

DECIZIE nr. 3747/28.11.2017

privind soluționarea contestației formulată de X S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P ... sub nr. ... /06.10.2014 și reînregistrată la
D.G.R.F.P ... sub nr.... /31.08.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr.1993/25.08.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DGR ... /31.08.2017 asupra delegării competenței de soluționare a contestației formulată de X S.R.L. cu consecința transmiterii către DGRFP ... a dosarului contestației formulate de Societatea X S.R.L. în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... /05.12.2014 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Competența de reluare a procedurii soluționării contestației a fost delegată D.G.R.F.P ... conform O.P.A.N.A.F nr. 3740/2015, în considerarea Ordonanței de clasare din data de 24.02.2017 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosar nr. .../ P/2014, rămasă definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din O.G. nr. .../ 2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata. DGRFP ... este astfel legal investită cu soluționarea contestației formulată de

Societatea X S.R.L.

CUI: RO ...

sediul în ... , Str. ... , nr...., Jud. Arad

cu sediul procesual ales la Cabinete Grupate K & C – L din ... , Str. ... ,
Nr...., Et....., Jud.Timiș

înregistrată la Activitatea de Inspekția Fiscală Arad sub nr. /25.09.2014 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. ... /06.10.2014 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR ... /31.08.2017, constatând următoarele:

Conform prevederilor **art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,

contestația fiind soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, a Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr.../22.08.2014 și a Procesului verbal nr.../22.08.2014 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad solicitând anularea în întregime a acestora.

Suma totală contestată este în suma totală de **... lei** reprezentând:

- TVA suplimentară aferentă perioadei 01.06.2011 – 31.12.2012 în suma

de ... lei;

- dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de ... lei;

- penalități de întârziere aferente TVA în suma de ... lei.

- TVA suplimentară aferentă perioadei 01.01.2013 – 30.09.2013 în suma

de ... lei;

- dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de ... lei;

- penalități de întârziere aferente TVA în suma de ... lei.

- TVA suplimentară aferentă perioadei 01.10.2013 – 30.11.2013 în suma

de ... lei;

Prin Decizia nr. ... /05.12.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a tuturor actelor subsecvente acestora emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad.

Prin Cererea înregistrată la A.J.F.P Arad – Inspecția fiscală sub nr. /14.06.2017, petenta, prin reprezentantul său legal, solicită soluționarea pe fond a contestației întrucât plângerea ANAF a fost respinsă ca nefondată de către Tribunalul Arad prin hotărârea definitivă nr.../ 2017 din data de 30.05.2017.

Cu adresa nr. /14.07.2017 a A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, înregistrată la DGRFP ... sub nr. /27.07.2017, organele de inspecție fiscală au transmis dosarul contestației în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr... /05.12.2014 a DGRFP ... , dosar transmis Direcției Generale a de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr..... /27.07.2017.

În considerarea dispozițiilor exprese ale art.4 alin.(2) și art.5 alin.(1)(2) din OPANAF Nr. 3740 din 23 decembrie 2015 privind condițiile de delegare

a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... a primit delegarea de competență, în condițiile legii, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației, de la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. ... ca organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentului, avocat C , la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. .../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. .../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

I. Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, a Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr..../22.08.2014 și a Procesului verbal nr..../22.08.2014 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

Petenta prin reprezentantul său legal susține că, în baza Autorizației de Construire nr..../25.06.2012 emisa de Primăria Orașului ... , a contractului de execuție nr..../09.07.2012 încheiat cu SC T SRL a demarat realizarea investiției „Extindere capacitate de depozitare la SC X SRL în localitatea ... Județul Arad ”, și că alegerea constructorului a fost făcută în baza unei licitații, astfel încât, nu a avut anterior încheierii acestui contract niciun fel de relație comercială cu firma SC T SRL.

Totodată susține că, predarea amplasamentului către constructor s-a efectuat în data de 20.07.2012, conform procesului verbal de predare - primire a amplasamentului și că, din momentul demarării investiției prin predarea amplasamentului către constructorul T SRL și până la efectuarea recepției finale, petenta “ DOAR a supravegheat și verificat executarea corectă a lucrărilor de construcții prin diriginte de șantier autorizat (în baza obligațiilor care ne revin prin Legea nr. 10/1995).”

De asemenea arată că, întreaga lucrare a fost executată, potrivit caietului de sarcini, precum și potrivit Proiectului de execuție tehnic autorizat, fără a se constata deficiente, astfel încât toate concluziile organului fiscal, apar ca fiind neîntemeiate fiind contrazise de starea de fapt - existența construcției.

În primul rând petenta invocă excepția nulității constatărilor fiscale din actele administrative contestate, aferente perioadei 01.06.2011-31.12.2012 având în vedere că aceasta perioadă a făcut obiectul unui alt Raport de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. F-AR .../22.04.2013 și a Deciziei de impunere nr..../22.04.2013. Astfel perioada anterioară, deja controlată a intrat în puterea definitivă a actului contestat, fiind nelegală re-verificarea perioadei anterioare, fără ca anterior dispunerii acestei perioade să fie evidențiată și să existe dovada concretă a săvârșirii a unei infracțiuni.

De asemenea susține că nu este incident niciunul din cazurile prevăzute de art. 105 indice 1 din Codul de Procedură Fiscală alin. (2) și (3), astfel încât la data formulării contestației, re-verificarea perioadei anterioare, apare ca fiind nelegală.

Petenta susține că, afirmațiile organelor de inspecție fiscală nu sunt certe ci prezintă doar o probabilitate sau o posibilitate, afirmații care și dacă ar fi adevărate nu pot atrage răspunderea sa. Mai mult, arată că toate aceste afirmații ale organelor de inspecție fiscală sunt contestate de raportul de expertiză tehnică, raport care arată că există o diferență nesemnificativă de doar ... lei între valoarea lucrărilor contractate și valoarea situațiilor de lucrări plătite și care prezintă ca și concluzie finală faptul că "la verificarea punerii în operă a materialelor cuprinse în situațiile de lucrări în cadrul proiectului menționat s-a concluzionat asupra faptului că nu s-au constatat deficiențe"

În legătura cu afirmația organelor de control consemnata la pagina nr.5 din RIF ca „*ansamblul tranzacțiilor înscrise de către SC T SRL în facturile emise de către SC ... SRL ...nu intra în sfera de aplicare a TVA deoarece acestea nu pot constitui prestări de servicii în sensul art.129, alin. 1, din Codul Fiscal pe considerentul că în realitate serviciile nu au fost prestate, nefiind îndeplinită condiția prevăzută de art.126, alin 1 lit. a) din același act normativ . De asemenea nu sunt îndeplinite nici condițiile de la art.126, alin. 1, lit. c) și d) din Legea nr.571/2003 (...)*”, petenta afirmă că incidența în cauza a acestor texte de lege, nu își găsesc aplicarea, și mai mult organul fiscal se contrazice singur prin afirmațiile cuprinse în RIF. Incidența în cauza a prevederilor art. 126-130 din Codul Fiscal nu este explicată nici măcar în sensul în care s-ar dori să fie reale aceste afirmații de către inspectorii fiscali. Adică, nici măcar această teorie fantasmagorică (cum că petenta ar fi veriga finală a lanțului evazionist) nu este explicată prin prisma neîncadrării în prevederile art. 126-130 ca să nu dea dreptul la deducerea TVA în cauza, în opinia petentei.

Petenta susține că, o altă afirmație care nu își regăsește susținerea în nici un text de lege este „*ansamblul lucrărilor de construcții montaj individualizate în cuprinsul facturilor emise de către SC T SRL în perioada*

iulie 2012 - august 2013 - nu constituie si nu sunt asimilate unei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plata in sensul ca majoritatea sumelor de bani achitate prin transfer bancar de către SC X SRL in favoarea SC T SRL in cursul perioadei iulie 2012-august 2013 au avut ca destinație ulterioara plăți efectuate in contul unor societăți fantoma(...) fapt de natura a infirma caracterul legal al operațiunilor comerciale derulate pe relația furnizor inițial firma fantoma - societate intermediara (T SRL- beneficiar final (X SRL) " .

În acest sens petenta arată că, a efectuat plățile prin transfer bancar, pentru o serie de prestări de servicii, realizate efectiv, in baza unor documente legale (situații de lucrări, procese-verbal de recepție), si ca nu este responsabila de plățile pe care Antreprenorul general le-a efectuat mai departe către subantreprenori.

Petenta susține ca netemeinică si lipsită de logica, afirmația organelor de inspecție fiscală că "*SC ... SRL ca beneficiar final, prin reprezentantul legal a abuzat de prevederile dispozițiilor legale, privind modalitatea si condițiile care trebuiesc îndeplinite pentru ca o factura sa dea drept de deducere, pentru a deduce TVA-ul aferent unor facturi emise fara ca operațiunea comerciala descrisa in aceasta sa fie transpusa in plan material, facturile generatoare de TVA deductibil fiind emise in baza unor situații create artificial" , arătând în acest sens ca:*

- facturile emise de către constructor îndeplinesc condițiile de forma pentru a fi considerate documente contabile justificative

- in măsura in care operațiunea comerciala nu ar fi fost transpusa in plan material petenta se întreabă retoric, cine a construit clădirea?

- situațiile create artificial, EXISTA, atât în referire la situația de fapt, cât și în referire la situațiile de lucrări care și acestea există.

Totodată considera ca nereala si afirmația organelor de inspecție fiscală ca „ansamblul lucrărilor de construcții montaj individualizate in cuprinsul facturilor emise de către SC T SRL in perioada iulie 2012 - august 2013 nu au la baza intenția de a desfășura activități economice ci au ca scop exercitarea dreptului de deducere a TVA prin intermediul unor tranzacții succesive artificial", aratând că scopul edificării acestei construcții a fost unul clar economic, care nu poate fi pus la îndoială, petenta neputând fi răspunzătoare de tranzacțiile ulterioare ale antreprenorului general cu subantreprenorii săi.

Arata ca aceste motive expuse în cuprinsul contestației formulate sunt valabile și pentru respingerea exercitării dreptului de deducere al TVA în legătura cu societatea SC N SRL pentru suma de ... lei plus accesorii respective ... lei plus accesorii.

În concluzie, petenta prezintă argumentele sale care vin să susțină punctul său de vedere și să contrazică susținerile organului fiscal de control, astfel:

- lucrările au fost realizate cu respectarea Proiectului Tehnic Autorizat și a tuturor normelor tehnice în vigoare și dovedite cu procese verbale de control în faze determinante, procese verbale ale lucrărilor, documente semnate de reprezentantul Inspecției de Stat în Construcții

- decontarea lucrărilor fizic realizate a respectat în totalitate procedurile legale: situații de lucrări verificate de dirigintele de șantier, efectuarea plății, cu respectarea tuturor prevederilor contractuale.

În final, arată că, Raportul de inspecție fiscală, în structura sa conține descrierea unor stări de fapt și constatări la societăți comerciale de a căror administrare și mod de funcționare nu este responsabilă X, descrie motivele de fapt respectiv temeiuri de drept, ce nu au absolut nicio legătură cu situația de fapt.

Petru toate aceste motive petenta solicită anularea actelor administrative atacate.

Urmare repetatelor solicitări ale reprezentantului legal al petentei, denumite „cerere de audiență” înregistrată la D.G.R.F.P ... sub nr... /08.05.2017, respectiv „adresă” înregistrată la D.G.R.F.P. ... sub nr. ... /08.05.2017 precum și adresa înregistrată la DGRFP ... sub nr.4158 7 - prin fax -, respectiv nr.... – prin intermediul serviciilor poștale - privind primirea în audiență a reprezentanților legali ai X SRL în scopul susținerii punctului de vedere în legătură cu contestația formulată, în temeiul art.7 din Codul de procedura fiscală, în data de 08.11.2017, ora 11:00 a avut loc la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad din Arad, B-dul ... , nr...., camera, Jud. Arad întâlnirea reprezentanților legali ai X SRL cu reprezentanții structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP ... , conform minutei ședinței din 08.11.2017, aflată în original la dosarul cauzei.

II. În Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, Activitatea de inspecție fiscală, au stabilit în sarcina SC X S.R.L obligații suplimentare de plată de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.06.2011 – 30.11.2013 în sumă totală de ... lei cu accesoriile aferente în sumă totală de ... lei, urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată fiind emise Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR.../22.08.2014 și Decizia de Impunere nr. F-AR nr. .../ 22.08.2014, Procesul verbal nr.../22.08.2014.

Verificarea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, respectiv a H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, urmare decontului cu suma negativă a TVA cu opțiune de rambursare depus și înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr.INTERNT-... -20.../09.12.2013 precum și urmare informațiilor suplimentare disponibile ulterior încheierii inspecției fiscale anterioare (care a vizat perioada 01.06.2011 - 31. 12.2012).

Din verificarea efectuată organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada **01.01.2011 – 31.12.2012** petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de ... lei reprezentând contravaloarea TVA înscrisă în facturile emise de către T SRL

- în perioada **01.01.2013 – 30.09.2013** petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de ... lei reprezentând contravaloarea TVA înscrisă în facturile emise de către firma T SRL aferenta unor tranzacții de la ... SRL, ... S.R.L și ... SRL. precum și achiziții de prestări servicii de la firma N S.R.L. (societate coordonată de dl.) în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei.

- în perioada 01.10.2013 – 30.11.2013 petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de ... lei reprezentând contravaloarea TVA înscrisă în facturile emise de către firma N S.R.L.

Având în vedere faptul că, din verificările efectuate a rezultat că ansamblul lucrărilor de construcții montaj individualizate în cuprinsul facturilor emise de către T S.R.L în perioada 01.06.2011 - 30.09.2013:

- au fost în fapt executate (așa cum rezultă din raportul tehnic de verificare)

- nu sunt rezultanta unei activități economice de o manieră independentă așa cum este definită de prevederile fiscale aplicabile (art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare) și nici rezultanta unei practici economice obișnuite

- nu constituie și nu sunt asimilate unei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plată în sensul că majoritatea sumelor de bani achitate prin transfer bancar de către X S.R.L în favoarea T S.R.L. au avut ca destinație ulterioară plăți efectuate în contul unor societăți fantomă - ... SRL, ... S.R.L, ... S.R.L. fapt de natură a infirma caracterul legal al operațiunilor comerciale derulate pe relația furnizor inițial firmă fantomă - societate intermediară (T S.R.L) - beneficiar final (X SRL).

- nu au la bază intenția de a desfășura activități economice ci au ca scop exercitarea dreptului de deducere a TVA prin intermediul unor tranzacții

sucesive artificiale, echipa de inspecție fiscală a făcut aplicațiunea prevederilor art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilind faptul că petenta și-a exercitat în mod ilegal dreptul de deducere a TVA în suma totală de ... , în perioada verificată, înscrisă în facturile emise de către S.C. T S.R.L aferenta unor tranzacții artificiale.

Referitor la realitatea și legalitatea achizițiilor efectuate de la SC. N S.R.L., în urma controlului încrucișat efectuat la furnizorul de servicii în cursul lunii martie 2014 s-au constatat următoarele aspecte:

- firma N S.R.L. în perioada verificată a avut un singur angajat în funcția de desenator tehnic ;

- nu a dispus de resurse tehnice, materiale, umane și financiare necesare efectuării lucrărilor de construcții montaj contractate de la X SRL.

- în evidența contabilă a firmei N SRL s-au înregistrat achiziții de prestări servicii de la diverse firme al căror administrator este tot domnul respectiv ... SRL, ... SRL și ... SRL

Având în vedere faptul că ansamblul lucrărilor de construcții montaj individualizate în cuprinsul facturilor emise de către N S.R.L. au prezentat aceleași caracteristici ca cele emise în perioada 01.08.2013 – 30.09.2013, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au stabilit faptul că, în cursul perioadei 01.10.2013 - 30.11.2013, petenta și-a exercitat în mod ilegal dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de către N SRL provenită prin intermediul unor tranzacții artificiale.

Pe cale de consecință, s-a stabilit ca, există posibilitatea ca X SRL în calitate de beneficiar final, prin reprezentantul legal, să fi abuzat de prevederile dispozițiilor legale, privind modalitatea și condițiile exercitării dreptului de deducere al TVA aferent unor facturi emise, fără ca operațiunea comercială descrisă în aceste facturi să fie transpusă în plan material, facturile generatoare de TVA deductibil putând fi emise în baza unor situații create artificial.

Astfel, prin Decizia de Impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor redată în Raportul de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. .../22.08.2014 echipa de inspecție fiscală a stabilit sume suplimentare de plată în ceea ce privește TVA și anume:

TVA suplimentară pentru perioada 01.06.2011-31.12.2012:

- ... lei - debit suplimentar;

- ... lei - majorări de întârziere.
 - ... - penalități de întârziere
- TVA suplimentară pentru perioada 01.01.2013 - 30.09.2013:
- ... lei - debit suplimentar;
 - ... lei - majorări de întârziere.
 - ... - penalități de întârziere
- TVA suplimentară pentru perioada 01.10.2013-30.11.2013:
- ... lei - debit suplimentar;

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr. ... /25.08.2014, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la X SRL, urmare cărora s-a întocmit Decizia de impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, autoritatea fiscală constituindu-se parte civilă față de făptuitorii , în calitate de administrator al X SRL, , în calitate de administrator al T SRL și N SRL, în calitate de administrator al ... SRL, în calitate de administrator al ... SRL și în calitate de administrator al ... SRL pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și obligații fiscale accesorii aferente, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în Orașul ... , str. ... , nr. ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/... /2006, are cod unic de înregistrare RO ... și are ca obiect principal de activitate „Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat” – cod CAEN 4621

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente, în sumă totală de ... lei stabilită în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

Cauza suspusă soluționării este dacă X SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la firmele T SRL si N SRL, în condițiile în care suspiciunile organelor de inspecție fiscală referitoare la caracterul nereal al acestor operațiuni respectiv că acestea ar fi fost înregistrate în evidența contabilă a petentei în baza unor situații create artificial și implicit neîndeplinirea condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzute la art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost confirmate de organele de urmărire penală care, prin Ordonanța de clasare din 24.02.2017 din Dosarul nr.../ P/2014 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad menținută prin Încheierea penală nr.../ C.P din 30 mai 2017 a Tribunalului Arad - Secția penală, definitivă, s-au pronunțat asupra realității acestor operațiuni și a îndeplinirii de către petentă a condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, respectiv că „ lucrarea a fost în totalitate efectuată, plățile au fost făcute prin transfer bancar, iar facturile înregistrate în executarea acesteia sunt justificate atât sub aspect cantitativ cât și valoric cât și din punct de vedere al formei acestora.”

În fapt, petenta X SRL a fost beneficiarul unei lucrări având ca obiect construcția unei hale pentru depozitarea cerealelor situată în ... , Str. ... , nr...., lucrare care a fost executată cu firma T SRL administrată de , în calitate de antreprenor general cât și de alte societăți administrate sau controlate de acesta.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, în baza Autorizației de construire nr.../25.06.2012 emisă de Primăria orașului ... , între X SRL, în calitate de beneficiar final și T Arad, în calitate de antreprenor general a fost încheiat Contractul de antrepriză nr.../09.07.2012 prin care antreprenorul s-a obligat să execute și să conducă până la recepția finală lucrările de construcții montaj și lucrările de incintă în conformitate cu proiectul tehnic, detalii de execuție, caiete sarcini și listele cu cantități de lucrări aferente proiectului.

În baza acestora, în perioada 01.06.2011 – 30.09.2013, X SRL a înregistrat în evidența contabilă și declarat organului fiscal teritorial achiziții de bunuri și prestări servicii efectuate de la firma T SRL și firma N SRL în baza unor facturi fiscale exercitându-și dreptul de deducere al TVA în sumă totală de ... lei aferent acestora, contravaloarea facturilor fiind achitată din disponibilul aflat în conturile bancare ale societății petente.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au reținut ca, nici antreprenorul general T SRL și nici firma prestatoare N SRL administrată de același , nu deținea resurse umane, tehnice și financiare

necesare pentru a efectua lucrările respective, și că, în fapt, majoritatea lucrărilor de construcții – montaj edificate faptic la locația situată în ... , str.... , nr...., ar fi putut fi realizate de către societăți fantomă (... SRL, ... S.R.L, ... S.R.L.), care în urma verificărilor efectuate înregistrau datorii la bugetul de stat (taxa pe valoarea adăugată).

În baza acestor constatări organele de inspecție fiscală au stabilit că, ansamblul lucrărilor de construcții montaj individualizate în cuprinsul facturilor emise de către T S.R.L și N SRL, în perioada 01.06.2011 - 30.11.2013 nu sunt rezultanta unei activități economice de o manieră independentă așa cum este definită de prevederile fiscale aplicabile (art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare) și nici rezultanta unei practici economice obișnuite și nu constituie și nu sunt asimilate unei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plată în sensul că majoritatea sumelor de bani achitate în numerar de către X S.R.L. în favoarea acestor doua firme, au avut ca destinație ulterioară plăți efectuate în contul unor societăți coordonate tot de către dl. , fapt de natură a infirma caracterul legal al operațiunilor comerciale derulate pe relația furnizor inițial firmă fantomă - societate intermediară (T S.R.L și N . S.R.L) - beneficiar final (X S.R.L).

Totodată, inspecția fiscală a concluzionat că aceste operațiuni nu au la bază intenția de a desfășura activități economice, ci au ca scop exercitarea dreptului de deducere a TVA prin intermediul unor tranzacții succesive artificiale.

Pe cale de consecință făcând aplicațiunea prevederilor art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ***organele de inspecție fiscală au stabilit ca, X SRL in calitate de beneficiar final, prin reprezentantul legal, a abuzat de prevederile dispozițiilor legale, privind modalitatea și condițiile exercitării dreptului de deducere al TVA aferent unor facturi emise, fără ca operațiunea comercială descrisă în aceste facturi să fie transpusă în plan material, facturile generatoare de TVA deductibil fiind emise în baza unor situații create artificial și că petenta și-a exercitat în mod ilegal dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de către T SRL și N SRL provenită prin intermediul unor tranzacții artificiale.***

Astfel, prin Decizia de Impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscala în baza constatărilor redade în Raportul de Inspecție Fiscala înregistrat sub nr. .../22.08.2014 echipa de inspecție fiscala a stabilit sume suplimentare de plată în ceea ce privește TVA și anume:

TVA suplimentară pentru perioada 01.06.2011-31.12.2012:

- ... lei - debit suplimentar;

- ... lei - majorări de întârziere.

- ... - penalități de întârziere

TVA suplimentară pentru perioada 01.01.2013-30.09.2013:

- ... lei - debit suplimentar;

- ... lei - majorări de întârziere.

- ... - penalități de întârziere

TVA suplimentară pentru perioada 01.10.2013-30.11.2013:

- ... lei - debit suplimentar;

Împotriva acestui act administrativ fiscal petenta a formulat contestație, iar prin Decizia nr. ... /05.12.2014, D.G.R.F.P ... , în temeiul art.214 alin.1 lit. a din O.G. nr.../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată a suspendat soluționarea cauzei deoarece, în speță, a fost transmisă organelor de urmărire penală, sesizarea penală nr.... /25.08.2014, având în vedere ca urmare verificării s-a constatat că petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent tranzacțiilor cu firmele T S.R.L și N SRL, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat ca exista suspiciunea unor operațiuni comerciale nereale și care ar putea fi calificate ca fiind artificiale respectiv fără conținut economic, scopul esențial al acestora putând fi acela de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor fata de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii, ceea ce a indicat posibila existența a elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că:

Prin Ordonanța pronunțată în data de 24.02.2017 de către Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr.../ P/2014, această unitate de parchet a dispus:

I. **Clasarea cauzei** având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de art. 8 și art.9 alin.1 lit. a,b,c și alin.2 din Legea 241/2005 săvârșite prin intermediul SC X SRL

II. **Disjungerea cauzei** și continuarea cercetărilor sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art.9 alin.1 lit. b,c și alin.2 din Legea 241/2005 comise prin intermediul SC T SRL și SC N SRL.

Această soluție a fost motivată de faptul că în cuprinsul sesizării și al actului de control s-a relevat faptul că, în urma cercetărilor efectuate s-a confirmat că lucrarea contractată de T SRL a fost realizată. În acest sens, pe parcursul derulării inspecției fiscale la X SRL, organele de control fiscal au dispus efectuarea unui raport tehnic de verificare având ca obiective verificarea corespondenței dintre Proiectul Tehnic, Situații de lucrări și decontările efectuate pentru lucrarea privind extinderea capacității de

depozitare la X SRL cat si verificarea punerii în operă a materialelor cuprinse în situațiile de lucrări în cadrul acestui proiect. Potrivit concluziilor acestui raport nu au fost constatate diferențe între cantitățile prevăzute în proiect și cantitățile din devizele ofertă ale constructorului. S-a constatat o diferență în valoare de ... lei între valoarea lucrărilor contractate și valoarea situațiilor de lucrări plătite. Cu privire la proveniența acestei diferențe, potrivit raportului, opinia expertului a fost că aceasta se datorează unor neatenții la întocmirea și confirmarea situațiilor de lucrări. Având în vedere valoarea proiectului de aproximativ ... lei, s-a concluzionat că, diferența constatată este ne semnificativă și nu poate conduce la confirmarea intenției de eludare a obligațiilor de plată către bugetul de stat.

Totodată, în cauza s-a efectuat un raport de evaluare a imobilului în cauza întocmit de către SC ... SRL ... , la solicitarea X SRL care a confirmat realitatea investiției și sub aspect valoric deducerea TVA a avut la baza documente justificative.

De asemenea, în cauza penală a fost administrată ca mijloc de probă și un raport de expertiză contabilă, sens în care au fost analizate de către expertul desemnat documentele contabile ale X SRL, T SRL și N SRL, astfel :

1. La Obiectivul nr.1 ,, X SRL prin reprezentantul legal D-1 , în respectarea Legii contabilității nr.../ 1991 și a dispozițiilor Codului fiscal, a înregistrat corect în contabilitate facturile emise de firma T SRL, facturi care îndeplinesc condițiile de fond și formă prevăzute de legislația în vigoare, iar operațiunea de achiziționare a prestărilor de servicii și a materialelor înscrise în aceste facturi a fost necesară, utilă și oportună. În aceste condiții și TVA din aceste facturi a fost dedusă și înregistrată corect în contabilitatea firmei X SRL ”

2. La Obiectivul nr.2 ,, facturile emise de SC T SRL și SC N SRL sunt documente justificative din punct de vedere contabil având înscrise prestări de servicii efectuate și materiale livrate, respectiv sunt rezultatul unei activități economice reale. ”

3. La Obiectivul nr.3 ,, legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă. La nivelul aspectelor de fond demersul organelor fiscale de anulare a acestui drept ar trebui să aibă în vedere stabilirea unei legături de cauzalitate între deducerea taxei și participarea voluntară și conștientă a contribuabilului (supus inspecției) la mecanismul de fraudare a TVA, în măsură să ofere indicii concludente privind caracterul fictiv, nereal al tranzacțiilor și, implicit, lipsa de substanță economică a acestora.

Din perspectiva cerințelor de formă exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris (factura) ce are calitatea de document justificativ dacă conține toate elementele minimale obligatorii prevăzute la art. 155 Cod fiscal – fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA, iar contribuabilul achizitor (la care se ridică problema exercitării dreptului legal de deducere) derulează ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice ”

Totodată, în etapa procesual penală, organele de urmărire penală au statuat că „*nu s-a putut stabili participarea cu vinovăție a administratorului SC X SRL la fraudă reclamată, neputând fi dovedită existența vreunei legături subiective între acesta și administratorul SC T SRL privind fraudarea bugetului de stat. Toate probele administrate în cauză au condus la concluzia că lucrarea a fost în totalitate efectuată, plățile au fost făcute prin transfer bancar, iar facturile înregistrate în executarea acesteia sunt justificate atât sub aspect cantitativ cât și valoric cât și din punct de vedere al formei acestora, astfel că susținerea organelor de control fiscal că facturile generatoare de TVA deductibile, înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, au fost emise în baza unor situații create artificial nu se confirmă(...)* ”

Se reține faptul că soluția organelor de cercetare și urmărire penală a fost întemeiată pe prevederile art. 315 alin. 1 lit. b alin.2 lit. a raportat la art.16 alin.1 lit. a din Codul de procedura penală care prevăd:

„ART. 315

Clasarea

(1) Clasarea se dispune când:

(...)

b) există unul dintre cazurile prevăzute la art. 16 alin. (1).

ART. 16

Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale
(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:

a) fapta nu există;”

Împotriva ordonanței din 24.02.2017, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, a formulat plângere la prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, care a fost respinsă ca neîntemeiată prin Ordonanța din 04 martie 2017 în Dosarul nr.... /2/2017.

Se reține că Ordonanța pronunțată de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad în data de 04 martie 2017 în Dosarul nr. nr.... /2/2017 a fost atacată de către ANAF – DGRFP ... - Administrația Județeană

a Finanțelor Publice Hunedoara la Tribunalul Arad – Secția Penală care prin Încheierea penală nr. 24 pronunțată în data de 16 februarie 2017 în Dosarul nr. ... /108/2016, definitivă, a respins ca nefondată plângerea formulată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad și a menținut ordonanțele atacate.

Astfel, prin încheierea penală mai sus indicată, instanța penală, a apreciat legale și temeinice actele de urmărire penală emise de procuror prin care s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii de evaziune fiscală prevăzute de art. 8 și art.9 alin.1 lit. a,b,c și alin.2 din Legea 241/2005 săvârșite prin intermediul SC X SRL și prin care s-a statuat că „ în urma cercetărilor penale efectuate, nu s-a putut stabili participarea cu vinovăție a administratorului SC X SRL la fraudă reclamată, neputând fi dovedită existența vreunei legături subiective între acesta și administratorul SC T SRL privind fraudarea bugetului de stat. Toate probele administrate în cauză au condus la concluzia că lucrarea a fost în totalitate efectuată, plățile au fost făcute prin transfer bancar, iar facturile înregistrate în executarea acestora sunt justificate atât sub aspect cantitativ cât și valoric cât și din punct de vedere al formei acestora, astfel că susținerea organelor de control fiscal că facturile generatoare de TVA deductibil, înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, au fost emise în baza unor situații create artificial nu se confirmă (...) ”

În drept, art. 214 alin. 3 și 4 din O.G nr.../ 2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Totodată, pct.10.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 4.../2003 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. .../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire

penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, au apreciat că petenta X SRL în calitate de beneficiar final, prin reprezentantul legal, a abuzat de prevederile dispozițiilor legale, privind modalitatea și condițiile exercitării dreptului de deducere al TVA aferent unor facturi emise, fără ca operațiunea comercială descrisă în aceste facturi să fie transpusă în plan material, facturile generatoare de TVA deductibil putând fi emise în baza unor situații create artificial și că petenta și-a exercitat în mod ilegal dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de către firmele T SRL și N SRL provenită prin intermediul unor tranzacții artificiale și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad cu privire la săvârșirea de către petentă a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziune fiscală și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile ar fi artificiale, premisa organelor de inspecție fiscală nu se confirmă.

D.G.R.F.P ... are în vedere faptul că potrivit probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale precum și în cadrul procesului penal, organele de cercetare și urmărire penală au constatat că, în ceea ce privește achizițiile de bunuri și servicii efectuate de petenta de la T SRL și N SRL:

- nu s-a putut stabili participarea cu vinovăție a administratorului SC X SRL la fraudă reclamată, neputând fi dovedită existența vreunei legături subiective între aceasta și administratorul T SRL privind fraudarea bugetului de stat.

- lucrarea a fost în totalitate efectuată, plățile au fost făcute prin transfer bancar

- facturile înregistrate în executarea acestora sunt justificate atât sub aspect cantitativ cât și valoric cât și din punct de vedere al formei acestora.

- raționamentul organelor de control din cuprinsul sesizării și a actului de control cu privire la faptul că, facturile generatoare de TVA deductibil, înregistrate în evidența contabilă a X SRL, au fost emise în baza unor situații create artificial nu s-a confirmat.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;” iar la art. 146 alin. 1 lit. a se precizează:

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

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

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

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de la firmele T SRL și N SRL existând suspiciuni cu privire la faptul că facturile generatoare de TVA deductibile, înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, au fost emise în baza unor situații create artificial, aspecte ale stării de fapt infirmate de autoritățile competente.

În considerarea prevederilor exprese ale Codului fiscal privind condițiile de fond și de formă ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, condiții despre care organele de inspecție fiscală nu precizează că nu ar fi fost respectate, cu adresa nr.... /27.09.2017, DGRFP ... , a solicitat AJFP Arad – Inspecție Fiscală completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, cu precizarea expresă pentru fiecare tranzacție ce face obiectul cauzei deduse judecății – supusă inspecției fiscale – dacă există cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, situație în care s-ar justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA din facturile analizate.

Cu adresa nr. ARG-AIF ... /ad/09.10.2017, înregistrată la DGRFP ... nr. TMR_DGR ... /27.10.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad – Inspecție Fiscală, au comunicat următoarele:

- cu ocazia desfășurării inspecției fiscale derulate la societatea X SRL finalizată prin RIF nr. F-AR .../22.08.2014 și Decizia de impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014, organele de inspecție fiscală au sesizat aspecte doar cu privire la realitatea operațiunilor facturate de societățile T SRL și N SRL fapt infirmat prin Ordonanța de clasare din data de 24.02.2017 din Dosar nr..../ P/2014 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă conform încheierii penale nr...pronunțată la data de 30 mai 2017 în dosarul nr..../108/2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală.

- cu privire la documentele prezentate, acestea au îndeplinit condițiile de formă (facturi, contracte, situații de lucrări) cu privire la investiția FEADR privind construcția unui siloz și a magaziiilor aferente în incinta sediului social la X SRL fapt confirmat și de Raportul de expertiză contabilă solicitat în dosarul nr..../ P/2014.

Din coroborarea reținerilor organelor de cercetare/urmărire penală cu propunerile formulate de organele de inspecție fiscală în scopul reluării

procedurii de soluționare a contestației, conținute de referatul cu propuneri de reluare a procedurii de soluționare a contestației nr. ... /14.07.2017 și adresa nr. ARG-AIF ... /ad/09.10.2017 rezultă că bunurile/serviciile achiziționate de X SRL au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni desfășurate de petentă cu firmele T SRL și N SRL.

În atare situație și întrucât nu s-a dovedit ipoteza inspecției fiscale, că operațiunile pentru care s-a solicitat exercitarea dreptului de deducere a TVA îmbracă forma unei fraude fiscale în care petenta X a avut cunoștință de comportament fiscal fraudulos al furnizorilor T SRL și N SRL, nu i se poate refuza acesteia dreptul de deducere al TVA, de vreme ce condițiile cerute de art. 146 raportat la art.145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.

În acest sens este și Jurisprudența CJUE în materie (Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11; Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collee, C-146/05; Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemuhl, C-90/02) menținută și de Înalta Curte de Casație și Justiție în decizii în speță dintre care Decizia nr.7405 din 22 noiembrie 2013, prin care instanța supremă a statuat că: „ *Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.*

(...)

Întreaga jurisprudență CJUE citată de instanța de fond în considerentele sentinței, indicată la pct.2 al acestor considerente, conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul facturii a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator în amonte”

Prin urmare odată îndeplinite toate condițiile de formă și fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă, știa, sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.

Coroborând jurisprudența CJUE cu faptul că aspectele privind realitatea operațiunilor efectuate de petentă cu firmele T SRL și N SRL, au

fost tranșate de organele de urmărire penală prin Ordonanța de clasare din data de 24.02.2017 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr.../ P/2014, definitivă prin Încheierea penală nr. 92 pronunțată în data de 30 mai 2017 în Dosarul nr. .../108/2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală, precum și faptul că în urma actelor de cercetare penală efectuate nu s-a putut stabili participarea cu vinovăție a administratorului X SRL la fraudă reclamată, neputând fi dovedită existența vreunei legături subiective între acesta și administratorul T SRL privind fraudarea bugetului de stat, iar organele de inspecție fiscală s-au pronunțat cu privire la întrunirea și respectarea de către petentă a prevederilor legale ce reglementează în domeniul fiscal referitoare la condițiile de fond și formă pentru exercitarea de către petentă a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la T SRL și N SRL în raport de soluția organelor de urmărire penală prin referatul privind reluarea procedurii de soluționare a contestației nr. ... /14.07.2017 și adresa nr. ARG-AIF .../ad/09.10.2017, înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR_DGR ... /27.10.2017, rezultă că nu i se poate refuza petentei dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor efectuate de la T SRL și N SRL care fac obiectul prezentei contestații, de vreme ce condițiile cerute de art. 146 raportat la art.145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 32 și art.94 din OG nr.../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare unde se arată:

“ART. 32

Competența generală

(1) *Organele fiscale au competența generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.”*

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspeția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

(2) *Inspeția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale ” și văzând propunerea organelor de inspecție fiscală din cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /14.07.2017, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în conformitate art. 216 din OG nr. .../ 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

„ART. 216

Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” cu consecința anulării Deciziei de impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad pentru suma totală de ... lei.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei stabilită suplimentar și calculată în sarcina petentei prin Deciziei de impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de ... lei, contestația a fost admisă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzi/majorări de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi admisă

Referitor la contestația petentei formulată împotriva Procesului-verbal .../22.08.2014, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Regională a Finanțelor Publice ... se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva Procesului verbal, în condițiile în care acesta nu este act administrativ fiscal

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **X S.R.L.**, organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei reprezentând:

- TVA suplimentara aferentă perioadei 01.06.2011 – 31.12.2012 în suma

de ... lei;

- dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de ... lei;

- penalități de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

- TVA suplimentara aferentă perioadei 01.01.2013 – 30.09.2013 în suma

de ... lei;

- dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de ... lei;

- penalități de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

- TVA suplimentara aferentă perioadei 01.10.2013 – 30.11.2013 în suma

de ... lei; pentru care au emis Decizia de impunere F-AR nr.../22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Organele de inspecție fiscală au întocmit și Procesul verbal nr. .../22.08.2014 în care au fost consemnate fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, fapte prevăzute și pedepsite de art. 8 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea evaziunii fiscale.

În baza Deciziei de impunere F-AR nr.../22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Sesizarea Penală nr... /25.08.2014 la care s-a anexat Procesul verbal nr. . din data de 22.08.2014 în care au fost consemnate fapte care ar fi putut întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, fapte prevăzute și pedepsite de art.8 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale precum și Raportul de inspecție fiscală F-AR nr.../22.08.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Prin contestația formulată, petenta X S.R.L. s-a îndreptat și împotriva Procesului – verbal nr.../22.08.2014, motiv pentru care, în drept, în cauza sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

În drept, potrivit art.85 alin și art. 108 din OG nr.../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

„(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) **prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.**”
- ART .108

Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) *Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.*

(2) *În situațiile prevăzute la alin. (1) organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.”*

La art.110 alin.(3) din același act normativ, care precizează:

„(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) **decizia de impunere;**
- b) **declarația fiscală;**
- c) **decizia referitoare la obligații de plată accesorii;**
- d) **declarația vamală;**
- e) **decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;**
- f) **procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;**
- g) **decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;**
- h) **ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.”**

Față de aceste prevederi legale, se reține că, prin Codul de procedură fiscală, este prevăzută în mod expres o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare, unul dintre ele fiind decizia de impunere, care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabilului.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, procesul verbal nu produce efecte potrivit legii, efecte juridice fata de contribuabilul verificat si nu stabilește niciun raport obligațional între contribuabilul verificat si bugetul de stat, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare si, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Stabilirea obligațiilor bugetare suplimentare urmează obiectul unui titlu distinct din Codul de procedura fiscala, respectiv Titlul VI, prevederile acestuia fiind de strictă interpretare si aplicare, ce nu pot fi extrapolate prin stabilirea creanțelor bugetare în alt mod decât cel dispus în mod expres de lege, ceea ce ar avea ca efect golirea de conținut a normelor legale.

În cauza, se reține că Procesul-verbal nr. .../22.08.2014 are caracter de act premergător, fiind documentul de sesizare al organelor de urmărire penală, iar constatările cuprinse în acest act au fost evidențiate de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. .../22.08.2014 si Decizia de impunere F-AR nr. .../ 22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala.

Referitor contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../22.08.2014**, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 109 din OG nr. .../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidate

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform OG nr.../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../ 22.08.2014 pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 214 alin. 3 și 4, art. 216 din OG nr. .../ 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.10.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 4.../2003 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. .../ 2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

- *admiterea* contestației formulată de petentă pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- TVA suplimentara aferentă perioadei 01.06.2011 – 31.12.2012 în suma

de ... lei;

- dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de ... lei;

- penalități de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

- TVA suplimentara aferentă perioadei 01.01.2013 – 30.09.2013 în
suma
de ... lei;
- dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de ... lei;
- penalități de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.
- TVA suplimentara aferentă perioadei 01.10.2013 – 30.11.2013 în
suma
de ... lei; cu consecința anulării totale a Deciziei de impunere nr. F-AR .../
22.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de
Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.F.P a Jud. Arad pentru
suma totala de ... **lei**.

- prezenta decizie se comunică la:

- Cabinete Grupate K & C – L

- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din

O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

DIRECTOR GENERAL