fiind prejudicierea bugetului de stat.

e) existența unor suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor facturate de S.C. X S.R.L. către S.C. X S.R.L. care reprezintă lucrări de construcții - montaj efectuate de S.C. X S.R.L C.U.I. RO X și refacturate către S.C. X S.R.L.

e 1) S.C. X S.R.L C.U.I. RO X.

Societatea are domiciliul fiscal în X, fn, bl.X, sc.X, apt. X jud.Suceava, asociat unic - X.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X încheiat la S.C. X S.R.L de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală, la pg.7 se menționează că prin adresa nr.X din data de 10.12.2013, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - D.I.I.C.O.T.- Serviciul Teritorial Suceava a solicitat realizarea de controale de

specialitate având ca obiect operațiunile comerciale și financiare derulate de societățile comerciale de tip fantomă, printre care și S.C. X S.R.L.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X la pg. 17 se menționează ca "la achizițiile de bunuri și servicii efectuate de SC X SRL nu se justifică proveniența bunurilor/serviciilor tranzactionate; organele de inspecție fiscală considera ca aceste tranzacții sunt nereale având ca inițiatori pe SC X SRL Suceava-CUI X, SC X SRL-Lunca Cetatuii -Iasi CUI X, SC X SRL Grajduri -Iasi CUI X, SC X SRL Suceava CUI X, SC X BUSINESS SRL Darabani-Botosani CUI X, scopul esențial al emiterii facturilor fiind acela de a asigura o succesiune formală și de a obține avantaje fiscale pentru SC X SRL și implicit pentru beneficiarul acestuia SC X SRL. (...) Astfel documentele comerciale puse în circulație (facturi privind tranzacțiile artificiale) au stat la baza circuitelor financiare reprezentate de plățile prin unități bancare reflectând o aparentă realitate a tranzacțiilor."

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. debite foarte mari, societatea fiind în faliment din data de 15.06.2016.

e.2. S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X furnizorul S.C. X S.R.L. în perioada 2014-2015.

Societatea are domiciliul fiscal în mun. Iasi, str. X, nr.X, cameraX, bl.X, sc.X, et.X apt.X, având ca asociat unic pe X, cu domiciliul în X, nr. X, et. X1, ap.X loc. Iasi, jud. Iasi, având ca obiect de activitate cod CAEN 4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale.

Societatea este plătitoare de TVA în perioada 27/03/2014-01/11/2014 și inactivă din data de 23.03.2017 ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative.

Din analiza programului informatic ANAF-C-lynx rezultă următoarele:

- în anul 2014 S.C. X S.R.L. declară achiziții efectuate de la S.C. X S.R.L. în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei, total S lei.

S.C. X S.R.L. declară în anul 2014 achiziții efectuate de la S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei, total S lei, achiziții care nu au fost declarate ca și livrări de către S.C. X S.R.L.

Astfel, achizițiile efectuate de S.C. X S.R.L. în anul 2014 provin în fapt de la firma S.C. XS.R.L.

S.C. XS.R.L. nu a declarat aceste livrări în formularele D 394 și nici nu depune deconturi de TVA în perioada în care a fost înregistrată în scopuri de TVA, respectiv 27.03.2014-01.11.2014.

- În anul 2015, S.C. X S.R.L. declară achiziții efectuate de la S.C. X S.R.L. în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei, total S lei.

S.C. X S.R.L. declară în anul 2015 achiziții efectuate de la S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X în valoare de S lei cu un TVA aferent în sumă de S lei, achiziții care nu au fost declarate ca și livrări de către S.C. XS.R.L. societate care nu este înregistrată în scopuri de TVA în anul 2015.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X întocmit la S.C. X S.R.L. de către organele de control din cadrul D.G.F.R.P. Iasi-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală, la pg.18, rezultă următoarele:

- S.C. X S.R.L. a încheiat în data de 23.10.2014 Contractul de execuție nr.4 cu firma S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X având ca obiect "lucrări de construcții și amenajări sediu administrativ, montare pane si panotaj sandwich hala la obiectivul fabrica de procesare legume si fructe in comuna X jud.Botoșani." Valoarea contractului a fost negociată la S lei fara TVA.

În baza Contractului nr.X menționat mai sus, S.C. X S.R.L. a emis următoarele facturi către S.C. X S.R.L. Slatina:

-factura nr.X în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei;

-factura nr.X4 în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei;

-factura nr.X în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei.

Deoarece S.C. X S.R.L. Slatina a fost înregistrată ca plătitoare de TVA la încasare în perioada 01.02.2014-01.02.2015 a dedus TVA înscris în facturile menționate mai sus, după cum urmează:

prin O.P. din 02.12.2014, societatea comercială verificată achită suma de S lei pentru factura nr X, deducând astfel TVA în sumă de S lei;

prin O.P. din 13.01.2015, societatea comercială verificată achită suma de S lei pentru factura nr. X, deducând astfel TVA în sumă de S lei.

În luna ianuarie 2015, S.C. X S.R.L. Slatina deduce TVA în sumă de S lei aferent facturii nr. X emisă de S.C. XS.R.L. Iasi. Total achiziții înregistrate de S.C. X S.R.L. de la S.C. XS.R.L. în anul 2014 sunt de S lei, respectiv în anul 2015 de S lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA dedus de S.C. X S.R.L. la nivelului sumelor achitate, deoarece S.C. X S.R.L. nu este înregistrată ca plătitoare de TVA după data de 01.11.2014.

Din analiza REVISAL depusă de S.C. X S.R.L. rezultă că în perioada 01.08.2014-24.11.2014 societatea nu are înregistrați salariați care să execute respectivele lucrări de construcții-montaj, cu excepția unui inginer, astfel că nu se justifică emiterea în două zile respectiv în data 28.11.2014 a facturii nr.X în valoare totală de S lei reprezentând c/val lucrări de construcții montaj.

Din bilanțul contabil aferent anului 2014, rezultă că S.C. XS.R.L. nu deține utilaje cu care să execute lucrări de construcții montaj, iar pentru anul 2015 societatea nu are depus bilanțul contabil.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV S încheiat la S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a

TVA din facturile emise de S.C. XS.R.L. către S.C. X S.R.L. respectiv facturi în valoare totală de S lei în 2014 și S lei în 2015.

Lucrările respective au fost refacturate de către S.C. X S.R.L. și apoi către S.C. X S.R.L. emițându-se factura X în valoare totală de S lei și factura nr. X în valoare totală de S lei.

Prin Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale la data de 25.06.2018, s-au solicitat administratorului S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar al lucrărilor facturate de S.C. X S.R.L. justificări cu privire la înregistrarea în contabilitate a stornarilor efectuate de către S.C. X S.R.L. a facturilor de lucrări de construcții, respectiv:

- factura nr. X în valoare totală de S lei reprezentând lucrări de construcții aferente lunii decembrie a fost stornată prin factura nr. X în valoare totală de S lei și emisă factura nr.X reprezentând lucrări aferente lunii mai 2015.

- factura nr. X în valoare totală de S lei reprezentând lucrări aferente lunii ianuarie 2015 a fost stornată prin factura nr. X în valoare totală de S lei și emisă factura nr.X reprezentând lucrări aferente lunii mai 2015.

Administratorul societății d-nul X a menționat în Nota explicativă din data de 25.06.2018 următoarele: "nu cunosc motivul pentru care aceste doua facturi au fost stornate, întrucât nu am fost eu administrator în acea perioada, dar am observat ca SC X SRL, a refacturat aceste lucrări în mai 2015, conform situațiilor de lucrări si a investițiilor existente în teren si la data prezentei."

De asemenea, în Nota explicativă din data de 25.06.2018 s-au solicitat informații cu privire la identitatea societății care a efectuat lucrările de investiții, respectiv dacă acestea au fost efectuate de către S.C. X S.R.L. Suceava sau acestea au fost subcontractate și efectuate de S.C. XS.R.L. Iasi.

În Nota explicativă dată în data de 25.06.2018, d-nul X menționează că „nu cunosc si nu aveam obligația de a cunoaște lucrările subcontractate de X SRL".

În fapt, în luna decembrie 2014 și respectiv ianuarie 2015 nu au fost efectuate lucrările înscrise în aceste facturi, aspect recunoscut tocmai prin stornarea acestora.

Refacturarea acestora în luna mai 2015 nu se justifică în condițiile în care societatea care a refacturat lucrările către S.C. X S.R.L. respectiv firma S.C. XS.R.L. nu deține utilaje iar personalul de specialitate al S.C. XS.R.L. în perioada 24.11.2014-03.06.2015 conform Revisal reprezintă personal încadrat cu timp parțial de lucru de 4 ore/zi.

Facturile emise de S.C. X S.R.L. în perioada verificată fac obiectul extinderii unor cercetări penale.

Având în vedere cele prezentate, organele de control constată că există suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor facturate de S.C. XS.R.L. către S.C. X S.R.L., lucrări de construcții-montaj care ulterior au

fost refacturate de S.C. X S.R.L. către S.C. X S.R.L. fapt pentru care nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de **S lei**.

2. În luna decembrie 2012 societatea contestatoare înregistrează factura nr.X emisă de S.C. X S.R.L. București C.U.I. RO X în valoare fără TVA de S lei cu un TVA aferent în sumă de S lei, total factură fiind de S lei reprezentând avans la Contractul de vânzare-cumpărare nr.X.

Societatea a achitat factura de avans în data de 09.10.2012 suma achitată fiind de Slei, respectiv în data de 21.11.2012 suma achitată fiind de Slei, prin bancă.

Societatea a prezentat în data de 26.11.2018 Contractul de vânzare-cumpărare nr.X.

Prin Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale la data de 25.06.2018, administratorul societății a menționat că "obiectul contractului respectiv este constituit din echipamente pentru a fi revandute, potențialul client a întâmpinat unele probleme, tranzacția fiind în desfășurare."

Societatea nu a prezentat în susținerea celor menționate în Nota explicativă din data de 25.06.2018, documente aferente unei eventuale revânzări a utilajelor.

În luna decembrie 2012 organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea în favoarea statului a TVA în sumă de **S lei**, deoarece până la sfârșitul perioadei verificate (31.03.2017), respectiv până la încheierea inspecției fiscale, societatea nu a justificat avansul respectiv printr-o achiziție de bunuri/servicii care să fie în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că au fost încălcate prevederile art. 11, art. 145 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 48 din Numele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 și art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 57 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Urmare aspectelor prezentate anterior, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o TVA în sumă de **S lei**, contestată.

În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale.

În urma verificărilor efectuate pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 s-a constatat faptul că, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă unor utilaje achiziționate de la S.C. XS.R.L. și neutilizate.

Societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă celor două utilaje în sumă totală de S lei, după cum urmează:

S lei S lei/lună x 12 luni) autovehicul cu furcă electrică;

3S lei (S lei/lună x 12 luni) trailer cu stălp electric de încărcare.

Având în vedere faptul că, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că respectivele utilaje au fost implicate în mai multe circuite comerciale și financiare fictive, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile înregistrate de societate în sumă de S lei.

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2013 în cuantum de S lei cu suma de **S lei** rezultând o pierdere fiscală recalculată în sumă de S lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. are domiciliul fiscal în mun. Botoșani, str. X nr. X, bl. X, et. X, ap.X jud. Botoșani;

Denumire CAEN: cultivarea cerealelor, plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase/ An 2008/Cod 111;

Cod de identificare fiscală: X;

Perioada supusă verificării: 01.01.2012-31.12.2013 pentru impozitul pe profit;

01.09.2012-30.09.2016 pentru TVA;

01.01.2014-31.03.2017 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

1. Referitor la suma de S lei reprezentând TVA stabilit suplimentar pentru perioada 01.09.2012-30.09.2016 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de Inspecție

Fiscală nr. F-SV X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă în condițiile în care societatea nu demonstrează că operațiunile efectuate cu S.C. X S.R.L. au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare totală de S lei din care valoarea fără TVA este de S lei, cu un TVA aferent de S lei emise de S.C. X S.R.L. Slatina jud. Suceava C.U.I. RO X reprezentând avansuri lucrări de construcții conform Contractului nr.X aferente fabricii de procesare legume fructe din comuna X, jud.Botoșani.

Societatea contestatoare a dedus o parte din TVA-ul aferent facturilor emise de S.C. X S.R.L în sumă de Slei după cum urmează:

- S lei - aferent facturii nr.X în valoare totală inclusiv TVA de S lei;
- S lei - aferent facturii nr.X în valoare totală inclusiv TVA de S lei;
- S lei aferent facturii nr.X în valoare totală inclusiv TVA de S lei.

Respectivele facturi reprezentând avansuri facturate de către S.C. X S.R.L. care au fost stornate la data emiterii facturilor de lucrări de construcții-montaj, după cum urmează:

- factura nr.X a fost stornată în luna august 2015 prin factura nr.X și s-a emis factura nr.X reprezentând situații de lucrări luna iulie 2015;

- factura nr. X a fost stornată în luna decembrie 2014 prin factura nr. X s-a emis factura nr.X reprezentând lucrări executate, factură care ulterior a fost stornată prin factura nr. X și emisă factura nr. X, reprezentând lucrări executate în luna mai 2015;

- factura nr. X a fost stornată în luna ianuarie 2015 prin factura nr.X emițându-se factura nr.X reprezentând situații de lucrări luna ianuarie 2015, factură care la rândul ei a fost stornată prin factura nr. X și s-a emis factura nr.X situația de lucrări reprezentând lucrări executate în luna mai 2015.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, în urma stornărilor efectuate, valoarea TVA-ul dedus este în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2013-01.02.2015 societatea este înregistrată ca plătitoare de TVA la încasare și ca urmare a neachitarii în totalitate a facturilor emise de S.C. X S.R.L. o parte din TVA este înregistrat ca TVA neexigibil fiind înregistrat în soldul debitor al contului 4428 - taxa pe valoare adăugată neexigibilă, respectiv la nivelul sumei de S lei (sold care rămâne până la sfârșitul perioadei incluse în inspecția fiscală, respectiv 31.03.2017, conform jurnalului de cumpărări).

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de S lei aferent facturilor anterior menționate, facturi emise de S.C. X S.R.L. din următoarele considerente:

- societatea nu a prezentat în toate cazurile facturile în original, conform prevederilor pct. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, care stipulează că deducerea TVA se face numai pe baza exemplarului original al facturilor;

- facturile nu conțin în toate cazurile toate elementele prevăzute de art.155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au înscrise cota de TVA.

- societatea nu a prezentat situații de lucrări aferente facturilor.

Din Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale la data de 25.06.2018, d-nul X - administratorul societății, a precizat că situațiile de lucrări respective au fost ridicate de D.N.A. Suceava.

Din verificarea efectuată la arhiva Tribunalului Suceava, echipa de inspecție susține că nu a găsit situațiile de lucrări aferente facturilor respective. Aceste situații de lucrări au fost prezentate în data de 26.11.2018 de către administratorul societății în copie, prezentând ștampila "Program FEADR".

Facturile emise de S.C. X S.R.L anterior perioadei verificate, respectiv în perioada 2010-08.2012, în baza aceluiași Contract nr.X și având același obiectiv de construire - fabrică de procesare legume și fructe în comuna X, jud.Botoșani, fac obiectul unor cercetări penale.

Astfel, aferent achizițiilor efectuate de S.C. X S.R.L. de la S.C. X S.R.L. în perioada 2010-08.2012 în Raportul de constatare nr.X pg.37-39, întocmit de inspectorii antifraudă de pe lângă Tribunalul Botoșani, se menționează următoarele:

- în data de 06.09.2010 între S.C. X S.R.L în calitate de executant și S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar a fost încheiat Contractul de subantrepriza nr.X, obiectivul contractului fiind „construire fabrică de procesare legume și fructe în comuna X jud.Botoșani”;

- prețul Contractului de subantrepriză nr.X este de S lei fără TVA;

- din Nota de constatare seria SV nr. X întocmită de Garda Financiară Suceava la S.C. X S.R.L a reieșit că în perioada 2010-2012 societatea în cauză a emis către S.C. X S.R.L. facturi fiscale în valoare de S lei reprezentând lucrări de construcții. În urma controalelor efectuate la furnizorii S.C. X S.R.L. s-a dovedit faptul că S.C. X S.R.L. a livrat bunuri /servicii către S.C. X S.R.L. ce provin din achiziții de bunuri/servicii de la furnizori cu comportament fantomă. Organele de cercetare au concluzionat faptul că achizițiile efectuate de către S.C. X S.R.L. de la S.C. X S.R.L. sunt fictive, scopul fiind sustragerea de la plata TVA datorată bugetului general consolidat al statului, consecința fiind prejudicierea bugetului de stat.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X încheiat la S.C. X S.R.L de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Iași - Administrația Județeană a Finanelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală, la pg.7 se menționează că prin adresa nr.X din data de 10.12.2013, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - D.I.I.C.O.T- Serviciul Teritorial Suceava a solicitat realizarea de controale de

specialitate având ca obiect operațiunile comerciale și financiare derulate de societățile comerciale de tip fantomă, printre care și S.C. X S.R.L.

Prin același Raport de inspecție fiscală nr.X la pg. 17 se menționează că "la achizițiile de bunuri si servicii efectuate de SC X SRL nu se justifica proveniența bunurilor/serviciilor tranzactionate, organele de inspecție fiscală considera ca aceste tranzacții sunt nereale având ca inițiatori pe SC X SRL Suceava-CUI X, SC X SRL-Lunca Cetatuii -Iasi CUI X, SC X SRL Grajduri -Iasi CUI X, SC X SRL Suceava CUI X, SC X SRL Darabani-Botosani CUI X, scopul esențial al emiterii facturilor fiind acela de asigura o succesiune formală si de a obține avantaje fiscale pentru SC X SRL si implicit pentru beneficiarul acestuia SC X SRL. (...) Astfel documentele comerciale puse in circulație (facturi privind tranzacțiile artificiale) au stat la baza circuitelor financiare reprezentate de plățile prin unități bancare reflectând o aparenta realitate a tranzacțiilor."

În ceea ce privește S.C. X S.R.L C.U.I. RO X furnizorul S.C. X S.R.L. în perioada 2014-2015, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

- S.C. X S.R.L. are domiciliul fiscal în mun. Iasi, str. X, nr.X, camera X, bl.X, sc.X, et.X apt.Xi ca asociat unic pe dl. X, cu domiciliul în mun. Iași, str. X, nr. X, et. X, ap. X, loc. Iasi, jud. Iasi., având ca obiect de activitate cod CAEN 4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale si nerezidențiale.

- societatea este plătitoare de TVA în perioada 27.03.2014-01.11.2014 și inactivă din data de 23.03.2017 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Din analiza programului informatic ANAF-C-lynx rezultă următoarele:

- în anul 2014 S.C. X S.R.L. declară achiziții efectuate de la S.C. X S.R.L. în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei, total S lei.

- S.C. X S.R.L. declară în anul 2014 achiziții efectuate de la S.C. XS.R.L. C.U.I. RO X în valoare de S lei cu un TVA aferent în sumă de S lei, total S lei, achiziții care nu au fost declarate ca și livrări de către S.C. XS.R.L.

Astfel, achizițiile efectuate de S.C. X S.R.L. în anul 2014 provin în fapt de la firma S.C. XS.R.L.

S.C. XS.R.L. nu a declarat aceste livrări în declarațiile D 394 și nici nu depune deconturi de TVA în perioada în care a fost înregistrată în scopuri de TVA, respectiv 27.03.2014-01.11.2014.

În anul 2015, S.C. X S.R.L. declară achiziții efectuate de la S.C. X S.R.L. în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei, total S lei.

S.C. X S.R.L. declară în anul 2015 achiziții efectuate de la S.C. XS.R.L C.U.I. ROX în valoare de S lei cu un TVA aferent în sumă de S lei, achiziții care nu au fost declarate ca și livrări de către S.C. XS.R.L. societate care nu este înregistrată în scopuri de TVA în anul 2015.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. X întocmit la S.C. X S.R.L. de către organele de control din cadrul D.G.F.R.P. Iasi-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava-Activitatea de inspecție fiscală, la pg.18, rezultă următoarele:

- S.C. X S.R.L. a încheiat în data de 23.10.2014 Contractul de execuție nr.4 cu firma S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X având ca obiect "lucrări de construcții și amenajări sediu administrativ, montare pane si panotaj sandwich hala la obiectivul fabrica de procesare legume si fructe în comuna X jud.Botoșani." Valoarea contractului a fost negociată la S lei fără TVA.

În baza Contractului nr.X menționat mai sus, S.C. XS.R.L. a emis următoarele facturi către S.C. X S.R.L. Slatina:

-factura nr.X în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei;
-factura nr.X în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei;
-factura nr.X în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei.

Deoarece S.C. X S.R.L. Slatina a fost înregistrată ca plătitoare de TVA la încasare în perioada 01.02.2014-01.02.2015 a dedus TVA înscris în facturile menționate mai sus, după cum urmează:

- prin O.P. din X societatea comercială verificată achită suma de S lei pentru factura nr X, deducând astfel TVA în sumă de S lei;
- prin O.P. din 13.01.2015, societatea comercială verificată achită suma de S lei pentru factura nr. X, deducând astfel TVA în sumă de S lei.

În luna ianuarie 2015, S.C. X S.R.L. Slatina deduce TVA în sumă de S lei aferent facturii nr. X emisă de S.C. XS.R.L. Iasi.

Total achiziții înregistrate de S.C. X S.R.L. de la S.C. XS.R.L. în anul 2014 sunt de S lei, respectiv în anul 2015 de S lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA dedus de S.C. X S.R.L. la nivelului sumelor achitate, deoarece S.C. XS.R.L. nu este înregistrată ca plătitoare de TVA după data de 01.11.2014.

Din analiza REVISAL depusă de S.C. XS.R.L. rezultă că în perioada 01.08.2014-24.11.2014 societatea nu are înregistrați salariați care să execute respectivele lucrări de construcții-montaj, cu excepția unui inginer, astfel că nu se justifică emiterea în două zile respectiv în data 28.11.2014 a facturii nr.X în valoare totală de S lei reprezentând c/val lucrări de construcții montaj.

Din bilanțul contabil aferent anului 2014, rezultă că S.C. X S.R.L. nu deține utilaje cu care să execute lucrări de construcții montaj, iar pentru anul 2015 societatea nu are depus bilanțul contabil.

Urmare celor precizate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA din facturile emise de S.C. XS.R.L. către

S.C. X S.R.L. respectiv facturi în valoare totală de S lei în 2014 și S lei în 2015.

Lucrările respective au fost refacturate de către S.C. X S.R.L și apoi către S.C. X S.R.L. emițându-se factura X în valoare totală de S lei și factura nr. X în valoare totală de S lei.

În fapt, în luna decembrie 2014 și respectiv ianuarie 2015 nu au fost efectuate lucrările înscrise în aceste facturi, aspect recunoscut tocmai prin stornarea acestora.

În opinia organelor de inspecție fiscală, refacturarea acestora în luna mai 2015 nu se justifică în condițiile în care societatea care a refacturat lucrările către S.C. X S.R.L. respectiv firma S.C. X S.R.L. nu deține utilaje iar personalul de specialitate al S.C. X S.R.L. în perioada 24.11.2014-03.06.2015 conform Revisal reprezintă personal încadrat cu timp parțial de lucru de 4 ore/zi.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, a prezentat organelor de inspecție fiscală toate facturile fiscale despre care fac trimitere, în copie având mențiunea "Conform cu originalul" inclusiv ștampila "Program Feadr" și a explicat acestora că nu regăsește dosarul de plată în original, tranșa IV de plată care a fost depus la A.F.I.R. Botoșani și care au decontat în totalitate aceste facturi în urma verificărilor și măsurătorilor efectuate în teren.

Petenta susține că aceste documente le-a solicitat de la A.F.I.R. Botoșani pentru a le pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală fapt pentru care nu este de acord cu mențiunea că "societatea nu a prezentat în toate cazurile facturile în original".

Situația facturilor pentru care nu s-a prezentat originalul este cuprinsă în Anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală petenta susținând că și în eventualitatea unor pierderi a documentelor se poate prezenta o copie a acestora cu mențiunea "conform cu originalul" iar aceste documente se regăsesc depuse și au fost verificate la rândul lor și de alte instituții ale statului.

Petenta susține că a depus și situațiile de lucrări aferente acestor facturi fiscale solicitate din dosarul de plată depus la A.F.I.R. Botoșani pe care le-a depus organelor de inspecție fiscală cu mențiunea clară "Conform cu originalul", mențiune despre care nu se face vorbire în Raportul de inspecție fiscală și având și semnătura administratorului.

În legătura cu faptul ca unele facturi "nu au înscrise cota de TVA" petenta susține că nu este de acord că acesta reprezintă un motiv întemeiat de a nu se lua în calcul ca document justificativ, întrucât valoarea TVA a fost calculată corect și evidențiată în mod distinct în rubrica "Valoare TVA", fiind înregistrată și evidențiată și de către emitent așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală încheiat la S.C. X S.R.L.

cu nr. F SV X despre care se face vorbire de către organele de inspecție fiscală.

În legătura cu mențiunea "existența unor suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor facturate de S.C. X către S.C. X S.R.L. care reprezintă lucrări de construcții - montaj efectuate de S.C. și refacturate către S.C. X S.R.L." petenta susține că nu o consideră justificată întrucât organele de inspecție fiscală fac trimitere la facturile emise de S.C. X S.R.L. în perioada anterioară perioadei verificate.

Pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală nu menționează faptul că S.C. X S.R.L. Botoșani i s-a acordat în totalitate dreptul de deducere al TVA pentru facturile primite de la S.C. X S.R.L. de către organele de inspecție fiscală de la A.J.F.P. Botoșani unde a solicitat și i s-a acordat TVA la plată în urma verificărilor efectuate în teren la investiția "Fabrica de procesare legume fructe în loc. X, jud. Botoșani".

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2), art. 146 alin. (1) lit. a) precum și art. 155 alin. (1) și alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în perioada anilor 2012-2015, care prevede:

„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:

1.operațiuni taxabile;

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

Pct. 45 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

ART. 155

Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

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

Pct. 46 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. #M35 Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială,

și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește factura fiscală, aceasta cuprinde în mod obligatoriu indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei.

De asemenea, justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.

Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”

Raportat la situația prezentată, din documentele existente la dosarul cauzei, reies următoarele:

- conform Contractului de antrepriză nr. X încheiat între S.C. X S.R.L. jud. Suceava și S.C. X S.R.L. jud. Botoșani, primul în calitate de executant se obligă să execute în favoarea celui de-al doilea în calitate de beneficiar, fabrica de procesare legume și fructe din comuna X, județul Botoșani, conform ofertei nr. X;

- prețul contractului este de S lei fără TVA, conform ofertei nr. X;

- prin Ordonanța de clasare nr. X emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani, existentă în xerocpie la dosarul cauzei, se fac

următoarele consemnări: "la data de 06.09.2010 s-a încheiat Contractul de antrepriză nr. X între S.C. X S.R.L. reprezentat de X - executant și suspecta S.C. X S.R.L. reprezentat de X-beneficiar.

Pentru a verifica posibilitatea reală de realizare a lucrărilor de construcții din cadrul proiectului respectiv, au fost solicitate relații de la I.T.M. Suceava referitoare la situația angajaților S.C. X S.R.L. Suceava, iar din adresa X a respectivei instituții rezultă că această societate figurează în baza de date REVISAL la 14.01.2013 cu 13 contracte de muncă active, din care:

- 2 muncitori necalificați de silvicultură;
- un tractor silvic;
- un tehnician silvic exploatare;
- un șofer masină mare tonaj;
- un magazioner;
- un mașinist mașini silvicultură;
- un muncitor necalificat prod. Silvice;
- un administrator;
- un consilier economie generală.

Pentru verificarea realității tranzacțiilor comerciale efectuate de suspecta SC X SRL Botoșani cu SC X SRL și SC X SRL, DGFPJ Botoșani a solicitat Gărzii Financiare cu adresa X efectuarea de verificări la cele două societăți, din notele de constatare întocmite de garda Financiară Suceava și înaintate D.G.F.P.J. Botoșani cu adresa X rezultând următoarele:

(...)

Prin nota de constatare seria X întocmită de Garda Financiară Suceava la SC X SRL Suceava, rezultă următoarele:

- în perioada 2010-2012 SC X SRL a emis facturi în valoare de S lei din care S lei lucrări de construcții și a încasat prin virament bancar suma de S lei (anexa 4 nota de constatare);

- în evidențele contabile ale SC X SRL au fost înregistrate documente de aprovizionare pentru materiale de construcții și mare parte din serviciile încorporate în lucrările de construcții efectuate de către suspecta SC X SRL în cadrul contractului X, de la 9 furnizori, iar din verificările încrucișate la furnizori în cauză se concluzionează la cap. III/Concluzii generale, că SC X SRL Suceava, prin achizițiile descrise la cap. II, în valoare de S lei ca fiind furnizate de SC XSRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL având ca beneficiar final suspecta SC X SRL sunt fictive.

În cazul de față, scopul punerii în mișcare a mecanismului de fraudare "carusel" respectiv a tranzacțiilor derulate între furnizorii SC X SRL și SC X SRL în calitate de beneficiar final, a fost acela de sustragere, de către beneficiarul final (SC X SRL) de la plata TVA datorat bugetului consolidat al statului și diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit, consecința fiind prejudicierea bugetului general consolidat de stat."

Facem precizarea că, la dosarul contestație se află anexate centralizatoare de cheltuieli, situații de lucrări având ca obiectiv construire fabrică de procesare legume și fructe, beneficiar S.C. X S.R.L. loc. X, jud. Botoșani, aferente lunilor iulie 2015 și mai 2015, purtând ștampila "Conform cu originalul".

Prin contestația formulată societatea contestatoare precizează că lucrările facturate există în teren și au fost verificate și decontate și de către experții A.F.I.R, de către dirigințele de șantier precum și de către Inspekția de stat în construcții.

Având în vedere aceste precizări, reținem că în cauză, pe lângă constatările expuse anterior, motivele care au format convingerea organelor de inspekție fiscală că există suspiciuni cu privire la realitatea acestor lucrări contractate de la S.C. X S.R.L., sunt următoarele:

- furnizorul S.C. X S.R.L. a încheiat în data de 23.10.2014 Contractul de execuție nr.4 cu firma S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X având ca obiect "lucrări de construcții și amenajări sediu administrativ, montare pane si panotaj sandwich hala la obiectivul fabrica de procesare legume si fructe in comuna X jud.Botoșani." Valoarea contractului fiind negociată la suma de S lei fara TVA;

- în anul 2014, furnizorul S.C. X S.R.L. declară achiziții de la S.C. XS.R.L. C.U.I. RO X în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei, total S lei, care însă nu au fost declarate ca și livrări de către S.C. XS.R.L.

- în anul 2015, S.C. X S.R.L. declară achiziții efectuate de la S.C. X S.R.L. în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei, total S lei.

- S.C. X S.R.L. declară în anul 2015 achiziții efectuate de la S.C. XS.R.L în valoare de S lei cu un TVA aferent în sumă de S lei, achiziții care nu au fost declarate ca și livrări de către S.C. XS.R.L. societate care nu este înregistrată în scopuri de TVA în anul 2015.

- din analiza REVISAL depusă de S.C. XS.R.L. rezultă că în perioada 01.08.2014-24.11.2014 societatea a avut un singur angajat - inginer;

- din bilanțul contabil aferent anului 2014, rezultă că S.C. XS.R.L. nu deține utilaje cu care să execute lucrări de construcții montaj, iar pentru anul 2015 societatea nu are depus bilanțul contabil.

Referitor la aceste aspecte, prin Nota explicativă dată organelor de inspekție fiscală la data de 25.06.2018, la întrebarea " *Vă rugăm să ne precizați dacă lucrările respective au fost efectuate de SC X SRL Slatina sau acestea reprezintă lucrări subcontractate de SC X SRL firmei C XSRL Iași*", societatea precizează faptul că, "Nu cunosc și nu aveam obligația de a cunoaște lucrările subcontractate de SC X SRL"

În ceea ce privește stornarea efectuată de S.C. X S.R.L. pentru facturile nr. X și X tot prin Nota explicativă din data de 25.06.2018 administratorul societății contestatoare precizează faptul că, nu cunoaște motivul pentru care cele două facturi au fost stornate, întrucât nu a fost

administrator în acea perioadă, însă a observat că S.C. X S.R.L. a refacturat aceste lucrări în mai 2015, conform situațiilor de lucrări și a investițiilor existente în teren.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia expresia organelor de inspecție fiscală "existența unor suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor facturate de S.C. X către S.C. X S.R.L. care reprezintă lucrări de construcții - montaj efectuate de S.C. și refacturate către S.C. X S.R.L." nu este considerată justificată întrucât organele de inspecție fiscală fac trimitere la facturile emise de S.C. X S.R.L. în perioada anterioară perioadei verificate, facem precizarea că, atât facturile emise în anterior perioadei verificate, cât și facturile care fac obiectul actualei verificări, **fac obiectul aceluiași Contract de antrepriză nr. X.**

Ori, prin Ordonanța de clasare nr. X emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani la data de 08.05.2018 s-a dispus Disjungerea și continuare cercetărilor față de domnul X în calitate de administrator al S.C. X S.R.L. pentru săvârșirea infracțiunii de:

- evaziune fiscală, constând în aceea că în perioada septembrie 2010-iulie 2012 s-a sustras de la plata obligațiilor fiscale cu suma de S lei prin înregistrarea în actele contabile ale societății a unor facturi fiscale emise de S.C. X S.R.L. care nu au avut la bază operațiuni reale;

- spălare a banilor, constând în aceea că în perioada 01.08.2011-11.07.2012 a transferat mai multe sume de bani prin conturile bancare ale S.C. X S.R.L. disimulând adevărata natură a provenienței acestora, cunoscând că provin din infracțiunea de evaziune fiscală.

Facem precizarea că, toate aceste aspecte prezentate, au format convingerea organelor de inspecție fiscală că achizițiile efectuate nu au fost reale și implicit TVA pentru care s-a solicitat deducerea nu este în folosul operațiunilor taxabile.

În temeiul art. 11 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.**

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta."

Jurisprudenta Curtii Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea

dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful nr.23 din Cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful nr.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Totodată, la paragraful 23 din Cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, prin Decizia nr.X Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.X potrivit căroră: *„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (...)”*.

Se reține că și în cazul exercitării dreptului de deducere a TVA la momentul operațiunii economice legea impune respectarea, cumulativă, atât a condițiilor de fond cât și a condițiile de formă, iar nerespectarea uneia dintre aceste conduce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Un alt aspect reținut în prezenta speță îl reprezintă faptul că, o parte din facturile prezentate organelor de inspecție fiscală nu au fost prezentate în original și nu conțin cota de TVA, acestea fiind prezentate în anexa nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală “ Achiziții de la SC X SRL perioada 01.09.2012-31.03.2017”.

Prin contestația formulată, petenta susține faptul că, s-a prezentat organelor de inspecție fiscală toate facturile fiscale despre care fac trimitere, în copie, având mențiunea “Conform cu originalul” inclusiv ștampila “Program Feadr” și s-a explicat organelor de inspecție fiscală că nu se regăsește dosarul de plată în original, tranșa IV de plată, care a fost depus la A.F.I.R. Botoșani și care au decontat în totalitate aceste facturi în urma verificărilor și măsurărilor efectuate în teren.

Referitor la acest aspect, facem precizarea că, pct. 46. (1) dat în aplicarea art. 155 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează în mod clar faptul că, justificarea deducerii

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

De asemenea, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Conform prevederilor art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2015, prevede faptul că:

“ART. 147¹

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

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

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

Astfel, conform textului de lege, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior.

Urmare aspectelor prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru facturile prezentate în Anexa nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală “Achiziții de la SC X SRL perioada 01.09.2012-31.03.2017” având în vedere că acestea nu au fost prezentate în original.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că documentele și argumentele societății nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, respectiv că societatea nu justifică utilizarea achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor taxabile iar o parte din documentele justificative nu au fost prezentate în original, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina **S.C. X S.R.L. jud. Botoșani** obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care, *se va respinge contestația formulată pentru suma de **S lei ca neîntemeiată***.

2. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA aferentă anului 2012, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă de Activitatea de inspecție fiscală Suceava în baza raportului de cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea TVA aferentă avansurilor acordate funizorului S.C. X S.R.L. București în luna decembrie 2012, în condițiile în care contractul încheiat între părți nu s-a concretizat într-o tranzacție economico-financiară până la data încheierii inspecției fiscale (31.03.2017).

În fapt, în luna decembrie 2012 societatea contestatoare înregistrează factura nr.X emisă de S.C. X S.R.L. București C.U.I. RO X în valoare fără TVA de S lei cu un TVA aferent în sumă de S lei, total factură fiind de S lei reprezentând avans la Contractul de vânzare-cumpărare nr.X.

Societatea a achitat factura de avans în data de 09.10.2012 suma achitată fiind de S lei, respectiv în data de 21.11.2012 suma achitată fiind de S lei, prin bancă.

Prin Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale la data de 25.06.2018, administratorul societății a menționat că "obiectul contractului respectiv este constituit din echipamente pentru a fi revandute, potențialul client a întâmpinat unele probleme, tranzacția fiind în desfășurare."

Societatea nu a prezentat în susținerea celor menționate în Nota explicativă din data de 25.06.2018, documente aferente unei eventuale revânză a utilajelor.

În luna decembrie 2012 organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea în favoarea statului a TVA în sumă de **S lei**, deoarece până la sfârșitul perioadei verificate (31.03.2017), respectiv până la încheierea inspecției fiscale, societatea nu a justificat avansul respectiv printr-o achiziție de bunuri/servicii care să fie în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că nu înțelege susținerea legală a organelor de inspecție fiscală care fac trimitere la "ajustarea unei taxe nededusa aferent serviciilor neutilizate" când în situația de față este vorba despre o factură de avans primită și achitată în baza unui contract în derulare iar prevederile legale aplicabile se regăsesc înscrise și în Raportul inspectorilor antifraudă nr. X din 08 mai 2018 unde se face mențiunea clară că "reprezentanții A.J.F.P. Botoșani au interpretat în mod diferit și contradictoriu, prin două acte oficiale, prevederile Codului Fiscal cu privire la aceeași operațiune economică efectuată între aceeași agenții economici. Se constată și faptul că organele fiscale au aplicat două soluții diferite pentru aceeași operațiune, în sensul că au acceptat TVA colectată de către societățile comerciale furnizoare, dar au refuzat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor fiscale de avans al societăților comerciale achizitoare, solicitând plata accesoriilor pentru toate sumele achitate în plus de către beneficiari".

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

Art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Art. 11

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

Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

În ceea ce privește rolul organului de inspecție fiscală, la **art. 6** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii."

Conform acestor prevederi legale, organul fiscal are dreptul 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea, în luna decembrie 2012 a dedus TVA aferentă unor facturi de avansuri emise de S.C. X S.R.L. București, avansuri care nu au fost justificate ulterior prin operațiuni economico-financiare.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, la **art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2012, se precizează:

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;

[...]”.

Rezultă din aceste prevederi legale că se poate deduce TVA aferentă achizițiilor de către o persoană impozabilă, dar cu condiția ca aceste achiziții să fie destinate operațiunilor taxabile ale firmei.

În urma inspecției fiscale efectuate la societate, organul de control fiscal a constatat că ulterior facturării avansului, petenta nu a încheiat nici un contract de revânzare mărfuri și nu a emis nici o factură către potențialul client pentru mărfurile pe care trebuia să le achiziționeze și să le revândă.

În ceea ce privește ajustarea TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 148** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 53** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 148

“Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

[...]

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere”.

“Norme metodologice:

53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe,

altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.

[...]

(6) În baza art. 148 lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei ca urmare a unor situații cum ar fi:

- a) modificări legislative;
- b) modificări ale obiectului de activitate;
- c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea”.

Conform acestor prevederi legale, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere, sens în care deducerea inițială se ajustează.

Din analiza prevederilor legale invocate la acest capăt de cerere și din constatările organului de control fiscal, rezultă că societatea a dedus în luna decembrie 2012 TVA aferentă avansurilor acordate S.C. X S.R.L. București, societate care i-a emis factură în acest sens (factura nr. X).

Conform contractului de vânzare-cumpărare nr. X încheiat între S.C. X S.R.L. București, în calitate de vânzător și petentă, în calitate de cumpărător, la pct. 3. “Termen de livrare” se precizează:

“SC X va livra în termen de 65 zile lucrătoare după plata avansului”.

Ulterior achitării avansului, tranzacțiile de achiziție de bunuri și respectiv de revânzarea a acestora nu au mai avut loc, iar petenta nu a mai făcut nici un demers în acest sens.

Întrucât operațiunile economico-financiare nu au mai avut loc, societatea și-a pierdut dreptul de deducere exercitat inițial. Astfel, aceasta trebuia să procedeze la ajustarea TVA, întrucât nu deține documente justificative prin care să facă dovada că TVA este aferentă operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor **art. 64 și art. 65** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, preluate prin **art. 74 și art. 75** din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

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”.

În ceea ce privește solicitarea contestatoarei de a se avea în vedere Sentința nr. X emisă de Tribunalul Botoșani împreună cu Decizia nr. X emisă de Curtea de Apel Suceava despre care se face trimitere în Ordonanța de clasare nr. X, facem precizarea că, la dosarul cauzei constatoarea nu depune documentele la care face referire.

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, și ținând cont de faptul că societatea nu face dovada cu documente că a făcut demersuri în vedere achiziției și revânzării bunurilor, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a reîncadrat operațiunea de facturare avansuri și a procedat la **ajustarea TVA aferentă facturilor de avans în sumă de S lei**, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.

3. Referitor diminuarea pierderii fiscale cu suma de S lei stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală a societății, în condițiile în care contestatoarea nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 s-a constatat faptul că, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferente unor utilaje achiziționate de la S.C. XS.R.L. și neutilizate.

Societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizări aferente celor două utilaje în sumă totală de S lei, după cum urmează:

S lei (S lei/lună x 12 luni) autovehicul cu furcă electrică;

S lei (S lei/lună x 12 luni) trailer cu stălp electric de încărcare.

Având în vedere faptul că, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că respectivele utilaje au fost implicate în mai multe circuite comerciale și financiare fictive, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile înregistrate de societate în sumă de S lei.

Astfel, s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2013 în cuantum de S lei cu suma de S lei rezultând o pierdere fiscală recalculată în sumă de S lei.

Petenta contestă diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de S lei dar nu aduce dovezi și argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

Art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 269

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații trebuie să se regăsească motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

Art. 276 din actul normativ mai sus menționat prevede că:

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

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Pct. 11.1 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, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală a societății cu suma de S lei, iar societatea contestă această sumă, dar nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că nu se impune modificarea bazei de impozitare cu suma de S lei și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, urmează a se respinge **ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava- Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X, cu privire la suma de **S lei reprezentând diminuare pierdere fiscală.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului 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, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. jud. Botoșani împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală,

în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X cu privire la suma de **S lei**, reprezentând **TVA**.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. jud. Botoșani** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X cu privire la suma de **S lei** reprezentând **diminuare pierdere fiscală**.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botoșani.