



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
.X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 88 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL, înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare
Fiscală
sub nr. 921902/09.12.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./02.12.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/09.12.2014, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL**, cu sediul social în .X., Str. .X., jud..X., având cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J.X./2011.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CJ .X./09.10.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./09.10.2014, prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .X./17.01.2014, prin care ca urmare a solicitării la rambursare a TVA în sumă de .X. lei s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și au fost calculate accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-CJ .X./09.10.2014, respectiv 16.10.2014, potrivit mențiunii olografe aplicată pe titlul de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației prin curier, respectiv 06.11.2014, așa cum rezultă din scrisoarea de expediție nr..X. ce însoțește plicul anexat la dosarul cauzei în original.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr. F-CJ .X./09.10.2014, precizând că sunt netemeinice și neîntemeiate concluziile formulate de acestea, astfel:

1. Societatea precizează că a înregistrat un număr de X facturi emise de SC .X. SRL, CUI .X. din .X. .X., în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală, urmare a controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL, au constatat că aceasta nu a mai desfășurat activitate din data de 30.04.2012, nu a avut personal angajat, nu a avut nicio relație contractuală și nu a emis nicio factură către SC .X. SRL, situație rezultată din nota explicativă dată de .X. în calitate de administrator și asociat al societății.

Societatea susține că nu este obligația ei de a verifica existența salariaților altor societăți, dacă aceștia lucrează cu carte de muncă sau ilegal, iar o declarație unilaterală a administratorului unei societăți dată în nume propriu, nu constituie o dovadă certă că nu s-au desfășurat aceste operațiuni.

Totodată, societatea precizează că organele fiscale nu au luat în considerare faptul că administratorul societății a trimis actele la control la DGFP .X., acte care includeau aceste facturi, inclusiv plata serviciilor care erau înregistrate contabil corect la ambele societăți și prinse în bilanțurile aferente perioadelor.

De asemenea, deși administratorul SC .X. SRL a afirmat că nu a mai emis facturi după numărul X, societatea depune în anexe facturi și situații prinse în declarații în anul 2012, facturi emise altor agenți economici, fapt care dovedește reaua credință și nulitatea afirmațiilor sale.

Societatea consideră că organele fiscale au efectuat impunerea pe baza unor “presupuneri rezonabile” nedovedite conform prevederilor art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, contestând faptul că nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, cât și accesoriile aferente.

2. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia în luna martie 2013, SC .X. SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări la poziția X factura nr..X./09.03.2013 emisă de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând “avans marfă/prestare servicii pt. export cf ctr..X./2013”, pentru care reprezentanții societății au pus la dispoziție contractul nr..X./09.03.2013 al cărui obiect îl reprezintă “înscricționarea de produse publicitare la cererea beneficiarului de către prestator pe toată durata contractuală în limita sumei de .X. lei pe o perioadă de 5 ani (2013-2018)”, din care a rezultat faptul că numărul de contract nu corespunde cu numărul înscris în factură iar obiectul contractului se referă la prestări servicii-înscricționare de produse publicitare și nu livrare de marfă așa cum este precizat în factura nr..X./09.03.2013, societatea precizează că inspectorii fiscali fac referire la un contract care nu are legătură cu factura emisă, având în vedere faptul că există și contractul nr.X menționat pe factură, organele fiscale efectuând impunerea pe baza unor “presupuneri rezonabile” nedovedite conform prevederilor art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia “la un interval scurt (3 zile) după emiterea facturii, a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a SC .X. SRL [...]”, societatea susține că această anulare a fost făcută de ANAF și nu de societatea implicată, aceasta neavând niciun fel de amestec, societatea neputându-și desfășura activitatea în mod normal “existând o presiune mare din partea organelor fiscale”.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia “.X. SRL nu ar fi avut drept de deducere pentru suma de .X. lei aferentă facturii .X./2013 emisă de .X. SRL întrucât în perioada 01.01.2013-14.03.2013 societatea aplică regimul de TVA la încasare,

iar factura de avans nu este achitată [...]”, societatea susține că, dacă SC .X. SRL avea regim de TVA la încasare, nu este problema societății SC .X. SRL când aceasta deduce, plătește sau declară la stat TVA-ul, pentru SC .X. SRL factura reprezintă o simplă factură de avans înregistrată în contabilitate corect în cadrul unui contract pe termen lung în desfășurare.

3. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia, urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL nu s-a putut identifica proveniența bunurilor vândute de aceasta către SC .X. SRL, societatea susține că nu-i pot fi impuse abuziv sume pe baza oricăror declarații nedoveditate date de administratorii oricăror societăți comerciale, iar conform legislației românești nu este obligatorie plata numai prin bancă, nefiind interzise compensările între X societăți comerciale. De asemenea, nu sunt interzise de lege următoarele: deținerea unei ștampile sau a unui certificat digital (emis notarial de către administrator către societatea de contabilitate) fiind chiar obligatorie pentru desfășurarea activității firmelor de contabilitate; derularea de orice fel de alte relații între o societate sau alta sau când există colaborări în mai multe domenii; desfășurarea oricăror raporturi comerciale între 2 sau mai multe societăți care au personalitate juridică distinctă și coduri fiscale diferite emise legal, chiar dacă au aceiași acționari sau administratori.

Prin urmare, societatea consideră că suma de .X. lei reprezentând TVA este impusă arbitrar și abuziv pe baza unor declarații luate sub presiune și concluzii privind operațiunile în cauză ca fiind desfășurate numai pe baza acționariatului societății, a existenței unei ștampile și unui certificat digital legal emis.

4. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia în luna decembrie 2012 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./20.12.2012 emisă de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând “avans la servicii de publicitate anul 2011-2015”, societatea menționează că factura a fost achitată parțial, respectiv suma de .X. lei conform chitanței nr..X. /20.12.2012.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au apreciat că nu s-au desfășurat operațiuni economice conform contract și au impus taxe, întrucât există o factură de avans care a fost înregistrată și declarată corect de SC .X. SRL. Totodată, în situația în care aceasta nu ar fi declarată, este strict problema SC .X.

SRL și DGFP .X. care putea dispune prin dispoziție de măsuri declararea corectă conform art.7 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

În consecință, societatea contestă faptul că nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât nu s-a ținut seama de prezumția de nevinovăție și de carta drepturilor contribuabilului.

5. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de SC.X.SRL în baza contractului cadru de furnizare marfă nr..X./05.09.2011, respectiv factura nr..X./05.12.2011, formular personalizat, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând "avans prestare cf. ctr", înscrisă în jurnalul de cumpărări în luna decembrie 2011 la poziția 15, cât și factura nr..X. /01.07.2012, formular nepersonalizat, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând avans produse publicitare, înscrisă în jurnalul de cumpărări în luna august 2012 la poziția 7, societatea menționează că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au apreciat că nu s-au desfășurat operațiuni economice conform contract și au impus TVA, întrucât există facturi de avans care au fost înregistrate și declarate corect de SC .X. SRL.

Totodată, în situația în care acestea nu au fost declarate, este strict problema SC .X. SRL și DGFP .X. care putea dispune prin dispoziție de măsuri declararea corectă conform art.7 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că nu este responsabilă de forma semnăturilor altor administratori de societăți, respectiv de SC .X. SRL-societate autorizată CECCAR, care deține certificat digital pentru depunerea declarațiilor și indicatorilor financiar-contabili pentru X de societăți comerciale cu care a colaborat în ultimi 5 ani, sau de faptul că ANAF a dispus trecerea acestei societății în registrul contribuabililor inactivi, fapt imputat societății.

Totodată, societatea precizează că, la facturile de avans, nu este necesar să aibă ca obiect de activitate înscris la registrul comerțului, activitățile pe care le va desfășura contractual ci numai în momentul când se desfășoară acele vânzări-livrări-prestări efectiv.

Societatea contestă faptul că nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât nu s-a ținut seama de prezumția de nevinovăție și de carta drepturilor contribuabilului.

6. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia în luna decembrie 2012 SC .X. SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări la poziția 4 factura nr..X./11.12.2012 emisă de SC .X. .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând “avans servicii” fără a se menționa natura serviciilor și vreun număr de contract, cât și contractul nr..X. /01.12.2012 încheiat între SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL, societăți care aveau același administrator și al cărui obiect constă în prestarea de servicii publicitare/servicii de secretariat/depunere declarații etc., societatea precizează că factura de avans este emisă și declarată corect între cele două societăți, care au cod fiscal valid și sunt emise în baza unui contract pe termen lung.

Totodată, societatea comunică faptul că SC .X. .X. SRL nu este responsabilă de faptul că SC .X. SRL-societate autorizată CECCAR, cu același administrator, are certificat digital pentru depunerea pentru depunerea declarațiilor și indicatorilor financiar-contabili pentru 400 de societăți comerciale cu care a colaborat în ultimi 5 ani, sau că o societate, la facturile de avans, nu este necesar să aibă ca obiect de activitate înscris la registrul comerțului, activitățile pe care le va desfășura contractual ci numai în momentul când se desfășoară acele vânzări-livrări-prestări efectiv.

De asemenea, nu s-a ținut seama de prezumția de nevinovăție și de carta drepturilor contribuabilului care precizează că “fiecare cetățean trebuie să plătească ceea ce datorează și nimic în plus” în situația în care TVA aferentă facturilor emise trebuie plătită de emitent și nu de beneficiar, deși ambele societăți au declarat corect sumele iar în această situație este impusă dublu suma ambelor societăți.

Societatea contestă faptul că nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

7. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia în evidența societății au fost identificate un număr de X facturi emise de .X. SRL – .X. , în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând “achiziții variate”, iar “echipa de inspecție fiscală are suspiciuni cu privire la realitatea livrărilor înscrise în cele X facturi de export deoarece: Dl..X. controlează cele X societăți, ar avea calitatea de asociat și administrator al SC .X. SRL, asociat unic și administrator al SC .X. – Cipru, și asociat al .X. – Republica Moldova”, societatea precizează că facturile în cauză sunt legale, au CMR-uri ca dovada a transportului necontestate de organele fiscale, și se impun sume doar pentru faptul că societățile au același administrator legal.

Societatea contestă faptul că nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

8. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea, în perioada septembrie 2011-decembrie 2013, a emis un număr de X de facturi în valoare de .X. lei, reprezentând produse publicitare achiziționate din Italia și livrate către .X. SA,.X. SRL și .X. SRL, facturi care au înscrisă valoarea zero la TVA și sunt însoțite de CMR-uri din care a rezultat condiția de livrare .X., situație în care scutirea se justifică cu documentele prevăzute la art.3 alin.2 din OMFP 2222/2006.

Societatea face precizarea că întrucât există un contract cu condiția .X., transportul este în sarcina societăților cumpărătoare și nu a SC .X. SRL, iar după opinia organelor fiscale potrivit căreia orice societate care cumpără un produs trebuie neapărat-obligatoriu să ducă produsele cumpărate la sediul lor social, acest fapt nefiind prevăzut în nicio legislație din nicio țară. Având în vedere că societățile cumpărătoare, conform CMR-urilor emise de acestea, au descărcat marfa pe teritoriul Comunității europene, este responsabilitatea lor și a țărilor unde s-a livrat marfa să facă vama sau orice impune legislația europeană.

Societatea consideră că organele fiscale au efectuat impunerea pe baza unor “presupuneri rezonabile” nedovedite conform prevederilor art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Societatea consideră că a vândut marfa în condiții contractuale clare și nu i se poate imputa plata unor impozite care nu-i aparțin, iar organele fiscale nu dovedesc în niciun fel că este interzisă de lege o astfel de operațiune și nici faptul că este obligată să facă declarații vamale pe teritoriul Comunității europene în situația în care nu este proprietara mărfii, aceasta fiind obligația cumpărătorului.

Societatea face trimitere la cazul C-409/04 și Directiva Consiliului Europei 112/2006, art.138, care atestă faptul că nu SC .X. SRL este responsabilă de plata TVA, această impunere era în sarcina statului cumpărătorului.

Societatea contestă faptul că nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei, precum și accesoriile aferente.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F- CJ .X./09.10.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării a fost: 01.09.2013 – 31.12.2013

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, societatea a beneficiat de rambursări de TVA cu control ulterior, respectiv TVA solicitat și aprobat la rambursare în sumă de .X. lei. Totodată, s-a constatat că societatea a beneficiat de prevederile OMFP nr..X. /2010, unde toate solicitările au fost sub plafonul de .X. lei, situație în care rambursarea de TVA are loc fără control.

De asemenea, urmare verificării s-a constatat că 89% din TVA deductibilă înregistrată de societate în evidența contabilă, respectiv suma de .X. lei, este aferentă unor operațiuni despre care există suspiciuni rezonabile că nu sunt reale, astfel:

1. în perioada iunie 2012 – noiembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de X facturi emise de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând “servicii curățenie”.

În urma controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL a rezultat că societatea nu a mai desfășurat activitate din 30.04.2012, nu a avut personal angajat în perioada 01.05.2012 – 30.04.2014, nu a avut nicio relație contractuală, nu a emis nicio factură către SC .X. SRL, iar de la înființare și până la data de 30.04.2012 societatea a emis facturi cu numere între 001 și 334 personalizate și cu același format, conform notei explicative dată de administratorul .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cele 8 facturi emise de SC .X. SRL cu numere cuprinse între 342 și 1001, administratorul .X. explicând că nu avea cunoștință de existența lor, suspectând că au fost emise de contabilul societății .X. “sau de către angajații firmei de contabilitate”, care dețineau ștampila societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. are calitatea de asociat și administrator al SC .X. SRL.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au apreciat că cele 8 facturi nu reflectă operațiuni economice reale, fiind emise doar în scopul de a crea avantaj fiscal al SC .X. SRL, fiind astfel încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. în luna martie 2013, societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări la poziția 3, factura nr..X./2013/10.03.2013 emisă de SC .X.

SRL, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând “avans marfă/prest.servicii pt.export cf ctr .X./2013”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat un alt contract cu un alt obiect decât cel menționat pe factură, respectiv ctr. nr..X./09.03.2013 al cărui obiect constă în “inscripționarea de produse publicitare la cererea beneficiarului de către prestator pe toată durata contractuală în limita sumei de .X. lei TVA inclus pe o perioadă de 5 ani (2013-2018)”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat din documentele prezentate de societate că nu s-au făcut plăți către SC .X. SRL și nu au fost identificate prestări de servicii respectiv livrări de bunuri efectuate de furnizor în beneficiul SC .X. SRL.

De asemenea, s-a constatat din consultarea bazelor de date din aplicația Fiscnet faptul că SC .X. SRL a fost plătitoare de TVA până la data de 14.03.2013, pentru perioada 01.01.2013-14.03.2013 a aplicat regimul de TVA la încasare, a avut ca obiect de activitate “comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor”, nu a depus decontul de TVA și declarația recapitulativă 394 aferente trimestrului I 2013, nu are salariați din 2009, societatea fiind declarată inactivă începând cu data de 02.04.2014, iar .X. deține/deținea certificatul digital pentru depunerea declarațiilor fiscale pentru SC .X. SRL.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au apreciat că întrucât nu au fost prestate servicii, factura nu a fost achitată, la un interval de 3 zile după emiterea facturii a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a SC .X. SRL, iar conform adresei nr..X./2014 emisă de IPJ .X. a rezultat că .X. deținea ștampila SC .X. SRL, în temeiul art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea nu este reală.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin. (1), art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel nu au acordat SC .X. SRL drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

3. Urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL, s-a constatat că s-au emis către SC .X. SRL factura nr..X./30.07.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând avans produse publicitare; factura nr..X./06.09.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând .X. bucăți umbrela metal promo și

factura nr..X./04.10.2013 în valoare de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, reprezentând .X. bucăți "borsa sportivă".

În urma controlului încrucișat organele de inspecție fiscală au constatat că:

-nu s-a putut identifica proveniența bunurilor vândute de SC .X. SRL către SC .X. SRL, respectiv administratorul .X. a afirmat că nu își "amintește", acesta susținând că facturile au fost întocmite de .X. la indicațiile lui;

-bunurile au fost achiziționate de la SC .X. SRL, aceasta achiziționând bunurile de la SC .X. SRL (societate radiată la data de 29.07.2013 care nu a declarat livrări de bunuri către SC .X. SRL), neexistând plăți prin virament bancar între cele trei societăți, existând doar un proces verbal de compensare tripartit nr.X/29.01.2013 între SC .X. SRL către SC .X. SRL și între SC .X. SRL către SC .X. SRL, fără a se menționa și facturile emise între SC .X. SRL și SC .X. SRL, situație în care compensarea între cele 3 societăți nu este posibilă. Posibilitatea compensării putându-se face în limita, în condițiile și prin utilizarea documentelor prevăzute de OUG nr.77/1999, HG nr.684/1999, modificată prin HG nr.804/199 și HG nr.981/1999, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la facturile emise către SC .X. SRL, s-a constatat că SC .X. SRL a încasat în numerar de la SC .X. SRL suma de .X. lei conform chitanței nr..X./30.09.2013, suma de .X. lei, aferentă facturii nr. .X./06.09.2013, fiind compensată cu factura nr..X./30.09.2013 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL, fără a se menționa în procesul verbal de compensare nr.3/30.09.2013 și facturile emise între SC .X. SRL și SC .X. SRL, constatându-se că SC .X. SRL nu a achitat valoarea celor 3 facturi către SC .X. SRL, totodată nu s-a putut identifica proveniența bunurilor.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. deține/deține: calitatea de asociat și administrator la SC .X. SRL și SC .X. SRL, calitatea de contabil la SC .X. SRL și la SC .X. SRL, inclusiv ștampilele acestor societăți, totodată era asociat și administrator la SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL care furnizau servicii de contabilitate către societățile menționate mai sus.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au apreciat că tranzacțiile succesive prezentate nu au conținut economic real, fiind astfel încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, neacordând dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

4. în luna decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă, factura nr..X./20.12.2012 emisă de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând “avans servicii de publicitate 2011-2015”, factura achitată parțial conform chitanței nr..X. / 20.2.2012 în sumă de .X. lei, emisă în baza contractului nr.X/01.02.2012 având ca obiect “livrarea de marfă în valoare de .X. euro anual, către beneficiar de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare”, fără a se preciza natura mărfurilor.

Urmare verificării încrucișate și notei explicative dată de administratorul SC .X. SRL, .X., societatea nu mai desfășoară activitate deoarece nu are un sediu social, nu are personal angajat de la sfârșitul anului 2012, acesta având ca și calificări, până la această dată, de «șef restaurant, barmani, bucătari, ajutori bucătari, funcționar economic», iar evidența contabilă era condusă de firma d-lui .X..

De asemenea, s-a constatat din consultarea bazelor de date din aplicația Fiscnet faptul că SC .X. SRL nu a mai depus declarații de impozite și taxe începând cu luna mai 2012, din data de 28.03.2013 a fost declarată inactivă, nu a colectat și nu a declarat factura în cauză, nu deținea resursele necesare de a presta «servicii de publicitate».

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au apreciat că operațiunea înscrisă în factura nr..X./20.12.2012 nu este reală, fiind astfel încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și neacordând dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

5. în luna iulie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă, factura nr..X. /01.07.2012 emisă de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând “avans marfă produse publicitare cf. ctr.11/2012” fără a fi precizată denumirea și cantitatea bunurilor, emisă în baza contractului nr..X. /01.07.2012 având ca obiect “livrarea de marfă (exworks) în valoare de maxim .X. euro anual, către beneficiar ori de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare (cu caracter izolat, nu de regularitate)”, cu durata de la 01.07.2012 până la data de 31.12.2015.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că la data emiterii facturii, SC .X. SRL era inactivă începând cu data de 25.05.2012 și scoasă din evidența persoanelor plătitoare de TVA, radiată în data de 13.03.2013, astfel nu a mai avut dreptul de a emite facturi.

Totodată, factura nr..X. /01.07.2012 nu a fost achitată și nici nu au fost livrate bunuri către SC .X. SRL, astfel în temeiul art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea nu este reală, fiind astfel încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, s-a constatat din consultarea bazelor de date din aplicația Fiscnet că .X. deținea certificatul digital pentru depunerea declarațiilor fiscale pentru SC .X. SRL, iar conform adresei nr..X./2004 emisă de IPJ .X., a rezultat faptul că acesta deținea și ștampila societății.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile emise de SC .X.SRL, nr.SC .X. .12.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând “avans prestare cf. ctr” formular personalizat și nr. .X. / 01.07.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând “avans produse publicitare” formular nepersonalizat, emise în baza “contract cadru de furnizare marfă” nr..X./05.09.2011 având ca obiect “livrarea de marfă (exworks) în valoare de maxim .X. euro anual, către beneficiar ori de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare (cu caracter izolat nu de regularitate)”, nefiind precizată natura, denumirea, cantitatea, prețul mărfurilor și data de livrare, cu durata de la 05.09.2011 până la data de 31.12.2017.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011 s-a facturat “avans prestare cf. ctr” fără a avea loc prestarea, factura nefiind achitată și nici stornată, iar în luna iulie 2012 s-a facturat un nou avans, respectiv “avans produse publicitare”, factură care nu a fost achitată, livrarea de produse neavând loc și nici stornarea facturii.

De asemenea, s-a constatat din consultarea bazelor de date din aplicația Fiscnet faptul că SC .X. SRL a fost declarată inactivă din data de 13.09.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, nu a depus declarația informativă 394 aferentă semestrului II 2011 și nici aferentă perioadelor ulterioare, nu a depus deconturi de TVA începând cu ianuarie 2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că situația prezentată este sancționată de către CEJ prin Decizia CEJ nr.419/02, astfel în

cazul prezentat, operațiunile în sine nu au alt scop decât deducerea și solicitarea la rambursare a TVA aferentă facturilor de avans, fără a se achita aceste avansuri și fără a avea loc ulterior prestarea serviciilor/livrarea bunurilor.

Astfel, în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile nu sunt reale, fiind astfel încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

7. a) în luna decembrie 2012, societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări la poziția 4, factura nr..X./11.12.2012 emisă de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând “avans servicii” fără a se menționa natura acestor servicii și vreun număr de contract, emisă în baza “contract cadru de prestare servicii” nr..X. /01.12.2012 având ca obiect “prestarea de servicii publicitare/servicii secretariat/depunere declarații, către beneficiar ori de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare (cu caracter izolat nu de regularitate), cu durata de la 01.12.2012 până la data de 31.01.2017.

Din analiza contractului a rezultat că societățile sunt reprezentate de “administrator” fără să fie precizat numele, însă din consultarea bazelor de date din aplicația Fiscnet, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. reprezintă ambele societăți în calitate de asociat și administrator. Totodată, obiectul contractului este ambiguu neputându-se preciza ce servicii vor fi prestate și în ce quantum, tariful serviciilor, nu se precizează modalitatea de execuție a serviciilor, etc, nu este prevăzută posibilitatea emiterii unei facturi de avans. De asemenea, factura nu a fost achitată, însă au fost emise facturi de stornare parțială a avansului, respectiv facturile nr..X./12.04.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de -.X. lei, nr..X./12.05.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de -.X. lei, nr..X./05.06.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de -.X. lei și nr..X./12.07.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând “storno avans”.

Astfel, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile nu sunt reale,

fiind astfel încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, invocând totodată și cazul C-255/02 Halifax & others, cât și Decizia CEJ 419/02 Bupa Hospitals LTD și Goldsborough Developments LTD v Commissiners of Cutoms&Exercise.

b) În luna ianuarie 2012, societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări la poziția 7, factura nr..

Urmare celor prezentate, întrucât societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală factura în cauză, acstea au constatat că au fost încălcate prevederile art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

8. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de X de facturi emise de .X. –.X., în lunile aprilie, mai, iulie, august și septembrie 2013, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând achiziții de electrocasnice, băuturi alcoolice, articole de îmbrăcăminte, încălțăminte, cosmetice, produse alimentare: salam, mici, ceafă de porc, ficat porc, pulpe pui, cât și jucării și diverse alte produse achiziționate în cantități mici (X bucată, X sticlă, X Kg).

Organele de inspecție fiscală au constatat că mărfurile achiziționate au fost livrate către .X. din Cipru cu facturile nr..

Totodată, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că bunurile au fost transportate în afara României, cu excepția facturii nr..X./30.08.2013 emise către .X. din Republica Moldova, respectiv CMR din care rezultă că locul livrării mărfurilor este .X. LTD din Cipru, în .X., transportatorul bunurilor fiind .X. LTD cu mijlocul de transport ADE 31.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au apreciat că există suspiciuni privind realitatea livrărilor prezentate mai sus, întrucât .X. controlează cele trei societăți având calitatea de asociat și administrator, și având în vedere cantitățile și natura produselor alimentare și nealimentare, spre exemplificare produse alimentare perisabile: mici, carne, pui, pește etc., unele livrate după mai multe zile de la achiziționare, operațiunile înscrise în cele trei facturi nu au conținut economic având înscrise doar mențiunea "marfă .X.".

Astfel, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile nu sunt reale, fiind astfel încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și astfel nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

9. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, SC .X. SRL a efectuat livrări de bunuri și servicii către: .X. SRL - cod de înregistrare în scopuri de TVA IT .X. și .X. SRL - cod de înregistrare în scopuri de TVA .X., ambele având același sediu în Italia,.X..X. Milano; .X. LTD - cod de înregistrare în scopuri de TVA .X., cu sediul în .X. din Cipru; .X. SRL cu sediul în .X., str..X. din Republica Moldova; .X. SA cu sediul în X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis un număr de X de facturi în valoare de .X. lei cu TVA zero, reprezentând livrări de produse publicitare achiziționate de la .X. SRL și .X. SRL din Italia și expediate către .X. SA, .X. SRL și .X. SRL, societăți comerciale din afara UE și pentru care nu a prezentat documentele justificative prevăzute la art.2 alin.(1) lit.a)-c) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și deci nu poate beneficia de scutirea de TVA conform prevederilor art.143 alin. (1) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza contractelor și a CMR-urilor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că a fost prevăzută condiția de livrare Exwork, ceea ce presupune că transportul bunurilor cade în sarcina cumpărătorului, iar scutirea se justifică cu documentele prevăzute la art.3 alin.(2) din OMFP nr.2222/2006.

Din analiza datelor înscrise în documentele de transport anexate la facturi, organele de inspecție fiscală au constatat că locul de livrare se afla pe teritoriul UE și ar fi trebuit să fie aplicată scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și justificată cu documente le prevăzute la art.10 alin.(1) lit.a)-c).

Organele de inspecție fiscală au constatat că în facturile emise nu este înscris un cod valid de TVA pe teritoriul UE, nu conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv lipsă cod de înregistrare în scopuri de TVA, nu este indicată cota de TVA aplicabilă, respectiv scutirea de TVA, pentru perioada septembrie 2011-martie 2012, iar pentru perioada aprilie 2012-decembrie 2013 facturile au înscrisă mențiunea „cota TVA 24%”, iar la rubrica „valoarea TVA” au înscrisă valoarea zero.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru cele X de facturi emise nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) și b), respectiv alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, motiv pentru care au colectat TVA în sumă de **.X.lei**.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei și au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120 alin.(1) și (7), art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe

valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori reprezentând „avans pentru servicii și produse publicitare” cât și achiziții de bunuri și servicii, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC .X. SRL, în perioada 01.09.2011 – 31.12.2013, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL reprezentând „avans pentru servicii și produse publicitare”, precum și TVA în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL.

În urma verificării și având în vedere rezultatele controalelor încrucișate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- SC .X. SRL a emis 8 facturi, în perioada iunie 2012-noiembrie 2013, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând “servicii curățenie”, iar în urma controlului încrucișat efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a mai desfășurat activitate din 30.04.2012, nu a avut personal angajat în perioada 01.05.2012 – 30.04.2014, nu a avut nicio relație contractuală, nu a emis nicio factură către SC .X. SRL, iar de la înființare și până la data de 30.04.2012 societatea a emis facturi cu numere diferite, conform notei explicative dată de administratorul .X. care suspectează că acestea au fost emise de contabilul societății .X. “sau de către angajații firmei de contabilitate”, care dețineau ștampila societății;

- SC .X. SRL a emis în luna martie 2013, factura nr..X./09.03.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând “avans marfă/prest.servicii pt.export cf ctr .X./2013”, societatea prezentând un alt contract cu un alt obiect decât cel menționat pe factură, respectiv ctr. nr..X./09.03.2013 al cărui obiect constă în “inscripționarea de produse publicitare la cererea beneficiarului de către prestator pe toată durata contractuală în limita sumei de .X. lei TVA inclus pe o perioadă de 5 ani (2013-2018)”, nu s-au făcut plăți către SC .X. SRL și nu au fost identificate prestări de servicii, iar furnizorul a avut ca obiect de activitate “comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor”, nu a depus decontul de TVA și declarația recapitulativă X aferente trimestrului I 2013, nu are salariați din 2009, societatea fiind declarată inactivă începând cu data de 02.04.2014, iar .X. deține/deținea certificatul digital pentru depunerea declarațiilor fiscale;

- SC .X. SRL a emis facturile nr..X./30.07.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând avans produse publicitare;

nr..X./06.09.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând .X. bucăți umbrela metal promo și nr..X./04.10.2013 în valoare de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, reprezentând .X. bucăți "borsa sportivă", iar în urma controlului încrucișat organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a putut identifica proveniența bunurilor vândute, respectiv administratorul .X. a afirmat că nu își "amintește", acesta susținând că facturile au fost întocmite de .X. la indicațiile lui, acesta având și calitatea de contabil la SC .X. SRL, detinând ștampila societății;

- SC .X. SRL, în luna decembrie 2012, a emis factura nr..X./20.12.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând "*avans servicii de publicitate 2011-2015*", factura achitată parțial conform chitanței nr..X. /20.2.2012 în sumă de .X. lei, emisă în baza contractului nr.X/01.02.2012 având ca obiect "*livrarea de marfă în valoare de .X. euro anual, către beneficiar de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare*", fără a se preciza natura mărfurilor, iar în urma controlului încrucișat organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu mai desfășoară activitate deoarece nu are un sediu social, nu are personal angajat de la sfârșitul anului 2012, acesta având ca și calificări «*șef restaurant, barmani, bucătari, ajutori bucătari, funcționar economic*», evidența contabilă fiind condusă de firma d-lui .X., iar din consultarea bazelor de date din aplicația Fiscnet a rezultat că societatea nu a mai depus declarații de impozite și taxe începând cu luna mai 2012, din data de 28.03.2013 a fost declarată inactivă, nu a colectat și nu a declarat factura în cauză și nu deținea resursele necesare de a presta «*servicii de publicitate*»;

- SC .X. SRL în luna iulie 2012, a emis factura nr..X. /01.07.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând "*avans marfă produse publicitare cf. ctr.X/2012*" fără a fi precizată denumirea și cantitatea bunurilor, emisă în baza contractului nr..X. /01.07.2012 având ca obiect "*livrarea de marfă (exworks) în valoare de maxim .X. euro anual, către beneficiar ori de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare (cu caracter izolat, nu de regularitate)*", cu durata de la 01.07.2012 până la data de 31.12.2015. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că la data emiterii facturii, SC .X. SRL era inactivă începând cu data de 25.05.2012 și scoasă din evidența persoanelor plătitoare de TVA, radiată în data de 13.03.2013, nemaiavând dreptul de a emite facturi, factura nu a fost achitată și nici nu au fost livrate bunuri către SC .X. SRL, iar .X. deținea certificatul digital pentru depunerea declarațiilor fiscale pentru SC .X. SRL, iar conform adresei nr..X./2004 emisă de IPJ .X., a rezultat faptul că acesta deținea și ștampila societății;

- SC .X. SRL a emis facturile nr.SC .X. .12.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând *“avans prestare cf. ctr”* formular personalizat și nr. .X. /01.07.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând *“avans produse publicitare”* formular nepersonalizat, emise în baza *“contract cadru de furnizare marfă”* nr..X./05.09.2011 având ca obiect *“livrarea de marfă (exworks) în valoare de maxim .X. euro anual, către beneficiar ori de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare (cu caracter izolat nu de regularitate)”*, în care nu s-a precizat natura, denumirea, cantitatea, prețul mărfurilor și data de livrare, fără a avea loc prestarea, facturile nefiind achitate și nici stornate, societatea fiind declarată inactivă din data de 13.09.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, respectiv nu a depus declarația informativă 394 aferentă semestrului II 2011 și nici aferentă perioadelor ulterioare, nu a depus deconturi de TVA începând cu ianuarie 2012;

- SC .X. .X. SRL în luna decembrie 2012, a emis factura nr..X./11.12.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând *“avans servicii”* fără sa se menționeze natura acestor servicii și vreun număr de contract, emisă în baza *“contract cadru de prestare servicii”* nr..X. /01.12.2012 având ca obiect *“prestarea de servicii publicitare/servicii secretariat/depunere declarații, către beneficiar ori de câte ori se solicită sub orice formă de comunicare (cu caracter izolat nu de regularitate)”*, ambele societăți fiind reprezentate de .X. în calitate de asociat și administrator. Factura nu a fost achitată, ulterior au fost emise facturi de stornare parțială a avansului, respectiv facturile nr..X./12.04.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de -.X. lei, nr.1.X./12.05.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de -.X. lei, nr..X./05.06.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de -.X. lei și nr..X./12.07.2013 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând *“storno avans”*.

De asemenea, SC .X. .X. SRL in luna ianuarie 2012, a emis factura nr..X./05.01.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, document ce nu a fost prezentat fizic nici în urma dispoziției de măsuri nr..X./27.02.2014 emisă de organele de inspecție fiscală, SC .X. SRL prezentând un alt jurnal de cumpărări din care a rezultat faptul că factura în cauză aparține SC .X. SRL fără însă a prezenta documentul organelor de inspecție fiscală;

- .X. –.X., în lunile aprilie, mai, iulie, august și septembrie 2013 a emis un număr de 181 de facturi în valoare de .X. lei și TVA in sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de electrocasnice, băuturi alcoolice, articole de îmbrăcăminte, încălțăminte, cosmetice, produse alimentare:

salam, mici, ceafă de porc, ficat porc, pulpe pui, cât și jucării și diverse alte produse achiziționate în cantități mici (1 bucată, 1 sticlă, 0,6 Kg).

Ulterior, mărfurile achiziționate au fost livrate către .X. din Cipru cu facturile nr..X./29.04.2013 în valoare de .X. lei și nr..X./28.07.2013 în valoare de .X. lei, ambele reprezentând “vânzare marfă .X.”, și către .X. din Republica Moldova cu factura nr..X./30.08.2013 în valoare de .X. lei, reprezentând “marfă .X.”, facturi care au înscris valoarea zero la TVA și în care nu sunt menționate denumirea produselor și nici cantitatea, societatea neprezentând documente din care să rezulte că bunurile au fost transportate în afara României, cu excepția facturii nr..X./30.08.2013 emise către .X. din Republica Moldova, respectiv CMR din care rezultă că locul livrării mărfurilor este .X. LTD din Cipru, în .X., transportatorul bunurilor fiind .X. LTD cu mijlocul de transport ADE 31, organele de inspecție fiscală constatand că există suspiciuni privind realitatea livrărilor prezentate mai sus, întrucât .X. controlează cele trei societăți având calitatea de asociat și administrator, și având în vedere cantitățile și natura produselor alimentare și nealimentare, produse alimentare perisabile: mici, carne, pui, pește etc., unele livrate după mai multe zile de la achiziționare, operațiunile înscrise în cele trei facturi nu au conținut economic având înscrise doar mențiunea “marfă .X.”.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni, astfel că în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, procedând totodată la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

În drept, art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“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;”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

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

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu justifică cu documente că achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, în ceea ce privește achiziția de servicii, societatea nu a prezentat în susținerea contestației niciun document din care să rezulte în ce au constat serviciile, respectiv natura acestora, prin ce modalități au fost realizate, obiectul contractelor dacă acestea există, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor, modalitatea de calcul a tarifelor, studii de piață, rapoarte de evaluare etc.

Astfel, în speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, care prin Decizia nr.1325/2012 a statuat că *“persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*

[...]Ori , efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul 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.”

Prin urmare, se reține că, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia nu avea obligația *“de a verifica existența salariaților altor societăți, dacă aceștia lucrează cu carte de muncă sau ilegal”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dl. .X., administratorul SC .X. SRL, cunoștea situația SC .X. SRL prin faptul că avea calitatea de contabil și deținea totodată ștampila și certificatul digital pentru depunerea declarațiilor online ale acestei societăți. Mai mult, în urma controlului încrucișat efectuat, administratorul SC .X. SRL a declarat prin nota explicativă, referitor la cele X facturi emise către SC .X. SRL, că *“nu cunosc de existența acestor facturi [...], suspectez că au fost emise de către acesta sau de către angajații firmei de contabilitate cu știința sa”*.

De asemenea, afirmația societății conform căreia *“legislatia nu interzice in mod expres compensarile intre X societati comerciale, organele fiscale nedovedind in niciun sens ca aceste compensari sunt interzise de lege”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât procesele verbale de compensare tripartite întocmite de societate nu întrunesc condițiile și limitele prevăzute de OUG nr.77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, cu modificările și completările ulterioare, HG nr.685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult, în procesele verbale prezentate nu sunt cuprinse datoriile/creanțele între 3 societăți, ci doar cele stinse între 2 societăți.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia *“SC .X. SRL a declarat și și-a impus corect tva-ul care ni se pretinde nouă, iar în situația când nu s-au declarat aceasta este strict problema SC .X. SRL”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dl. .X. avea calitatea de contabil la SC .X. SRL, situație în care cunoștea activitatea desfășurată de societate, precum și dacă societatea a declarat sau nu operațiunea. De asemenea, societatea face aceeași afirmație în legătură cu SC .X. SRL unde .X. are calitatea de contabil.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia *„ organele fiscale fac niște impuneri societății noastre pe baza unor „presupuneri rezonabile” nedovedite în niciun fel în sensul art.65 Cod de procedură fiscală care precizează Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (2) organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât constatările organelor de inspecție fiscală se bazează pe documentele puse la dispoziție de societatea contestată. Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi

actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu depune documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atât timp cât SC .X. SRL nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–CJ .X./09.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–CJ .X./09.10.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă exporturilor, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente această scutire de taxă.

În fapt, în perioada septembrie 2011-decembrie 2013, SC .X. SRL a emis un număr de X de facturi în valoare de .X. lei având ca obiect produse publicitare, către societăți din afara UE, respectiv .X. și Republica Moldova, în regim de scutire de TVA, considerându-le exporturi de bunuri.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în mod eronat, a aplicat scutirea de taxă, întrucât nu a justificat exportul cu documentele prevăzute de OMFP nr.2222/2006

privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza documentelor de transport anexate la facturi, că locul de livrare al bunurilor se afla pe teritoriul UE, respectiv în Cipru, Spania, Grecia, etc, iar în facturile emise nu este înscris un cod valid de TVA pe teritoriul UE și nu conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv lipsă cod de înregistrare în scopuri de TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aferent celor 89 de facturi emise, societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de **.X.lei.**

În drept, art. 143 alin.(1) lit.a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Sunt scutite de taxă:

- a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;**
- b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său,[...]**”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă este efectuată de către furnizor sau de altă persoană în contul său, ori de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) din Codul fiscal, legiuitorul, prin introducerea alin.(3) în cadrul aceluiași articol, face trimitere la ordinul ministrului finanțelor publice care stabilește documentele necesare justificării acestei scutiri de taxă și după caz, a procedurii și a condițiilor care trebuie îndeplinite. Astfel, potrivit alin.(3):

“(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea

de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

La data efectuării operațiunilor de către societate, actul normativ care reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal este Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.1 alin.(2) din Anexa 1 – Instrucțiuni de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal la ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. [...]”

iar potrivit alin.(3) lit.b)-lit.f) al aceluiași articol:

“b) prestatorul este orice persoană care acționează în nume propriu și facturează o prestare de servicii;

c) beneficiarul este persoana pe numele căreia a fost emisă o factură pentru o prestare de servicii sau pentru o livrare de bunuri;

d) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) sau alin. (2) din Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului;[...]

f) în scopul aplicării prezentelor instrucțiuni, livrările de bunuri care sunt transportate din teritoriul comunitar, astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal, în afara Comunității, chiar și cele prevăzute la lit. e), sunt denumite exporturi, iar furnizorul menționat la lit. d) este denumit exportator.”

Conform acestor prevederi legale, livrările de bunuri care sunt transportate în afara teritoriului comunitar sunt denumite exporturi, iar furnizorul, care este producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului, este denumit exportator. Justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i) din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar.

Totodată, potrivit art.2 alin.(1) și alin.(2) din Anexa 1 – Instrucțiuni de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal la ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

iar potrivit art.3 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

“(1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.

(2) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau, după caz, de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul acestora, și numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului sau, după caz, a cumpărătorului sau o altă persoană în contul acestora. Exportatorul, respectiv furnizorul, justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele legale citate mai sus.

Coroborând și sintetizând prevederile legale mai sus citate și explicitate, se reține că livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, iar justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor, și care este fie producătorul bunurilor, fie proprietarul bunurilor, fie comisionarul care acționează în nume propriu dar în contul comitentului și care, pentru operațiunile de export, este denumit exportator.

Totodată, se reține că exportatorul sau, după caz, furnizorul (în funcție de condițiile de livrare, respectiv în sarcina cărei persoane - furnizor sau cumpărător ori o altă persoană în contul acestora - cade transportul) pentru a putea aplica scutirea de taxă pe valoarea adăugată trebuie să o justifice cu următoarele documente:

- factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal;

- certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică sau exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;

- documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau, după caz, de cumpărător ori în numele furnizorului/ cumpărătorului, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, pentru un număr de X livrări efectuate în perioada septembrie 2011-decembrie 2013, societatea a prezentat spre justificare facturile emise către .X. SA, .X. SRL din .X. și .X. SRL din Republica Moldova, pe care le-a considerat exporturi de bunuri în regim de scutire de TVA, organele de inspecție fiscală, având în vedere dispozițiile prevăzute la art.2 alin.(2) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, constatând că aceste operațiuni nu sunt justificate cu documente, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

Totodată, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că actul normativ mai sus menționat prevede justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată și cu *factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal*, or în facturile emise către societățile din afara UE nu este indicată cota de TVA aplicabilă și nici nu există o mențiune privind scutirea de taxă în baza unor dispoziții legale, nefiind astfel îndeplinite condițiile de formă prevăzute la art.155 din Codul fiscal.

De asemenea, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține faptul că în documentele prezentate de societate, respectiv

contracte și documentele de transport tip CMR aferente, este înscrisă condiția de livrare exworks, condiție ce presupune că transportul bunurilor livrate cade în sarcina cumpărătorului, situație în care scutirea prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Mai mult, se reține că actul normativ mai sus menționat prevede justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată și cu *“certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire”*; respectiv scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru exporturi - livrări de bunuri care sunt transportate din teritoriul comunitar - se justifică de către exportator, care este furnizorul ce realizează livrarea de bunuri, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului.

Organul de soluționare a contestației, reține faptul că din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F–CJ .X./09.10.2014, rezultă că pentru toate cele 89 de facturi, din documentele de transport rezultă că locul de livrare pentru bunurile facturate se află pe teritoriul UE, astfel că bunurile nu au părăsit teritoriul comunitar iar operațiunile de livrare nu pot fi considerate exporturi.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte că livrările în cauză pot face obiectul unei scutiri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte aceste documente, din care să se poată stabili fără echivoc respectarea condițiilor prevăzute de lege și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Mai mult, afirmația societății *“facem dovada buneii credințe având originalele documentelor de transport CMR și a unei copii după actele constitutive ale cumpărătorului acte transmise societății noastre de către cumpărător”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, iar documentele reprezentând acte constitutive ale societăților cumpărătoare nu constituie justificări pentru acordarea scutirii de TVA conform prevederilor legale.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia *„ organele fiscale fac niște impuneri societății noastre pe baza unor „presupuneri rezonabile” nedovedite în niciun fel în sensul art.65 Cod de procedură fiscală care precizează Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (2) organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât constatările organelor de inspecție fiscală se bazează pe documentele puse la dispoziție de societatea contestatară. Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că 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 invocarea de către contestatar a jurisprudenței CEJ, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară prin adresa nr..X./ 29.11.2012.

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată și faptul că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris din care să rezulte că livrările în cauză, reprezentând exporturi de bunuri, pot face obiectul unei scutiri și din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv documentele prevăzute de actele normative în vigoare, se

reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X.lei, pentru care au calculat accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atât timp cât SC .X. SRL nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–CJ .X./09.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–CJ .X./09.10.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a și alin.(3), art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.1 și pct. 11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F–CJ .X./09.10.2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

-accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X.**
lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X