

**DECIZIA nr. 542 din 29.07.2015** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul în ....., Bucuresti,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., inregistrata sub nr. .... de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii București cu privire la contestatia formulata de ABC SRL nr. ....

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. .... il constituie următoarele acte administrative fiscale emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. diof2/xxxx și comunicate cu adresa nr. ....:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. rif2/xxxx prin s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de **OT lei**, din care:

- OT1 lei impozit pe profit;
- OT2 lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- OT3 lei TVA;
- OT4 lei accesorii aferente TVA;

- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dspm2/xxxx prin care a a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2011 cu suma de **OT5 lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București** au efectuat inspectia fiscala la ABC SRL în urma reverificării dispuse de ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin decizia nr. dsc/2013.

În urma reverificării au fost stabilite aceleași obligații fiscale ca în actele inițial desființate pentru care s-a dispus reverificarea, respectiv obligații fiscale de plată reprezentând TVA și impozit pe profit, cu accesorii aferente în quantum de OT lei și diminuarea pierderii fiscale cu suma de OT5 lei, prin emiterea decizei de impunere nr. rif2/xxxx și a dispoziției de măsuri nr. dspm2/xxxx, în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. diof2/xxxx.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere și a dispoziției de măsuri invocând următoarele:

Organele de inspecție fiscală nu au urmat strict considerentele deciziei nr. dsc/2013 emisa de ANAF – Direcția generala de solutionare a contestatiilor, stabilind în sarcina societății fapte mai grave decât cel în raportul de inspecție inițial, respectiv au ridicat problema realității tranzacțiilor derulate de societate, iar punerea în executare a deciziei s-a făcut cu depășirea termenului de 30 de zile prevăzut de lege.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu și-au exercitat rolul activ prevăzut de art. 7 din Codul de procedură fiscală întrucât și-au bazat concluziile pe documente justificative, fără să înțeleagă situația de fapt a societății.

Cu privire la suma de S1 lei stabilită drept cheltuială nedeductibilă pentru impozitul pe profit, decizia organelor fiscale este nelegală și netemeinică întrucât factura fiscală și documentele de vânzare-cumpărare reprezintă documente justificative de înregistrare/ieșire în/din contabilitate a bunurilor, iar inexistența unor procese-verbale de predare-primire a bunurilor nu trebuie să influențeze cu nimic tranzacțiile efectuate. Chiar și așa, societatea deține procese-verbale întocmite după luna martie 2011 prin care se face dovada predării documentelor aferente bunurilor mobile cumpărate (carte de identitate a mașinii, talon auto), dar acestea nu au fost luate în considerare.

Realitatea tranzacțiilor este dovedită în unele cazuri și de încasările de la clienți, iar faptul că multe din facturile de vânzare către clienți au fost falsificate, făcând obiectul unor plângeri penale, trebuie avut în vedere că aceste tranzacții au avut loc și au fost consemnate în contabilitatea societății, în detrimentul acesteia.

În concluzie, tranzacțiile au la bază documente justificative potrivit O.M.E.F. nr. 3.512/2008 și art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991.

Punctual, societatea contestatoare ABC SRL arată că:

- conform primului raport și a deciziei de soluționare a contestației, primele organe fiscale nu au contestat realitatea tranzacțiilor, respectiv faptul că nu au avut loc achiziții de bunuri mobile și au păstrat forma tranzacției conform conținutului economic, respectiv de tranzacție de vânzare-cumpărare, noile organe fiscale nerespectând soluția dată de ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor;

- citările din nota explicativă au fost scoase din context întrucât se referă la bunuri care nu au fost puse în posesia societății de către furnizor, nefiind vorba de bunurile vândute mai departe clienților și la care se referă strict reverificarea;

- pe considerentul că nu există procese-verbale de predare-primire a bunurilor către clienți nu s-au luat în considerare facturi fiscale, contracte și extrase bancare de la clienți, precum și faptul că o parte din bunuri au fost înregistrate la organele fiscale locale și ulterior radiate;

- în privința considerării sumei de S2 lei ca nedeductibilă fiscal, din care S3 lei a fost considerată de societate ca nedeductibilă în declarația 101 dintr-o eroare de interpretare fiscală a societății de contabilitate, nu există nicio interdicție de natură

fiscală care să limiteze deductibilitatea costurilor aferente vânzărilor, chiar și în situația în care bunurile sunt vândute sub costul de achiziție conform art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Codul fiscal;

- organele de inspecție fiscală au recalificat în fapt numai tranzacțiile în pierdere, bunurile vândute cu marjă de profit nefiind luate în considerare, chiar dacă și acestea au la bază aceeași documentație;

- prețurile de achiziție mai mari pentru bunurile mobile achiziționate de la furnizorul SOCX SA sunt explicabile prin faptul că societatea a negociat un preț global pentru un întreg portofoliu, care include și bunuri imobile, pentru care existau așteptări mari în privința prețului de vânzare.

Referitor la TVA, contestatoarea ABC SRL menționează că îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal întrucât revânzarea de bunuri (mașini) este o operațiune taxabilă și există facturile de achiziție. În Codul fiscal nu există o condiție suplimentară cu privire la calculul prețului bunurilor, nefiind vorba de prețuri de transfer aplicabile pentru tranzacții între persoane afiliate, iar baza de impozitare pentru TVA prevăzută la art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se stabilește prin înțelegere între părți, având o componentă comercială.

În acest sens este invocată jurisprudența comunitară din decizia CJUE în cazul C-285/10 Campesa conform căreia baza de impozitare este constituită de contravaloarea primită în mod real de către furnizor, având o valoare subiectivă, conform înțelegerii între părți și nu valoarea estimată pe baza unor criterii obiective. Cum bunurile livrate de către SOCX SA sunt tranzacții cu titlu oneros, baza de impozitare este contrapartida primită în mod real și nu neapărat valoarea de piață considerată corectă de organele de control.

Prin refuzarea dreptului de deducere în baza unor motive legate de preț au fost încălcate principiile consacrate de jurisprudența comunitară, iar prin invocarea proceselor-verbale se refuză deducerea prin introducerea unor condiții suplimentare. Invocarea art. 11 alin. (1) din Codul fiscal este nelegală întrucât art. 11 alin. (1) din Codul fiscal nu prevede o sancțiune constând în refuzarea dreptului de deducere pe motivul prețului.

De asemenea, organele de control au invocat neîntemeiat prevederile din Codul fiscal referitoare la faptul generator și exigibilitate prin neluarea în considerare a excepțiilor prevăzute, respectiv intervenirea faptului generator la momentul realizării transferului dreptului de proprietate.

Societatea arată că nu este de acord cu respingerea dreptului de deducere pe motiv că scopul operațiunilor a fost acela de a obține "avantaje fiscale" întrucât a prezentat cauzele reale ale vânzării sub preț prin diversele note explicative, iar din punct de vedere fiscal nu există prevederi privind recalcularea TVA dedusă inițial în cazul vânzărilor la un preț inferior prețului de achiziție. În plus, conform pct. 53 alin. (10) din Normele date în aplicarea art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal nu se realizează ajustarea taxei deductibile pentru bunurile furate, societatea formulând plângeri penale pentru multe din aceste bunuri și nici pentru bunurile ce au făcut obiectul contractelor de leasing financiar și care nu au fost

restituite de utilizator, în condițiile în care societatea a achiziționat astfel de bunuri de la furnizor.

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

### 3.1. Referitor la aspecte procedurale

*Cauza supusa solutionarii este dacă, la reverificarea efectuată în urma desființării dispuse în urma soluționării contestației formulate de societate, organele de inspecție fiscală au respectat considerentele deciziei emise de organul de soluționare a contestațiilor și nu i-au creat o situație mai grea în propria cale de atac.*

**În fapt**, în urma unei inspecții fiscale realizate în anul 2012 la ABC SRL, organele fiscale din cadrul D.G.F.P. M... au întocmit raportul de inspecție fiscală nr. rif1/yyyy, în baza căruia au emis decizia de impunere nr. diof1/yyyy și dispoziția de măsuri nr. dspm1/yyyy.

Societatea a contestat parțial actele administrative fiscale emise, iar prin decizia nr. dsc/2013 ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor a decis desființarea parțială a deciziei de impunere pentru impozit pe profit în sumă de OT1 lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de OT2 lei, TVA în sumă de OT3 lei și accesorii aferente TVA în sumă de OT6 lei și a dispoziției de măsuri nr. dspm1/yyyy în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de OT5 lei.

În considerentele deciziei nr. dsc/2013, organul de soluționare a contestației a reținut că, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală coroborate cu temeiul legal invocat, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora. S-a reținut că organul de soluționare a contestației s-a aflat în imposibilitatea de a analiza tranzacțiile efectuate de societate având în vedere că organele de inspecție fiscală s-au raportat doar la o parte din temeiurile de drept incidente, respectiv s-au limitat la invocarea prevederilor stipulate la art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, în baza cărora au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor prin imputarea vânzării bunurilor sub prețul de achiziție.

În baza acestor considerente, prin decizia nr. dsc/2013 s-a dispus desființarea parțială a actelor atacate, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actele contestate, să procedeze la reverificare și să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de starea de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatoarei, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Urmare deciziei de soluționare a contestației nr. dsc/2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii

București au procedat la reverificare, constatările fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. diof2/xxxx, respectiv:

Obiectul reverificării privind impozitul pe profit îl constituie suma de S2 lei stabilită în anexa nr. 3 la RIF nr. rif1/yyyy, ca diferență între prețurile de achiziție și cele de vânzare pentru mijloacele fixe mobile achiziționate de ABC SRL de la SOCX SA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile înscrise în această anexă sunt în sumă totală de S4 lei și TVA dedusă în sumă de S5 lei și provin din facturi emise de furnizorul SOCX SA pentru suma de S6 lei și TVA deductibilă aferentă de S7 lei, respectiv de furnizorul SOCV SRL din Italia pentru suma de S8 lei și TVA deductibilă aferentă prin taxare inversă de S9 lei. Livrările aferente acestor achiziții au fost în valoare de V1 lei și TVA colectată în sumă de V2 lei, din care cea mai mare parte au reprezentat-o facturile emise către SOCF SRL în valoare de V3 lei cu TVA aferentă de V4 lei.

Din analiza clienților înscrși în această anexă s-a constatat că facturile cele mai mari au fost emise în anul 2010 și se regăsesc în plângerea penală depusă de societate în data de 21.04.2011 ca fiind false.

S-au emis facturile nr. .../20.08.2010, nr. .../14.09.2010, nr. .../19.10.2010, nr. .../09.11.2010, nr. .../15.12.2010, nr. .../30.10.2010 și nr. .../30.10.2010 către clientul SOCF SRL, factura nr. .../25.05.2010 către clientul SOCB-Italia, factura nr. .... /03.01.2011 către clientul SOCN – Italia, factura nr. .... /08.12.2010 către clientul SOCM SRL – Italia și facturile nr. .../26.03.2010, nr. .... /26.03.2010 și nr. .... /25.05.2010 către clienții PF1, PF2 și PF3.

S-au analizat și restul operațiunilor înscrise în anexa nr. 3 la la RIF nr. rif1/yyyy, pe care societatea le consideră "legale" (nu au fost înscrise în plângerea penală depusă la DIICOT) și s-a constatat că de fapt nici aceste tranzacții nu reflectă scopul real, conținutul real economic, ele fiind "anormale" în sensul că prețul de achiziție înscris în facturile de achiziție sunt supradimensionate în raport cu prețul de vânzare înscris în facturile emise către clienți, exemplificându-se cu mai multe poziții din anexă.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea ABC SRL nu a pus la dispoziție procese-verbale de predare-primire a bunurilor achiziționate de la furnizorul SOCX SA, respectiv vândute către clienții menționați în anexă până în luna martie 2011, iar cele prezentate după luna martie 2011 pentru o parte din bunurile achiziționate atestă doar predarea unor documente (carte de identitate vehicul, fișă de înmatriculare, talon ștampilat/declarație pierdere talon etc.).

În nota explicativă dată de împuternicitul ABC SRL se precizează că cel puțin 105 din cele 172 de bunuri înscrise în anexa nr. 3 sunt incluse în facturi emise în numele societății, care au semnături falsificate și executate de numiții LF și AT, împotriva cărora societatea a formulat plângere penală la DIICOT – ST Cluj ce face obiectul dosarului nr. DS1/2011. Din plângerea penală atașată notei reiese că

societatea reclamă un prejudiciu total estimat la 9 milioane euro în dauna sa și a furnizorilor SOCX SA și SOCV SRL, precum și, în mod distinct, crearea unui prejudiciu în dauna statului român prin neplata TVA și a impozitului pe profit la valorile reale de vânzare a bunurilor mobile. În plângere se mai arată că prejudiciul a fost produs atât prin emiterea unor facturi cu semnături falsificate, utilizându-se fără drept ștampila societății, cât și prin sustragerea bunurilor mobile, ridicate și depozitate de către SOCF SRL, care au fost duse ilegal de la locul de custodie, fără nicio autorizare din partea SOCX SA sau a societății, folosindu-se CMR-uri falsificate. În plângerea penală se mai menționează că există suspiciuni că LF a încasat o parte din bani "la negru" trecând pe facturi prețuri mai mici decât cele reale, diminuând astfel substanțial cuantumul plății TVA și a impozitului pe profit.

În memoriul depus la DIICOT – ST Cluj în data de 18.10.2013 se menționează că, în vederea executării convenției încheiată între ABC SRL și furnizorul SOCX SA la data de 10.11.2009, au fost încheiate 23 de contracte având ca obiect 342 de bunuri mobile evaluate de comun acord la un preț total de V5 euro. Părțile au încheiat și un contract de depozit nr. 1/30.12.2009, esența acestuia constând în obligația furnizorului de a păstra cu titlu gratuit bunurile ridicate până la transmiterea acestora în posesie către societate printr-un proces-verbal de predare-primire. Multe din aceste bunuri, pentru care SOCX SA reziliase contractele de leasing încheiate cu utilizatorii restanțieri, au fost lăsate în custodia acestora, deci neretrase, fie pentru faptul că era vorba de utilaje cu dimensiuni impunătoare, fie pentru faptul că bunurile erau în litigiu judiciar între firma de leasing și utilizatori.

În memoriu societatea menționează că nu dispunea de o subdiviziune operativă proprie deoarece interesul său era limitat la bunurile imobile, motiv pentru care societatea a recomandat furnizorului pe numitul LF în calitate de potențial cumpărător interesat în achiziționarea tuturor bunurilor mobile în stoc, cerând ca negocierile să fie desfășurate direct între SOCX SA și LF. La pg. 3 a memoriului se precizează că societatea nu a ridicat niciodată vreun bun de la SOCX SA și nu există niciun act de predare-primire.

În urma analizei tuturor documentelor prezentate de societate, echipa de inspecție fiscală a concluzionat prin raportul de inspecție fiscală nr. diof2/xxxx următoarele:

- pentru perioada supusă reverificării (01.01.2008-31.12.2011 impozit pe profit și 01.01.2009-29.02.2012 TVA) societatea nu a desfășurat o activitate "normală" din punct de vedere fiscal, nu a demonstrat realitatea economică a tranzacțiilor efectuate, tranzacțiile înscrise în facturi neputând fi demonstrate de societate ca având loc în mod real și că acestea au avut un scop economic, pentru toate bunurile mobile înscrise în facturile emise de furnizorul SOCX SA și înregistrate în evidența contabilă a societății ca achiziții de mărfuri, neexistând procese-verbale de predare-primire a bunurilor, așa cum era prevăzut în contractele de vânzare-cumpărare încheiate de societate cu furnizorul;

- în ceea ce privește facturile emise de societate către clienții săi, nici în acest caz nu se face dovada certă că mașinile/utilajele au fost predate efectiv, în condițiile în care nu există procese-verbale de predare-primire încheiate cu clienții;

- pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în sumă de V6 lei, înscrise în facturile emise de SOCX SA și facturate de societate către SOCF SRL, Anello Ignazio-Italia, SOCN – Italia, SOCM SRL – Italia, PF1, PF2 și PF3 nu se face dovada că acestea au intrat în posesia societății și au fost vândute în mod real către clienții antemenționați, fapt confirmat și prin plângerea penală formulată de societate; deoarece societatea a înregistrat venituri aferente acestor cheltuieli în valoare de V7 lei, echipa de inspecție fiscală nu a recunoscut ca pierdere fiscală numai diferența de V8 lei;

- pentru restul operațiunilor înscrise în anexa nr. 3 și facturate după martie 2011 s-au înregistrat cheltuieli în sumă de V9 lei și venituri în sumă de J1 lei rezultând o pierdere de J2 lei nu s-au prezentat procese-verbale prin care s-au primit, respectiv s-au predat bunurile înscrise în facturi, cu excepția autocarului neoplan predat clientului Alexiev, dar și această operațiune ridică problema realității economice, în sensul că bunul a fost achiziționat la data de 31.12.2010 la costul de J5 lei și a fost vândut la data de 21.11.2011 la prețul de J6 lei;

- pentru anul 2011, conform declarației privind impozitul pe profit și a registrului de evidență fiscală societatea a considerat nedeductibilă suma de S3 lei reprezentând diferența între totalul sumelor înregistrate în contul 707 (venituri de 39.451.064 lei) și totalul sumelor înregistrate în contul 607 (cheltuieli de 44.896.543 lei), situație prin care societatea recunoaște în fapt neajunsul de fond în ceea ce privește prețurile de achiziție ale bunurilor mobile;

- rezultă o sumă nedeductibilă fiscal în cuantum de S2 lei, diminuată cu suma de S3 lei deja stabilită de societatea însăși pentru anul 2011, respectiv o cheltuială nedeductibilă de S1 lei conform art. 11 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, din care J7 lei aferentă anului 2010 (ce a condus la diminuarea pierderii fiscale și înregistrarea de profit impozabil cu un impozit pe profit corespunzător de OT1 lei) și OT5 lei aferentă anului 2011 (ce a condus la diminuarea pierderii fiscale cu această sumă, neînregistrându-se profit impozabil pentru acest an fiscal).

În privința TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de OT3 lei se compune din 3.678.768,88 lei TVA înscrisă în anexa nr. 3 la RIF nr. rif1/yyyy, calculată pe diferența dintre valoarea de achiziție și cea de vânzare aferentă facturilor menționate în această anexă și din 216.611 lei TVA înscrisă în anexa nr. 11 la RIF nr. rif1/yyyy, calculată ca diferență între valoarea de achiziție și cea aferentă valorii rezultate din expertiza pentru bunurile menționate în această anexă.

Menținându-se constatările de la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală concluzionează următoarele:

- societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de 3.372.839 lei pentru bunurile înscrise în facturile emise de SOCX SA, bunuri care ulterior au fost facturate clienților SOCF SRL, Anello Ignazio-Italia, SOCN – Italia, SOCM SRL – Italia, PF1, PF2 și PF3, pentru care societatea a colectat TVA în sumă de 819.263 lei;

- în ce privește diferența de 1.382.848 lei aferentă operațiunilor înscrise în anexa nr. 3 a RIF nr. rif1/yyyy pe care societatea le consideră "legale", s-a constatat că nici aceste tranzacții nu reflectă scopul real, conținutul real economic, ele fiind

”anormale” în sensul că prețurile de achiziție sunt supradimensionate în raport cu prețurile de vânzare din facturile emise către clienți;

- din analiza comportamentului fiscal al contribuabilului s-a constatat că scopul operațiunilor efectuate de societate a fost acela de a obține avantaje de natură fiscală, societatea neprezentând documente din care să rezulte cauzele reale ce au condus la vânzarea bunurilor la prețuri atât de mici în comparație cu prețurile de achiziționare aferente;

- pentru diferența TVA în sumă de 216.611 lei se mențin aceleași constatări cu privire la scopul real, conținutul economic real al tranzacțiilor derulate.

În baza dispozițiilor legale relevante – art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 134<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și art. 11 alin. (1) din Codul fiscal – organele de inspecție fiscală concluzionează că livrarea bunurilor mobile către ABC SRL nu a avut loc în mod efectiv, scopul operațiunilor efectuate de societate fiind acela de a obține avantaje de natură fiscală, fapt recunoscut chiar de societate în plângerea penală formulată împotriva lui LF. În sprijinul acestei concluzii este invocată și jurisprudența CJUE amintită pe larg în adresa nr. 422402/05.11.2014 emisă de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale.

În consecință, la reverificare s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de OT3 lei ca urmare a neacceptării la deducere a taxei din facturile emise de SOCX SA pentru achiziții de bunuri mobile pentru care nu s-a făcut dovada intrării în posesie.

Prin contestația formulată ABC SRL reclamă faptul că organele de inspecție fiscală nu au urmat strict considerentele deciziei de soluționare a contestației nr. dsc/2013 prin stabilirea unor fapte mai grave decât cele stabilite în actele inițiale desființate, respectiv prin ridicarea problemei realității economice a tranzacțiilor și prin nerespectarea termenului de reverificare de 30 de zile și nici nu și-au exercitat rolul activ.

În drept, potrivit art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 216. - (3) Prin decizie **se poate desființa** total sau parțial **actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare **este pusă în executare în termen de 30 de zile** de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

De asemenea, conform art. 213 alin. (3) din același act normativ ”**prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului**



**în propria cale de atac**”, prevederi explicitate la pct. 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 conform căruia:

”11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, *nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat*, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător *nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat*”.

În speță, se reține faptul că prin decizia nr. dsc/2013 emisă de NAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost desființată decizia de impunere nr. diof1/yyyy pentru impozit pe profit în sumă de OT1 lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de OT2 lei, TVA în sumă de OT3 lei și accesorii aferente TVA în sumă de OT6 lei, precum și dispoziția de măsuri nr. dspm1/yyyy în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de OT5 lei.

Din considerentele deciziei nr. dsc/2013 ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor reiese că primele organe de inspecție fiscală s-au raportat la invocarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal care se referă la realitatea tranzacțiilor, fără să ridice problema realității tranzacțiilor derulate de societate. Organul de soluționare a contestației a dispus reverificarea și reanalizarea tranzacțiilor în funcție de starea de fapt ce va fi constatată și efectuarea încadrării corecte a acestora ținând cont de prevederile legale în materie.

Prin noile acte administrative fiscale emise în urma reverificării și care fac obiectul contestației analizate prin prezenta – decizia de impunere nr. rif2/xxxx și dispoziția de măsuri nr. dspm2/xxxx –, **organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale în cuantumuri mai mari decât cele stabilite în actele inițiale desființate**, fiind respectat principiul ”non reformatio în pejus” în baza căruia contestatorilor nu li se poate înrăutăți situația în propria cale de atac. Concluzia la care au ajuns organele de inspecție fiscală, în sensul că tranzacțiile derulate de societate nu au o bază economică reală este urmare a reanalizării tranzacțiilor în funcție de starea de fapt, așa cum s-a dispus chiar prin decizia nr. dsc/2013 și a aplicării aceleiași temeii legal ca în cazul primelor acte administrative fiscale desființate, respectiv art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Cum prin decizia nr. dsc/2013 organul de soluționare a contestației nu s-a pronunțat în sensul constatării că tranzacțiile derulate de societate sunt reale, iar prin reverificare organele de inspecție fiscală au stabilit **consecințele fiscale** în raport de starea de fapt și drept, așa cum a rezultat din analiza dispusă prin decizia nr. dsc/2013, **fără ca aceste consecințe fiscale să fie mai grave decât cele stabilite prin actele inițiale, rezultă că nu poate fi vorba de o înrăutățire a situației a contestatoarei în propria cale de atac**, susținerile acestora fiind neîntemeiate în această privință.

Referitor la termenul de 30 de zile pentru efectuarea reverificării, se reține că acesta are natura unui termen de recomandare, iar referitor la exercitarea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală se reține că

neanalizarea proiectului de afaceri invocat în punctul de vedere exprimat de societate la încheierea inspecției fiscale și bazarea concluziilor pe documentele justificative identificate nu echivalează cu lipsa rolului activ, așa cum greșit susține societatea contestatoare.

În consecință, contestația ABC SRL referitoare la aspectele procedurale urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

### **3.2. Referitor la impozitul pe profit și diminuarea pierderii fiscale**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor cu bunurile mobile achiziționate la prețuri peste nivelul pieței și revândute în pierdere, în condițiile în care nu a făcut dovada intrării în gestiune a bunurilor, iar prețurile de achiziție și de revânzare a bunurilor nu au fost rezultatul propriilor negocieri, societatea nedemonstrând scopul economic al tranzacțiilor.*

**În fapt**, conform documentelor existente la dosarul cauzei organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S2 lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal pentru societatea ABC SRL, din care S3 lei reprezintă cheltuială nedeductibilă stabilită de însăși societatea controlată pentru anul 2011, astfel că în urma inspecției a fost stabilită efectiv o diferență de cheltuială nedeductibilă fiscal de S2 lei – S3 lei = S1 lei, din care J7 lei pentru anul 2010 și OT5 lei aferentă anului 2011.

Cum societatea a declarat pierdere fiscală în cei doi ani, diferența suplimentară de cheltuială nedeductibilă fiscal în sumă de S1 lei a condus la diminuarea pierderii fiscale și înregistrarea de profit impozabil pentru anul 2010 (-10.192.880 lei + 10.299.688 lei = 106.788 lei), cu consecința stabilirii impozitului pe profit aferent de 106.788 lei x 16% = OT1 lei prin decizia de impunere nr. rif2/xxxx și la diminuarea pierderii fiscale declarate pentru anul 2011 cu suma de OT5 lei prin dispoziția de măsuri nr. dspm2/xxxx.

Diferența de cheltuială nedeductibilă fiscal este aferentă bunurilor mobile (autoturisme, autobasculante, autobetoniere, autotractoare, autocare, furgonete, excavatoare, statii de betoane, semiremorci retrase de la utilizatorii în sistem leasing neplătitori etc.) achiziționate de ABC SRL de la furnizorul intern SOCX SA și de la furnizorul SOCV SRL din Italia și vândute în perioada 2010-2011, organele de inspecție fiscală constatând că tranzacțiile respective nu reflectă un conținut real economic, fiind "anormale" în sensul că prețul de achiziție înscris în facturile de achiziție sunt supradimensionate în raport cu prețul de vânzare înscris în facturile emise către clienți, exemplificându-se cu mai multe poziții din anexă.

În nota explicativă dată de împuternicitul ABC SRL se precizează că cel puțin 105 din cele 172 de bunuri înscrise în anexa nr. 3 sunt incluse în facturi emise în numele societății, care au semnături falsificate și executate de numiții LF și AT, împotriva cărora societatea a formulat plângere penală la DIICOT – ST Cluj ce face obiectul dosarului nr. DS1/2011. Din plângerea penală atașată notei reiese că

societatea reclamă un prejudiciu total estimat la 9 milioane euro în dauna sa și a furnizorilor SOCX SA și SOCV SRL, precum și, în mod distinct, crearea unui prejudiciu în dauna statului român prin neplata TVA și a impozitului pe profit la valorile reale de vânzare a bunurilor mobile. În plângere se mai arată că prejudiciul a fost produs atât prin emiterea unor facturi cu semnături falsificate, utilizându-se fără drept ștampila societății, cât și prin sustragerea bunurilor mobile, ridicate și depozitate de către SOCF SRL, care au fost duse ilegal de la locul de custodie, fără nicio autorizare din partea SOCX SA sau a societății, folosindu-se CMR-uri falsificate. În plângerea penală se mai menționează că există suspiciuni că LF a încasat o parte din bani "la negru" trecând pe facturi prețuri mai mici decât cele reale, diminuând astfel substanțial cuantumul plății TVA și a impozitului pe profit.

În memoriul depus la DIICOT – ST Cluj în data de 18.10.2013 se menționează că, în vederea executării convenției încheiată între ABC SRL și furnizorul SOCX SA la data de 10.11.2009, au fost încheiate 23 de contracte având ca obiect 342 de bunuri mobile evaluate de comun acord la un preț total de V5 euro. Părțile au încheiat și un contract de depozit nr. 1/30.12.2009, esența acestuia constând în obligația furnizorului de a păstra cu titlu gratuit bunurile ridicate până la transmiterea acestora în posesie către societate printr-un proces-verbal de predare-primire. Multe din aceste bunuri, pentru care SOCX SA reziliase contractele de leasing încheiate cu utilizatorii restanțieri, au fost lăsate în custodia acestora, deci neretrase, fie pentru faptul că era vorba de utilaje cu dimensiuni impunătoare, fie pentru faptul că bunurile erau în litigiu judiciar între firma de leasing și utilizatori.

În memoriu societatea menționează că nu dispunea de o subdiviziune operativă proprie deoarece interesul său era limitat la bunurile imobile, motiv pentru care societatea a recomandat furnizorului pe numitul LF în calitate de potențial cumpărător interesat în achiziționarea tuturor bunurilor mobile în stoc, cerând ca negocierile să fie desfășurate direct între SOCX SA și LF. La pg. 3 a memoriului se precizează că societatea nu a ridicat niciodată vreun bun de la SOCX SA și nu există niciun act de predare-primire.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea ABC SRL nu a pus la dispoziție procese-verbale de predare-primire a bunurilor achiziționate de la furnizorul SOCX SA, respectiv vândute către clienții menționați în anexă până în luna martie 2011, iar cele prezentate după luna martie 2011 pentru o parte din bunurile achiziționate atestă doar predarea unor documente (carte de identitate vehicul, fișă de înmatriculare, talon ștampilat/declarație pierdere talon etc.).

Astfel, în urma analizei tuturor documentelor prezentate de societate, echipa de inspecție fiscală a concluzionat prin raportul de inspecție fiscală nr. diof2/xxxx următoarele:

- pentru perioada supusă reverificării societatea nu a desfășurat o activitate "normală" din punct de vedere fiscal, nu a demonstrat realitatea economică a tranzacțiilor efectuate, tranzacțiile înscrise în facturi neputând fi demonstrate de societate ca având loc în mod real și că acestea au avut un scop economic, pentru toate bunurile mobile înscrise în facturile emise de furnizorul SOCX SA și

înregistrate în evidența contabilă a societății ca achiziții de mărfuri, neexistând procese-verbale de predare-primire a bunurilor, așa cum era prevăzut în contractele de vânzare-cumpărare încheiate de societate cu furnizorul;

- în ceea ce privește facturile emise de societate către clienții săi, nici în acest caz nu se face dovada certă că mașinile/utilajele au fost predate efectiv, în condițiile în care nu există procese-verbale de predare-primire încheiate cu clienții;

- pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în sumă de V6 lei, înscrise în facturile emise de SOCX SA și facturate de societate către SOCF SRL, Anello Ignazio-Italia, SOCN – Italia, SOCM SRL – Italia, PF1, PF2 și PF3 nu se face dovada că acestea au intrat în posesia societății și au fost vândute în mod real către clienții antemenționați, fapt confirmat și prin plângerea penală formulată de societate; deoarece societatea a înregistrat venituri aferente acestor cheltuieli în valoare de V7 lei, echipa de inspecție fiscală nu a recunoscut ca pierdere fiscală numai diferența de V8 lei;

- pentru restul operațiunilor înscrise în anexa nr. 3 și facturate după martie 2011 s-au înregistrat cheltuieli în sumă de V9 lei și venituri în sumă de J1 lei rezultând o pierdere de J2 lei nu s-au prezentat procese-verbale prin care s-au primit, respectiv s-au predat bunurile înscrise în facturi, cu excepția autocarului neoplan predat clientului PF4, dar și această operațiune ridică problema realității economice, în sensul că bunul a fost achiziționat la data de 31.12.2010 la costul de J5 lei și a fost vândut la data de 21.11.2011 la prețul de J6 lei;

- rezultă o sumă nedeductibilă fiscal în quantum de S2 lei, diminuată cu suma de S3 lei deja stabilită de societatea însăși pentru anul 2011, respectiv o cheltuială nedeductibilă de S1 lei conform art. 11 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, din care J7 lei aferentă anului 2010 (ce a condus la diminuarea pierderii fiscale și înregistrarea de profit impozabil cu un impozit pe profit corespunzător de OT1 lei) și OT5 lei aferentă anului 2011 (ce a condus la diminuarea pierderii fiscale cu această sumă, neînregistrându-se profit impozabil pentru acest an fiscal).

**În drept**, potrivit art. 11, art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic** sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

”Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și **la care se adaugă cheltuielile nedeductibile**. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

”Art. 21. - (4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

**f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.**

Conform pct. 44 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

*Astfel, conform reglementărilor fiscale antecitate, la determinarea profitului impozabil sunt nedeductibile cheltuielile care nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune a bunurilor, autoritățile fiscale având dreptul să nu ia în considerare tranzacțiile fără scop economic.*

În speță, se reține faptul că achizițiile de bunuri realizate de ABC SRL nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală pe motiv că acestea nu au avut loc în mod real și nu au avut un scop economic, deși sunt evidențiate în facturi de achiziție, dar și în facturi de vânzare, mare parte din ele fiind considerate ”false” de însăși societatea în cauză, respectiv că **societatea nu a făcut dovada că bunurile au fost primite efectiv de la furnizori și că au fost predate efectiv clienților, neexistând procese-verbale de predare-primire a bunurilor.**

Sușinerile societății ABC SRL din contestația formulată nu înlătură în niciun fel aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

Factura fiscală și documentele de vânzare-cumpărare constituie, într-adevăr, documente justificative de înregistrare/ieșire în/din contabilitate a bunurilor, **cu condiția ca acestea să reflecte operațiuni reale, concrete, astfel încât să existe o concordanță deplină între modul în care s-au derulat operațiunile și documentele scriptice în care s-au consemnat;** or, tocmai această lipsă de concordanță între realitatea faptică și evidența scriptică este ceea ce au constatat organele fiscale în urma inspecției, societatea neputând face dovada că bunurile au fost primite efectiv de la furnizori și predate efectiv cumpărătorilor, chiar dacă deține facturi de achiziție, facturi de vânzare, contracte și extrase de cont bancare pentru plăți, respectiv încasări.

Contrar susținerilor contestatoarei privind lipsa de relevanță a proceselor-verbale de predare-primire în raport de prevederile O.M.E.F nr. 3.512/2008 și ale Legii contabilității nr. 82/1991 privind documentele justificative, se reține ca întemeiată mențiunea organelor de inspecție fiscală în sensul că **aceste procese-verbale de predare-primire au fost convenite de însăși societatea contestatoare în contractele de vânzare-cumpărare încheiate cu furnizorii;** spre exemplu, la art. 5 din contractul de vânzare-cumpărare nr. 1/30.03.2010 încheiate cu furnizorul SOCX IFN SA s-a stipulat că ”vânzătorul se obligă să pună la dispoziția cumpărătorului bunurile descrise conform anexei nr. 1, la data semnării prezentului contract, **livrarea lor făcându-se în baza unui proces-verbal de predare primire**

**semnat de ambele părți**", de unde reiese că procesul-verbal de predare-primire a fost stabilit de însuși contestatoarele ca document justificativ ce stă la baza livrării/achiziției bunurilor. Cu privire la acest document, susținerea societății privind deținerea proceselor-verbale întocmite după luna martie 2011 nu poate fi luată în considerare întrucât acestea atestă **doar predarea către clienți a unor documente** (carte de identitate, talon auto), **nu și predarea efectivă a bunurilor către clienți și nici primirea lor anterioară de la furnizor**. În același sens, nici înregistrarea ulterioară a bunurilor la organele fiscale ale autorităților publice locale ori înmatricularea auto de către unii dintre clienți nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceste operațiuni s-au efectuat în baza documentației prestabilite, nu prin prezentarea efectivă a bunurilor la aceste organe.

În sprijinul faptului că facturile de achiziție, respectiv de vânzare **se referă la bunuri care nu au fost efectiv în posesia societății vin și susținerile ABC SRL cu prilejul plângerii penale înregistrate la DIICOT-ST Cluj în anul 2011, respectiv memoriul depus la dosarul plângerii penale în luna octombrie 2013, prin care societatea contestatoare însuși recunoaște că:**

- numitul LF a comis infracțiuni de las, uz de fals, înșelăciune, furt de utilaje și evaziune fiscală, creând un prejudiciu atât în dauna societății, cât și în dauna statului român prin neplata TVA și a impozitului pe profit la valorile reale de vânzare a bunurilor mobile;

- contractele de vânzare-cumpărare a bunurilor mobile conțin clauza referitoare la livrarea lor "în baza unui proces-verbal de predare-primire semnat de ambele părți";

- pentru fiecare bun ridicat trebuia redactat un act de predare-primire;

- la sfârșitul lunii ianuarie 2011 administratorul ABC SRL a descoperit emiterea unor facturi false în numele societății referitoare la vânzarea bunurilor mobile către SOCF SRL și către alte persoane fizice și juridice, cu mențiunea că ZG (administratorul ABC SRL) nu a semnat aceste facturi;

- prejudiciul s-a produs atât prin emiterea unor facturi cu semnături falsificate, utilizându-se fără drept șatmpila societății, cât și prin sustragerea bunurilor mobile, ridicate și depozitate de către SOCF SRL, care au fost duse ilegal de la locul de custodie, fără nicio autorizare din partea SOCX IFN SA sau a ABC SRL, folosindu-se CMR-uri falsificate;

- societatea a încheiat cu furnizorul SOCX IFN SA și un "contract de depozit 1/30.12.2009", esența acestuia fiind păstrarea bunurilor până la **transmiterea acestora în posesie către ABC SRL printr-un proces-verbal de predare-primire, așa cum prevedeau contractele de vânzare-cumpărare;**

- multe dintre bunuri, pentru care SOCX IFN SA reziliase contractele de leasing cu utilizatorii restanțieri, au fost lăsate în custodia acestora, deci neretrase, pentru faptul că era vorba de utilaje cu dimensiuni impunătoare, fie, în câteva cazuri, bunurile erau obiectul unor litigii judiciare, bunuri care au fost vândute către ABC SRL, **dar nu au fost niciodată transmise acesteia în posesie;**

- **ABC SRL nu a ridicat niciodată vreun bun de la SOCX IFN SA și nu există niciun act de predare-primire.**

Rezultă indubitabil că societatea contestatoare însăși a recunoscut că nu există procese-verbale de predare-primire a bunurilor și că nu a ridicat niciodată vreun bun de la SOCX IFN SA (pg. 3 ultima frază din memoriul din 18.10.2013 deșus la dosarul penal DS2/2013 la DIICOT – ST Cluj și declarația furnizorului dată la solicitarea contestatoarei însăși și anexată de aceasta la contestația formulată – anexa nr. 7).

În legătură cu tranzacțiile respective a existat și un control tematic din partea Gărzii Financiare – Secția Cluj concretizat în procesul-verbal încheiat în data de .....2012, întocmindu-se și o sesizare penală nr. ....2012.

În urma corespondenței organului de soluționare cu unitățile de parchet investite cu soluționarea cauzelor penale a rezultat că, după declinări de competență și conexări succesive de dosare, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – DIICOT – ST Cluj a emis ordonanța din 19 mai 2015 în dosarul penal nr. DS3/2013 prin care s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală în formă continuată prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005, cu aplic. art. 35 alin. 1 C.pen. și disjungerea cauzei în vederea formării unui nou dosar pentru a se continua cercetările sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de constituire a unui grup infracțional organizat și furt calificat cu consecințe deosebit de grave.

În ordonanța respectivă, deșusă și de societate la dosarul contestației cu adresa înregistrată sub nr. ....2015 organele de urmărire și cercetare penală au reținut, între altele, că în perioada anilor 2010-2011, practic, suspectul LF a administrat ABC SRL atât în ceea ce privește partea de achiziții de bunuri mobile, preluate de la SOCX IFN SA, depozitare și valorificare către beneficiari din țară și din străinătate. Totodată, s-a reținut că activitățile societății au fost gestionate în fapt de suspectul LF, persoană fără calitatea de administrator în firmă, respectiv fără calitate de subiect activ al infracțiunii de evaziune fiscală.

Prin urmare, se reține că până în prezent organele de cercetare și urmărire penală nu au concluzionat în privința realității tranzacțiilor consemnate în documentele contabile ale societății ABC SRL.

Referitor la justificarea prețurilor de achiziție mai mari pentru bunurile mobile pe motiv că societatea a negociat cu furnizorul SOCX IFN SA un preț global pentru întreg portofoliul, care include și bunuri imobile, pentru care existau așteptări mari în privința prețului de vânzare se reține că societatea contestatoare ABC SRL **nu a adus dovezi din care să reiasă că achiziționarea bunurilor mobile împreună cu cele imobile a avut scopul economic invocat (adică al obținerii de "profit" pe "total afacere")**.

Astfel, prin convenția de vânzare-cumpărare nr. 1/10.11.2009 societatea s-a obligat să achiziționeze de la SOCX IFN SA imobile cu o valoare minimă de J8 euro și bunuri mobile de o valoare care nu va depăși J9 euro, **fără să se prevadă în vreun fel nici despre ce bunuri este vorba, nici despre modalitatea în care se vor determina prețurile de achiziție, în condițiile în care era vorba de bunuri recuperate de societatea de leasing de la utilizatori ca urmare a nerespectării contractelor de leasing și pentru care nu se cunoștea gradul de uzură/deteriorare**.

Totodată, condiționalitatea achiziției bunurilor imobile de cea a bunurilor mobile, așa cum apare negociată în contract, *nu justifică achiziționarea ulterioară a bunurilor mobile cu mult peste valoarea lor de piață* și nici valoarea totală a achizițiilor de V5 euro invocată în memoriul din 18.10.2013 depus la DIICOT – ST Cluj, **câtă vreme condiția negociată a fost o valoare "maximă" pentru astfel de achiziții** (condiționalitatea ar fi avut justificare logică dacă s-ar fi negociat o valoare "minimă" a achizițiilor, nu maximă).

În memoriul respectiv societatea contestatoarea arată că a încheiat cu SOCX IFN SA 23 de contracte având ca obiect 342 bunuri mobile evaluate de comun acord, în timp ce în susținerea contestației a prezentat în anexa nr. 11 o declarație a aceluiași furnizor din care reiese că prețurile au fost stabilite de acesta, pe baza propriilor criterii: bunurile imobile – în baza valorii capitalului nefacturat, bunurile mobile – în baza capitalului nefacturat plus facturi rămase neplătite de utilizatori și, acolo unde a considerat posibil, chiar și penalitățile datorate de aceștia, ceea ce demonstrează că tranzacțiile nu au avut un scop economic, *contestatoarea acceptând prin achiziții succesive prețuri de achiziții pentru bunuri mobile fără nicio legătură cu valoarea economică a acestora și fără să cunoască starea lor fizică de vreme ce nu a intrat niciodată în posesia lor*.

Din memoriul către DIICOT -ST Cluj din 18.10.2013 (pg. 1,3 și 4, pagina 2 lipsind din dosarul cauzei) rezultă și următoarele afirmații ale societății contestatoare:

- LF este cel care s-a prezentat la fața locului unde erau depozitate bunurile și a pregătit o ofertă de achiziție, actualizată cu fotografiile a tuturor bunurilor într-un singur stock, le-a inserat pe un CD și le-a transmis în 14 ianuarie 2010 către SOCX IFN SA;

- **negocierile de vânzare-cumpărare dintre SOCX IFN SA și LF s-au desfășurat după verificarea și identificarea bunurilor și au avut loc în perioada 14 ianuarie 2010 – 11 februarie 2010 și aveau scopul să stabilească prețurile de procurare de către LF și, în consecință, și pierderea pe care ar fi suportat-o ABC SRL pentru revânzarea bunurilor mobile** pentru care nu avea interes, dar care era condiția prevăzută pentru procurarea bunurilor imobile,

- LF a ridicat direct și personal de la SOCX IFN SA cheile și actele de proprietate a tuturor celor 138 de bunuri pentru care s-a organizat transportul;

- dispoziția de ridicare a bunurilor a fost făcută la data de 15 februarie 2010 direct de către responsabilul cu logistica a VBH printr-un mesaj electronic trimis d-lui ZG (administratorul/asociatul unic al ABC SRL), care trebuia apoi să-l readreseze către LF.

În ceea ce privește bunurile imobile, în raportul de inspecție inițial există constatarea conform căreia **bunurile imobile au fost achiziționate de la SOCX IFN SA în luna ianuarie 2011 pentru un preț de IXE euro și au fost vândute la același preț de IXE euro în luna noiembrie 2011** către SOCL SRL (atât furnizorul, cât și clientul făcând parte din același grup, așa cum reiese din informațiile publice existente), iar societatea contestatoare nu a prezentat nicio explicație însoțită de documentația aferentă cu privire la această situație.



Prin urmare, motivațiile ABC SRL invocate în susținerea contestației (inclusiv cele de la pg. 20-21) sunt contrazise de documentele existente la dosarul cauzei, inclusiv de propriile afirmații din memoriile contestatoarei adresate organelor de urmărire penală, reținându-se în plus și următoarele argumente:

- nu a fost prezentată nicio estimare globală a tranzacției, care să acopere costul global pentru întregul pachet de bunuri imobile și imobile și obținerea unei marje de profit;

- **"expectația" prețurilor de vânzare mai mari pentru bunurile imobile invocată este contrazisă de faptul că bunurile imobile respective au fost revândute după circa 10 luni de la achiziție la același preț de achiziție**, societatea contestatoare apărând ca un simplu intermediar între două societăți din cadrul aceluiași grup pentru o tranzacție în care singurul "câștig" este din diferența de curs valutar și nicidecum diferențele de preț mai mari la valorificarea bunurilor imobile respective, menite să acopere potențialele pierderi pe anumite segmente ale tranzacției, așa cum invocă societatea;

- **prețul nu a fost negociat între 2 părți independente (neafiliate)**, ci între furnizorul SOCX IFN SA și numitul LF (care și-a înființat în anul 2010 propria-i firmă SOCF SRL) **care s-au înțeles asupra prețurilor cu scopul de a stabili pierderile pe care trebuia să le suporte contestatoarea pentru revânzarea bunurilor mobile.**

Rezultă cu evidență faptul că societatea contestatoare nu demonstrează că achizițiile sale au avut scopul economic invocat; dimpotrivă, atât din modul de derulare efectivă a tranzacțiilor, cât și din documentele existente la dosar, contestatoarea apare ca un simplu intermediar, care nu a derulat tranzacțiile în condiții de piață, prețurile de achiziție și de vânzare nefiind rezultatul propriei negocieri, ci fiind stabilite de alții (contestatara însăși recunoscând că alții i-au "negociat pierderea" pe care trebuia s-o suporte pentru bunurile mobile), astfel că organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să facă aplicațiunea art. 11 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal și să nu recunoască deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu achizițiile de bunuri mobile reanalizate în urma dispoziției date prin soluționarea primei contestații, cu respectarea prevederilor art. 213 alin. (3) din Codul de procedură fiscală care interzic crearea unei situații mai grele contestatorului în propria cale de atac.

În consecință, se va respinge contestația societății în ceea ce privește diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de OT1 lei stabilită prin decizia de impunere nr. rif2/xxxx și diminuarea pierderii fiscale cu suma de OT5 lei prin dispoziția de măsuri nr. dspm2/xxxx.

### **3.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri mobile, în condițiile în care nu a făcut dovada că bunurile au făcut obiectul unor livrări/achiziții efective, iar prețurile*

*de achiziție și de revânzare a bunurilor nu au fost rezultatul propriilor negocieri, societatea nedemonstrând scopul economic al tranzacțiilor.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de OT3 lei întrucât din analiza comportamentului fiscal al ABC SRL s-a constatat că scopul operațiunilor efectuate de societate a fost acela de a obține avantaje de natură fiscală, societatea neprezentând documente din care să rezulte cauzele reale ce au condus la vânzarea bunurilor la prețuri atât de mici în comparație cu prețurile de achiziție aferente.

Organele de inspecție fiscală precizează că, în temeiul art. 11 alin. (1), art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup> și art. 145 din Codul fiscal, dreptul de deducere se exercită pentru TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să-i fie livrate, iar în cazul analizat livrarea bunurilor mobile către ABC SRL nu a avut loc în mod efectiv, fapt recunoscut și de societate în plângerea penală împotriva numitului LF.

În condițiile în care scopul esențial al operațiunilor a fost doar acela de a dobândi un avantaj fiscal, tranzacțiile neavând loc în realitate potrivit constatărilor faptice reluate la capitolul "Impozit pe profit", organele de inspecție fiscală invocă adresa nr. .... emisă de Direcția generală legislație Cod fiscal și reglementări vama și jurisprudența comunitară în materie și concluzionează că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere pentru TVA în sumă de OT3 lei.

**În drept**, potrivit art. 11, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup> și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic** sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

”Art. 134<sup>1</sup>. - (1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol**”.

”Art. 134<sup>2</sup>. - (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator**”.

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile [...].”

*Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca bunurile*

***facturate au fost livrate efectiv si corespund unor tranzacții economice in folosul propriilor operatiuni taxabile.***

În speță, este indiscutabil faptul că societatea contestatoare ABC SRL nu a făcut dovada că bunurile achiziționate de la furnizori i-au fost predate în mod efectiv, pe baza proceselor-verbale de predare-primire convenite cu propriul furnizor, iar eventualele procese-verbale existente ulterior lunii martie 2011 atestă doar predarea unor documente (certificat înmatriculare, talon auto) și **nu și predarea efectivă a bunurilor către clienți și nici primirea lor anterioară de la furnizor.**

În raport cu jurisprudența comunitară în materie de TVA se mai rețin, punctual, următoarele:

- principiul prevalenței economicului asupra juridicului reglementat în legislația internă de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal este recunoscut și de jurisprudența comunitară, autoritățile fiind îndreptățite să refuze dreptul de deducere pentru tranzacțiile artificiale, al căror scop este doar deducerea taxei în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-255/02 Halifax & Others, C-439/04 și C-440/04 Axel Kittel și Recolta Recycling, C-285/11 Bonik EOOD, C-642/11 Stroy Trans EOOD etc.);

- conform jurisprudenței emitentul unei facturi datorează TVA-ul menționat pe această factură chiar în lipsa unei operațiuni impozabile, exercitarea dreptului de deducere fiind însă limitată doar la taxele ce corespund unor achiziții efective, caz în care principiul neutralității fiscale este asigurat prin corecția facturilor sub condiția ca emitentul să demonstreze buna sa credință și eliminarea completă a riscului de pierdere a unor venituri fiscale;

- prin urmare, principiul neutralității fiscale nu este unul absolut, ci se aplică și cu respectarea celorlalte principii recunoscute de jurisprudență, printre care cel al luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri;

- dacă o persoană impozabilă știa ori **ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul**, atunci ea trebuie să fie considerată ca participant la această fraudă, **indiferent dacă obține sau nu un avantaj fiscal din revânzarea bunurilor în cadrul operațiunilor sale taxabile efectuate în aval, dreptul de deducere putând fi refuzat în aceste circumstanțe.**

Astfel, suplimentar considerentelor de la pct. 3.2 din prezenta, în legătură cu TVA neacceptată la deducere, din elementele existente la dosar reiese că *societatea contestatoare este în această situație descrisă de jurisprudență întrucât cunoștea că o altă persoană, fără nicio calitate oficială în societate – numitul LF – era implicată în negocierea achiziționării și în preluarea efectivă a bunurilor mobile de la furnizor și în negocierea vânzării și în predarea lor efectivă către clienți, în numele societății și a acceptat ca relația de reprezentare să se desfășoare faptic fără să aibă la bază documente care să justifice o asemenea derulare a tranzacțiilor* (contracte, împuterniciri, acte de predare-primire, facturi de comision etc.). În acest context s-au produs sustragerea bunurilor mobile, transportul lor neautorizat de la furnizor către alte locuri de depozitare, emiterea de facturi falsificate și la prețuri nereale, încasarea "la negru" a sumelor etc., ceea ce a prejudiciat substanțial și

bugetul de stat prin diminuarea TVA-ului și a impozitului pe profit, aspecte recunoscute de contestatoarea însăși în plângerea penală depusă împotriva numitului LF. De altfel, în contestația formulată societatea afirmă la pg. 4 că "a existat o înțelegere verbală" cu numitul LF prin care acesta să primească un comision la revânzarea bunurilor mobile cumpărate de la SOCX IFN SA, *recunoscând implicit că nu a încheiat documente pentru a justifica derularea tranzacțiilor prin intermediul lui LF ori al firmei sale SOCF SRL*; oricum, această afirmație contrazice afirmațiile de la pg. 3 din aceeași contestație conform cărora LF era recomandat ca potențial cumpărător al bunurilor mobile (deci nu simplu comisionar), iar bunurile ridicate de la furnizor au fost lăsate în custodia lui LF. În plus, independent de faptul că reprezentantului legal al societății nu i s-a stabilit nicio răspundere de natură penală, *din documentele existente la dosar, inclusiv din propriile afirmații ale contestatoarei reiese că documentele de achiziție și de revânzare a bunurilor mobile au fost emise pe/în numele societății fără ca societatea însăși să preia bunurile de la furnizor și să le predea clienților, tranzacțiile fiind doar reflectate scriptic în documentele societății, fără să ateste tranzacții reale, efective.*

Totodată, invocarea jurisprudenței comunitare privind stabilirea bazei de impunere pe baze subiective conform înțelegerii dintre părți nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care contestatoarea însăși a recunoscut că nu a negociat ea însăși prețurile de achiziție a bunurilor mobile, negocierile purtându-se între furnizor și numitul LF, care s-au înțeles asupra pierderii ce urma a fi suportată de ABC SRL prin prețuri de achiziții nereale, fără nicio legătură cu realitatea economică.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiat și capătul de cerere privind TVA nedeductibilă în sumă de OT3 lei.

### **3.4. Referitor la accesoriile aferente**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile, în condițiile în care acestea sunt aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere și reținute ca fiind datorate în urma soluționării contestației.*

**În fapt**, în urma inspecției fiscale au fost stabilite în sarcina ABC SRL obligații fiscale reprezentând accesorii în sumă OT2 lei aferente impozitului pe profit și OT4 lei aferente TVA, calculate până la data de 06.06.2012.

**În drept**, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobanzi și penalități de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de **scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale** rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare **scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ABC SRL datoreaza diferentele suplimentare de impozit pe profit și TVA contestate, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f), art. 134<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 213 alin. (3) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## DECIDE

Respinge contestatia ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. rif2/xxxx, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. diof2/xxxx de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii București pentru obligații fiscale în sumă totală de **OT lei** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente și împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dspm2/xxxx prin care s-a diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2011 cu suma de **OT5 lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.