



DECIZIA NR. 10428/21.05.2018

privind soluționarea contestațiilor formulate de

S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin Adresa nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, sub nr., având în vedere prevederile art. 4 alin. (2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare și a aprobării președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu privire la delegarea competenței de soluționare a contestației formulate **S.C. „Z” S.R.L.**, cu sediul în, județul Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr., cod de identificare fiscală RO, reprezentată convențional de avocat Adriana Buceschi, potrivit Împuternicirii avocațiale nr., cu sediul profesional în municipiul Suceava, str.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 18.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 18.12.2017, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală.

Suma totală contestată este în valoare de **S** lei și reprezintă:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de **28.12.2017**, prin remitere sub semnătură, potrivit adresei nr., contestația fiind depusă în data de **17.01.2018** și înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor

Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, sub nr. 20.

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

I. S.C. „z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, sub nr. 20 din 17.01.2018, precizează că este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., a Raportului de inspecție fiscală nr. a Procesului verbal nr., emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava.

Precizează că în urma inspecției fiscale desfășurate în perioada 03.11.2017 – 30.11.2017, s-a stabilit un debit suplimentar în sumă de s lei, din care, S lei impozit pe profit și S lei taxa pe valoarea adăugată.

Debitele au fost stabilite ca urmare a reconsiderării unor tranzacții efectuate de societate în perioada supusă inspecției fiscale, în sensul în care se reține faptul că o parte din furnizorii petentei, respectiv S.C., sunt firme „*cu comportament evazionist*”, respectiv au devenit inactive, iar pe de altă parte, pentru faptul că, achizițiile făcute în perioada septembrie 2016 – aprilie 2017, „*nu se justifică prin prisma obținerii de venituri impozabile*”.

Contestatoarea susține că toate constatările făcute de către inspectorii fiscali, referitoare la reconsiderarea tranzacțiilor le-a făcut cu partenerii de afaceri, precum și la refuzul de deducere a TVA pentru tranzacțiile în cauză, respectiv toate criteriile utilizate în cauză pentru a refuza dreptul de deducere a TVA și de a stabili baza impozabilă în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt contrare jurisprudenței CJUE și sunt fundamentate pe o obligație generală de diligență pretinsă de organul fiscal fără temei legal.

Precizează că din actele de control rezultă următoarea situație de fapt:

Tranzacțiile efectuate de **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, cu S.C. GOMER ELECTRICTRANS S.R.L., au avut loc în luna ianuarie 2012, iar aceasta a intrat în procedura insolvenței în luna septembrie 2012, ca urmare, la data efectuării vânzării bunurilor, această societate era activă, înregistrată în scopuri de TVA, comportamentul fiscal ulterior, neputând fi imputat societății cumpărătoare.

Motivează faptul că, atâta timp cât a făcut dovada că a achiziționat acele bunuri în temeiul unui contract, le-a înregistrat în contabilitate, plata s-a făcut prin instrumente bancare, bunurile le-a vândut și a colectat TVA, nu i

se poate refuza dreptul de deducere numai pentru că furnizorul nu și-a achitat obligațiile fiscale.

Face mențiunea că, toată practica judecătorească în materie, atât națională, cât și cea comunitară, sunt unanime în a aprecia faptul că nu se poate dispune sancționarea societății cu comportament fiscal adecvat numai pentru că organul fiscal nu este capabil să identifice și implicit să impună și să execute furnizorii cu comportament fiscal incorect.

S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA, precizează că situația este identică și în cazul celorlalți furnizori avuți în vedere de proiectul actului de control.

Chiar organele de inspecție fiscală menționează faptul că S.C. INDUSTRIAL GROUP GOMER S.R.L., care a fost furnizorul societății verificate în perioada mai – iunie 2013, este declarată inactivă abia la data de 30.10.2014, S.C. TOP LINE BUSINESS GOMER S.R.L., cu care a tranzacționat în perioada august – noiembrie 2013, funcționează și în prezent, S.C. TETRIS ONE INVEST S.R.L., a devenit inactivă la data de 24.09.2015, iar organele de inspecție fiscală au avut în vedere tranzacțiile efectuate în luna septembrie 2013, S.C. ALEXIA MAR CONSTRUCT S.R.L., a devenit inactivă la data de 20.05.2014, iar tranzacțiile avute în vedere în actul de control datează din perioada ianuarie – februarie 2013, etc.

Petenta precizează că este de menționat faptul că unii dintre acești furnizori apar activi și înscriși în scopuri de TVA pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice și în prezent, ceea ce exclude orice culpă a societății verificate, care să conducă la reconsiderarea tranzacțiilor și la refuzul deductibilității TVA.

S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA, face precizarea că, dreptul de deducere este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, iar condițiile de fond necesare pentru a beneficia de dreptul de deducere sunt:

- persoana interesată să fie o persoană impozabilă, societatea verificată fiind o persoană juridică română înregistrată în scopuri de TVA;
- bunurile sau serviciile invocate să fie utilizate în scopul operațiunii taxabile, ori în cauză, toate bunurile au fost incluse în lucrări de construcții pentru care s-a colectat TVA.

Contestatoarea precizează că, condițiile de formă pentru a beneficia de dreptul de deducere este cea care condiționează persoana juridică să dețină o factură întocmită în conformitate cu legislația națională, respectiv de Codul fiscal și în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (3) din Directiva 2006/112.

Solicită să se observe faptul că la data la care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți erau legal înființate și funcționau conform legii, dețineau conturi bancare, toate operațiunile de plată se derulau prin acestea, iar bunurile în cauză au fost efectiv achiziționate.

Petenta precizează că, singura obligație care îi revenea era de a verifica pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice și la Oficiul Registrului

Comerțului, dacă societatea funcționa la data efectuării tranzacției și dacă era înregistrată în scopuri de TVA, obligație pe care a respectat-o în totalitate, comportamentul fiscal necorespunzător al societăților partenere, după momentul efectuării tranzacțiilor în cauză nu îi poate fi imputat, fiind în sarcina organelor fiscale, identificarea și sancționarea persoanelor juridice care comit ulterior, fraude fiscale.

Face mențiunea că în materia dreptului de deducere și implicit în refuzul acestui drept, C.J.U.E. a statuat în mod expres faptul că, instanța națională identifică elemente obiective pe baza cărora acordă sau nu dreptul de deducere.

Motivează că, elementele probatorii privind participarea la circuite economice frauduloase, ca temei al refuzului de a acorda dreptul de deducere sunt cuantificate de jurisprudența C.J.U.E., astfel, dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport de elemente obiective, că această persoană impozabilă căreia i-au fost livrate bunurile, sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția acestor bunuri sau servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau a acestor prestări (Hotărârea Maks Pen Eood-18/13).

Prin recenta decizie preliminară pronunțată de C.J.U.E. în cauza C-227/14 Floran Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek contra Dyrektor Izby Skarbowej W. Lodzi, s-a statuat că dispozițiile celei de-a șasea directive 77/88/CEE din 17.05.1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la cifra de afaceri – sistem comun TVA, baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 200/38/CE a Consiliului din 07.05.2002 trebuie interpretată în sensul că se opun unei reglementări naționale prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA datorată sau achitată pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știe sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA.

Contestatoarea invocă hotărârea pronunțată în cazul Axel Kittel C.J.U.E. care stabilește fără echivoc că „în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător art. 17 din Directiva 6 modificată prin Directiva 7/1995 trebuie interpretată în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA achitat. Nu are importanță

faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a TVA sau alte fraude”.

Contestatoarea mai invocă Hotărârea pronunțată la data de 13.02.2014, în afacerea C-18/13 Maks Pen Eood C.J.U.E. cu referire la jurisprudența recentă în cauza Bruik (afacerea C-285/11), paragraful 29, în care s-a subliniat că revine organelor fiscale proba faptului că respectivul contribuabil a luat parte la un mecanism fraudulos, ca expresie a faptului că buna credință se prezumă.

Petenta susține că este neîndoielnică soluția europeană potrivit cu care, dreptul de deducere nu poate fi anulat pentru simple prezumții ale organelor fiscale neînsoțite de nici un probatoriu care să răstoarne prezumția de bună credință care operează în favoarea **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA.**

Precizează că ultima decizie pronunțată de C.J.U.E. chiar în această materie, a furnizorilor inactivi, este clară și lipsită de orice echivoc, aplicându-se și în cazul de față.

Contestatoarea mai invocă cauza C-101/6 S.C. Paper Consult SRL vs D.G.R.F.P. Cluj – A.J.F.P. Bistrița Năsăud, general obligatorie, C.J.U.E. a statuat faptul că: *„Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și TVA a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.*

Contestatoarea precizează că autoritățile fiscale din România nu pot cere contribuabilului să facă verificări care, în mod obiectiv, nu pot fi făcute de acestea, verificările fiind în sarcina autorității fiscale.

Mai face mențiunea că, decizia este obligatorie pentru organele fiscale naționale, cât și pentru judecătorul național și ea se referă la situația în care aceste tranzacții au avut loc ulterior momentului declarării furnizorilor ca inactivi, cu atât mai mult, dreptul de deducere nu poate fi refuzat în situația în care, inactivitatea a intervenit mult după încheierea tranzacțiilor.

Referitor la constatările făcute la punctul B din raport, respectiv cele referitoare la cheltuielile nedeductibile, cu motivarea că societatea nu a justificat că cheltuielile sunt în folosul obținerii de venituri impozabile, contestatoarea precizează că, raportat la perioada tranzacțiilor, respectiv, septembrie 2016 – aprilie 2017, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care definesc cheltuielile deductibile ca cele efectuate în scopul desfășurării activității economice, textul fiind modificat față de cel din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

și în care, cheltuiala deductibilă era definită ca fiind cea efectuată în folosul obținerii de venituri impozabile.

În aceste condiții, cum textele legale la care se face referire au fost abrogate, și cum în raport de dispozițiile art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor sunt deductibile toate cheltuielile care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, actele administrative contestate, sunt esențial nelegale.

Mai susține și nelegalitatea lor în ceea ce privește înlăturarea cheltuielilor aferente perioadei iulie – octombrie 2013, cheltuieli materializate în facturile prezentate în anexa nr. 3 la raport, întrucât, potrivit documentelor de achiziție, respectiv a facturilor fiscale, societatea a achiziționat deșeuri rășinoase, respectiv lemn de foc, folosit exclusiv pentru sistemul de încălzire al magazinelor aflate în proprietatea societății, fiind astfel un bun destinat activității economice.

Referitor la marfa achiziționată de la S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L., reprezentând paleți și materiale de construcție, precum și cea achiziționată de la S.C. BRADMOND S.R.L., contestatoarea motivează că marfa a fost folosită la lucrările efectuate conform contractelor încheiate cu S.C. S.R.L., marfa fiind inclusă în devize și în situații de lucrări.

Cu privire la livrările intracomunitare reținute ca fiind fără documente justificative, (anexa nr. 4 la raport), **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** face precizarea că a predat organelor de inspecție fiscală toate documentele de transport, CMR, facturi, dovezi de plată prin instrumente bancare, deconturi de cheltuieli reprezentând combustibil, taxe de drum, etc., astfel încât, motivarea organelor de inspecție fiscală sunt în afara oricărui argument legal.

Pentru motivele invocate, **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale contestate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, referitor la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.10.2011 – 30.06.2017 și au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. prin care, referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Creșterea porcinelor, cod CAEN 146.

A.1. Din analiza situației privind datele raportate de **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA** și pertenerii săi de afaceri, conform bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv, bilanțuri contabile,

deconturi TVA și declarații informative 394, rezultă că societatea a efectuat achiziții de mărfuri, utilaje și piese de schimb, de la societăți cu comportament evazionist care au cazier fiscal și care au devenit inactive ulterior tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală exemplifică o parte din furnizori, respectiv

Organele de inspecție fiscală precizează că în luna ianuarie 2012, societatea verificată a înregistrat achiziții de mărfuri de la S.C. GOMER ELECTRICTRANS S.R.L. în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, care ulterior au fost vândute și descărcate din gestiune.

2. În perioada mai 2012 – iunie 2013, societatea verificată a înregistrat achiziții de mărfuri de la S.C. INDUSTRIAL GROUP GOMER S.R.L., în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, obiecte de inventar în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei** și piese de schimb în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, mărfurile fiind ulterior vândute și descărcate din gestiune.

3. În perioada ianuarie – februarie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la următorii furnizori:

- S.C. ALEXIA MĂR CONSTRUCT S.R.L., în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, reprezentând obiecte de inventar, care au fost date în consum în lunile în care au fost achiziționate;

- S.C. DUMAN MAGNUS TRANS S.R.L., în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, reprezentând obiecte de inventar, care au fost date în consum în lunile în care au fost achiziționate, precum și mijloace fixe în sumă de 20.411 lei, cu TVA în sumă de **S lei**, cu mențiunea faptului că, pentru mijloacele fixe nu au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea;

- S.C. CLAMIRA ROM CONSTRUCT S.R.L., achiziții în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, reprezentând mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

4. În perioada august – noiembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri, respectiv generator solar, cilindru compactor și lamă autogreder, în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, de la S.C. TOP LINE BUSINESS S.R.L., mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

5. În luna septembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la S.C. TETRIS ONE INVEST S.R.L., mărfuri, respectiv autogreder, în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

6. În luna septembrie 2013 societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la S.C. ROMTUBB S.R.L., mărfuri, respectiv cupă încărcător, în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că în perioada verificată **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** a achitat în avans furnizori în sumă de **S lei**, din care, TVA deductibilă în sumă de **S lei**, pentru furnizorii

achitați în avans, societatea nu a emis ulterior facturi de achiziții de bunuri care ar fi dat dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea faptului că, din verificările efectuate, au constatat că societățile menționate au un comportament fiscal de tip evazionist, astfel:

-, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în localitatea Tecuci, str. jud. Galați, având ca obiect de activitate „Comerț cu ridicata al metalelor și a minereurilor metalice”, cod CAEN 4672, are cazier fiscal, obligații de plată fiscale stabilite suplimentar în sumă de S lei, conform Deciziei de impunere nr., întocmită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați și plângere penală pentru evaziune fiscală, începând cu data de 03.09.2012 este declarată în faliment, iar pentru perioada în care a funcționat nu a avut personal angajat;

- S.C. INDUSTRIAL GROUP GOMER S.R.L., CUI 29898016, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J40/2760/2012, cu domiciliul fiscal în București,, sector 2, având ca obiect de activitate „Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific”, cod CAEN 4618, are cazier fiscal, a funcționat o perioadă scurtă de timp, respectiv 2 ani, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, începând cu data de 30.10.2014 este declarată în inactivă;

- S.C. TOP LINE BUSINESS GOMER S.R.L., CUI înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în București, având ca obiect de activitate „Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific”, cod CAEN 4618, are cazier fiscal, a funcționat o perioadă scurtă de timp, respectiv 2 ani, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, nu a avut personal angajat, iar începând cu data de 20.05.2014, este declarată inactivă;

-, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J27/514/2013, cu domiciliul fiscal în municipiul Rădăuți, str. Volovotatului nr. 130, sc. B, ap. 12, jud. Suceava, având ca obiect de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cod CAEN 4120, are cazier fiscal, a funcționat o perioadă scurtă de timp, respectiv 2 ani, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, nu a avut personal angajat, iar începând cu data de 24.09.2015, este declarată inactivă. Conform Procesului verbal nr., întocmit de Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, S.C. TETRIS ONE INVEST S.R.L., nu funcționează la domiciliul fiscal, drept pentru care, împotriva administratorului societății, Botez Adrian, s-a întocmit Plângerea penală nr., cu privire la încălcarea prevederilor art. 4 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale;

- S.C. ALEXIA MAR CONSTRUCT S.R.L., CUI 17460593, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea calității operațiunilor derulate și înregistrate în contabilitate și implicit, recalcularea obligațiilor față de bugetul de stat, care dovedesc implicarea **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, în derularea unor practici abuzive, de natură să îi procure avantaje fiscale.

Precizează faptul că, achizițiile efectuate de **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, de la cele 8 societăți sunt fictive și nu pot fi luate în calcul la stabilirea profitului impozabil ca și cheltuieli, consecința fiscală fiind stabilirea unui profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei) și un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit și TVA de plată suplimentară în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei).

B. 1. În perioada iulie – octombrie 2013, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând deșeuri rășinoase în suma totală S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform unui număr de 10 facturi fiscale prezentate în anexa nr. 3 la raport, emise de S.C. ELPIDEX GRUP S.R.L., societate afiliată cu contribuabilul verificat. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în folosul obținerii de venituri impozabile, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

2. În luna septembrie 2016, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând materiale de construcție în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform unui număr de 2 facturi prezentate în anexa nr. 3 la raport, facturi emise de S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L., societate afiliată. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în folosul obținerii de venituri impozabile, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

3. În perioada februarie – mai 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând paleți și materiale consumabile în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform unui număr de 4 facturi fiscale prezentate în anexa nr. 3 la raport, facturi emise de S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L., societate afiliată. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în scopul desfășurării activității economice, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

4. În luna aprilie 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând materiale de construcție, suma de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform facturii nr., emisă de Î.I. GHERASIM MARGARETA. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în scopul desfășurării activității

economice, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$).

5. În luna aprilie 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu chirii utilaj suma de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform facturii nr. 19 din 10.04.2017, emisă de Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea serviciilor în scopul desfășurării activității economice, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$).

6. În luna septembrie 2016, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile reprezentând materiale de construcție în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform facturii nr. 1501 din 20.09.2016, emisă de S.C. BRADMOND S.R.L. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în scopul desfășurării activității economice, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$).

7. În perioada ianuarie – martie 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu amortizarea suma de S lei conform notei contabile 681.1 – Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor = 281.03 – Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică înregistrarea în contabilitate a sumei de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei**, calculat astfel: profit impozabil stabilit suplimentar în sumă de S lei – pierderea fiscală în sumă de S lei = $S \text{ lei} \times 16\%$.

8. La data de 31.12.2014, conform balanței de verificare, societatea a evidențiat o bază impozabilă a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, însă societatea a declarat un impozit pe profit de 0 lei, ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$).

9. La data de 31.12.2015, conform balanței de verificare, societatea a evidențiat o bază impozabilă a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, însă societatea a declarat o pierdere în sumă de S, ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$).

10. În luna decembrie 2016, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu amortizarea suma de S lei conform notei contabile 681.1 – Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor = 281.03 – Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor, fără a prezenta documente care să justifice această operațiune. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică înregistrarea în contabilitate a sumei de **S lei** și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$).

Consecința fiscală este stabilirea unui profit impozabil în sumă de S lei (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei), din care, s-a recuperat pierderea la data de 30.06.2017 în sumă de S lei, rezultând un profit impozabil în sumă de **S lei** și un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Totodată, pentru aspectele constatate la litera B, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată suplimentară în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei).

C. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat în avans furnizori în sumă de S lei, din care, TVA deductibilă în sumă de **S lei**, pentru furnizorii achitați în avans nu s-au emis ulterior facturi de achiziții de bunuri care ar fi dat drept de deducere a TVA.

D. În luna ianuarie 2015, societatea a încasat avansuri în sumă totală de S lei, pentru care avea obligația să colecteze TVA în sumă de **S lei**.

E. În perioada verificată **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a declarat livrări intracomunitare în sumă totală de 572.028,55 lei, reprezentând materiale de construcții, pentru care a aplicat măsuri de simplificare, după cum urmează

- Edil Cristian, IT09506560011 - S lei;
- Artigiano Edile Andrusiac IT10470250019 - S lei;
- Edil Valentino Di Nicolaescu IT10584140015 - S lei;
- Case Di Legno IT10254080012 - S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru justificarea livrărilor intracomunitare, societatea nu a prezentat documente de transport intracomunitar, facturile nu au fost încasate, pe documentele de transport (CMR), la rubrica transportator apare numele administratorului societății Isopescu Ovidiu Florin, iar la rubrica mijloc de transport apare un număr de înmatriculare 10HVL, mijloc de transport care nu aparține societății verificate, ci S.C. ELPIDEX S.R.L., fără a exista încheiat un contract de prestări de servicii cu plată între cele două societăți.

Mai precizează că documentele de transport nu sunt semnate și ștampilate de către beneficiarul bunurilor, la data efectuării livrărilor intracomunitare, societatea nu avea personal angajat pe post de șofer, care să efectueze transporturile intracomunitare către partenerii externi.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că bunurile nu au fost transportate către partenerii intracomunitari înscriși pe facturile de livrare, drept pentru care, au considerat că societatea verificată, pentru suma de S lei, avea obligația calculării TVA colectată în sumă de **S lei**.

F. În luna iunie 2017, societatea a declarat prin decontul de TVA o sumă negativă de S lei, cu S lei mai mare decât cea evidențiată în balanța de verificare și jurnalul de TVA, ca urmare, s-a stabilit o obligație suplimentară de TVA de **S lei**.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de impozit pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, sunt următoarele:

- art. 11 alin. (1), 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f), art. 25 alin. (1), art. 34 alin. (1), art. 35 alin. (1), art. 134² alin. (2) lit. b) art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 143 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (24) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- art. A pct. 1 și pct. 2 din Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar – contabile, cu modificările și completările ulterioare;

- pct. 23 alin. (4), pct. 46 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare;

- 19 alin. (1), art. 25 alin. (3) lit. i), art. 28 alin. (2), art. 286 alin. (1) lit. a), 291 alin. (1) lit. a), art. 294 alin. (2) lit. a), 297 alin. (4) lit. a) și art. 323 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă **S lei**, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava Plângerea penală nr., împotriva numitului Isopescu Florin Ovidiu, administrator al **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, la plângere fiind anexat Procesul verbal nr.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

III. a) Referitor la suma totală de S lei, din care, impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, se poate investi cu

soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava, Plângerea penală nr., împotriva numitului Isopescu Florin Ovidiu, în calitate de administrator la S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA, la plângere fiind anexat Procesul verbal nr., faptele putând întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în urma inspecției fiscale a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 18.12.2017, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, contestată de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA.**

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, prin Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

1. Din analiza situației privind datele raportate de **S.C. „Z S.R.L., JUD. SUCEAVA** și pertenerii săi de afaceri, conform bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv, bilanțuri contabile, deconturi TVA și declarații informative 394, rezultă că societatea a efectuat achiziții de mărfuri, utilaje și piese de schimb, de la societăți cu comportament evazionist care au cazier fiscal și care au devenit inactive ulterior tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală exemplifică o parte din furnizori, respectiv

Organele de inspecție fiscală precizează că în luna ianuarie 2012, societatea verificată a înregistrat achiziții de mărfuri de la S.C. GOMER ELECTRICTRANS S.R.L. în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, care ulterior au fost vândute și descărcate din gestiune.

2. În perioada mai 2012 – iunie 2013, societatea verificată a înregistrat achiziții de mărfuri de la S.C. INDUSTRIAL GROUP GOMER S.R.L., în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, obiecte de inventar în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei** și piese de schimb în sumă **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, mărfurile fiind ulterior vândute și descărcate din gestiune.

3. În perioada ianuarie – februarie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la următorii furnizori:

- S.C. ALEXIA MAR CONSTRUCT S.R.L., în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, reprezentând obiecte de inventar, care au fost date în consum în lunile în care au fost achiziționate;

- S.C. DUMAN MAGNUS TRANS S.R.L., în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, reprezentând obiecte de inventar, care au fost date în consum în lunile în care au fost achiziționate, precum și mijloace fixe în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, cu mențiunea faptului că, pentru mijloacele fixe nu au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea;

- S.C. CLAMIRA ROM CONSTRUCT S.R.L., achiziții în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, reprezentând mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

4. În perioada august – noiembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri, respectiv generator solar, cilindru compactor și lamă autogreder, în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, de la S.C. TOP LINE BUSINESS S.R.L., mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

5 În luna septembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la S.C. TETRIS ONE INVEST S.R.L., mărfuri, respectiv autogreder, în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

6. În luna septembrie 2013 societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la S.C. ROMTUBB S.R.L., mărfuri, respectiv cupă încărcător, în sumă de **S lei**, cu TVA în sumă de **S lei**, mărfuri care au fost ulterior vândute și descărcate din gestiune.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că în perioada verificată **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA** a achitat în avans furnizori în sumă de S lei, din care, TVA deductibilă în sumă de **S lei**, pentru furnizorii achitați în avans, societatea nu a emis ulterior facturi de achiziții de bunuri care ar fi dat dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea faptului că, din verificările efectuate, au constatat că societățile menționate au un comportament fiscal de tip evazionist, astfel:

- S.C. GOMER ELECTRICTRANS S.R.L.,, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în, având ca obiect de activitate „Comerț cu ridicata al metalelor și a minereurilor metalice”, cod CAEN 4672, are cazier fiscal, obligații de plată fiscale stabilite suplimentar în sumă de S lei, conform Deciziei de impunere nr., întocmită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați și plângere penală pentru evaziune fiscală, începând cu data de 03.09.2012 este declarată în faliment, iar pentru perioada în care a funcționat nu a avut personal angajat;

- S.C. INDUSTRIAL GROUP GOMER S.R.L., CUI înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în București,, având ca obiect de activitate „Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific”, cod CAEN

4618, are cazier fiscal, a funcționat o perioadă scurtă de timp, respectiv 2 ani, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, începând cu data de 30.10.2014 este declarată în inactivă;

- S.C. TOP LINE BUSINESS GOMER S.R.L., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în București, sector 4, având ca obiect de activitate „Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific”, are cazier fiscal, a funcționat o perioadă scurtă de timp, respectiv 2 ani, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, nu a avut personal angajat, iar începând cu data de 20.05.2014, este declarată inactivă;

- S.C. TETRIS ONE INVEST S.R.L.,, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în municipiul Rădăuți, str., jud. Suceava, având ca obiect de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”,, are cazier fiscal, a funcționat o perioadă scurtă de timp, respectiv 2 ani, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, nu a avut personal angajat, iar începând cu data de 24.09.2015, este declarată inactivă. Conform Procesului verbal nr., întocmit de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, S.C. TETRIS ONE INVEST S.R.L., nu funcționează la domiciliul fiscal, drept pentru care, împotriva administratorului societății, Botez Adrian, s-a întocmit Plângerea penală nr., cu privire la încălcarea prevederilor art. 4 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale;

- S.C., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în localitatea comuna Ipotești, jud. Suceava, având ca obiect de activitate „Lucrări de vopsitorie, zugrăveli și montări de geamuri”, are cazier fiscal, obligații fiscale de lei, conform Deciziei de impunere nr. întocmită de Inspekția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, are întocmită plângere penală, iar începând cu data de 20.05.2014, este declarată inactivă;

- S.C., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în localitatea Agigea, str. Nicolae Beldiceanu nr. 15, jud. Constanța, având ca obiect de activitate „Fabricarea preparatelor pentru hrana animalelor de fermă”, are cazier fiscal și obligații fiscale de plată în sumă de lei, conform Deciziei de impunere nr. 964 din 12.10.2015, întocmită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, iar începând cu data de 28.04.2014, este declarată inactivă;

- S.C. CLAMIRA ROM CONSTRUCT S.R.L.,, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J33/1194/2007, cu domiciliul fiscal în municipiul Suceava, str. Mihai Viteazul nr. 5, sc. C, ap. 3, jud. Suceava, având ca obiect de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cod CAEN 4120, are cazier fiscal, plângere penală și obligații fiscale stabilite suplimentar în sumă de S lei, conform Deciziei de

impunere nr. , întocmită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, iar începând cu data de 15.03.2014, este declarată inactivă;

- S.C. ROMTUBB SOLUTION S.R.L., CUI, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., cu domiciliul fiscal în București, str. Mihail Târnoveanu nr. 52, camera 2, sector 3, având ca obiect de activitate „Comerț cu ridicata nespecializat”, cod CAEN, a funcționat o perioadă scurtă de timp, respectiv 2 ani, furnizorii societății sunt firme cu comportament evazionist, nu a avut angajați, iar începând cu data de 14.11.2014, este declarată inactivă.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că pentru tranzacțiile efectuate au fost prezentate contracte încheiate între părți, iar plățile s-au efectuat în mare parte prin cont bancar, iar din analiza contractelor, organele de inspecție fiscală consideră că acestea sunt doar pretexte care justifică în fals operațiuni bancare.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală precizează că societatea verificată a înregistrat operațiuni nereale care au ca punct de plecare furnizori cu comportament fiscal neadecvat, care funcționează pe o perioadă scurtă de timp, devenind ulterior inactivi ca urmare a nedepunerii declarațiilor fiscale, au cazier fiscal, nu au personal angajat, sau facturile au numere consecutive, generând o situație de ascundere a realității privind proveniența bunurilor și nivelul prețurilor de achiziție, fiind creat astfel un circuit fictiv de documente în scopul de a disimula realitatea și de a crea în mod artificial avantaje fiscale pentru persoanele implicate.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea calității operațiunilor derulate și înregistrate în contabilitate și implicit, recalcularea obligațiilor față de bugetul de stat, care dovedesc implicarea **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, în derularea unor practici abuzive, de natură să îi procure avantaje fiscale.

Precizează faptul că, achizițiile efectuate de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, de la cele 8 societăți sunt fictive și nu pot fi luate în calcul la stabilirea profitului impozabil ca și cheltuieli, consecința fiscală fiind stabilirea unui profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei) și un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit și TVA de plată suplimentară în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei).

Contestatoarea motivează faptul că toate constatările făcute de către inspectorii fiscali referitoare la reconsiderarea tranzacțiilor pe care le-a făcut cu partenerii de afaceri, precum și la refuzul de deducere a TVA pentru tranzacțiile în cauză, respectiv toate criteriile utilizate în cauză pentru a refuza dreptul de deducere a TVA și de a stabili baza impozabilă în ceea ce privește impozitul pe profit sunt contrare jurisprudenței Curții de Justiție a

Uniunii Europene și sunt fundamentate pe o obligație generală de diligență pretinsă de organul fiscal fără temei legal.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă **S lei**, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava Plângerea penală nr. împotriva numitului Isopescu Florin Ovidiu, administrator al **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, la plângere fiind anexat Procesul verbal nr. 182 din 07.12.2017.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 alin. (1) lit. a), alin. (3) și art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 277

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stanilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă; [...].”

(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.

ART. 279

“Soluții asupra contestației

(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277”.

Potrivit acestor prevederi legale, a actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, reține că organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se analiza latura penală și că prioritatea de soluționare, în speță, o au organele de urmărire și cercetare penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul de stat a obligațiilor fiscale constatate suplimentar.

Astfel, în speță, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de

inspecție fiscală nr., care au stat la baza Plângerii penale nr., înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență rezidă din faptul că, în cauză, se ridică problema realității și legalității operațiunilor desfășurate de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** și un grup de 8 furnizori, au dat naștere unor tranzacții artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată, ca urmare, tranzacțiile trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.

Concluzia este aceea că **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA** a înregistrat operațiuni nereale, care au ca punct de plecare furnizori cu un comportament fiscal neadecvat, care funcționează pe o perioadă scurtă de timp, devenind ulterior inactivi ca urmare a nedeplinirii declarațiilor fiscale, au cazier fiscal, nu au personal angajat, facturile emise au numere consecutive, generând în acest sens o situație de ascundere a realității privind proveniența bunurilor și nivelul prețurilor de achiziție, fiind creat astfel un circuit fictiv de documente în scopul de a se disimula realitatea și de a crea în mod artificial avantaje fiscale pentru contribuabilii implicați.

În completarea celor de mai sus se reține și că potrivit doctrinei, 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.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/2004 s-a pronunțat în sensul că: *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin. 2 din Codul de Procedură penală”, scopul suspendării constituindu-i tocmai verificarea existenței sau a inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*”, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr. 72/1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de Procedură Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

Se mai reține faptul că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce*

urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație, este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava, plângere penală, referitoare la **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, existând suspiciunea că societatea a evidențiat în contabilitate unele operațiuni comerciale care nu sunt reale, nu a șternat TVA dedusă eronat, fapt ce a condus la diminuarea obligațiilor de plată față de bugetul general consolidat al statului, fapte ce constituie infracțiuni prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unei infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind**2 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul de deducere a TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere”*.

Totodată, în considerentele deciziei precizată mai sus se menționează că *„contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită*

TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.

Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”.

Față de cele reținute, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constată că până la pronunțarea unei soluții definitive și executorie pe latură penală, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care, va proceda la suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. „Z” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, pentru suma totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 18.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 18.12.2017, care au stat la baza Plângerii penale nr., înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

De asemenea, la pct. 10.2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

*„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatorului sau a organului fiscal. **Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. [...]**”.*

III. b) Referitor la suma totală de S lei, din care, S lei, impozit pe profit și S lei, taxa pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cauza supusă soluționării Direcției Generale

Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constă a ne pronunța asupra legalității impunerii contestatoarei cu această diferență, în condițiile în care, motivațiile acesteia nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au mai stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei), precum și o diferență de TVA în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei), pentru următoarele considerente:

1. În perioada iulie – octombrie 2013, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând deșeuri rășinoase în suma totală S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform unui număr de 10 facturi fiscale prezentate în anexa nr. 3 la raport, emise de S.C. X S.R.L., societate afiliată cu contribuabilul verificat. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în folosul obținerii de venituri impozabile, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%);

2. În luna septembrie 2016, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând materiale de construcție în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform unui număr de 2 facturi prezentate în anexa nr. 3 la raport, facturi emise de S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L., societate afiliată. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în folosul obținerii de venituri impozabile, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%);

3. În perioada februarie – mai 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând paleți și materiale consumabile în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform unui număr de 4 facturi fiscale prezentate în anexa nr. 3 la raport, facturi emise de S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L., societate afiliată. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în scopul desfășurării activității economice, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%);

4. În luna septembrie 2016, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile reprezentând materiale de construcție în sumă de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform facturii nr. emisă de S.C. BRADMOND S.R.L. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în scopul desfășurării activității economice, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o

cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$);

5. În perioada verificată **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, a declarat livrări intracomunitare în sumă totală de S lei, reprezentând materiale de construcții, pentru care a aplicat măsuri de simplificare, după cum urmează

- Edil Cristian, IT09506560011 - S lei;
- Artigiano Edile Andrusiac IT10470250019 - S lei;
- Edil Valentino Di Nicolaescu IT10584140015 - S lei;
- Case Di Legno IT10254080012 - S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru justificarea livrărilor intracomunitare, societatea nu a prezentat documente de transport intracomunitar, facturile nu au fost încasate, pe documentele de transport (CMR), la rubrica transportator apare numele administratorului societății Isopescu Ovidiu Florin, iar la rubrica mijloc de transport apare un număr de înmatriculare 10HVL, mijloc de transport care nu aparține societății verificate, ci S.C. ELPIDEX S.R.L., fără a exista încheiat un contract de prestări de servicii cu plată între cele două societăți.

Mai precizează că documentele de transport nu sunt semnate și ștampilate de către beneficiarul bunurilor, la data efectuării livrărilor intracomunitare, societatea nu avea personal angajat pe post de șofer, care să efectueze transporturile intracomunitare către partenerii externi.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că bunurile nu au fost transportate către partenerii intracomunitari înscriși pe facturile de livrare, drept pentru care, au considerat că societatea verificată, pentru suma de S lei, avea obligația calculării TVA colectată în sumă de **SS lei**.

Contestatoarea motivează că, în ceea ce privește înlăturarea cheltuielilor aferente perioadei iulie – octombrie 2013, cheltuieli materializate în facturile prezentate în anexa nr. 3 la raport, potrivit documentelor de achiziție, respectiv a facturilor fiscale, societatea a achiziționat deșeuri rășinoase, respectiv lemn de foc, folosit exclusiv pentru sistemul de încălzire al magazinelor aflate în proprietatea societății, fiind astfel un bun destinat activității economice.

Referitor la marfa achiziționată de la S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L., reprezentând paleți și materiale de construcție, precum și cea achiziționată de la S.C. BRADMOND S.R.L., contestatoarea motivează că marfa a fost folosită la lucrările efectuate conform contractelor încheiate cu S.C. HOLZEXPERT S.R.L. și S.C. SM GLOBAL S.R.L., marfa fiind inclusă în devize și în situații de lucrări.

Cu privire la livrările intracomunitare reținute ca fiind fără documente justificative, (anexa nr. 4 la raport), **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA** face precizarea că a predat organelor de inspecție fiscală toate documentele de transport, CMR, facturi, dovezi de plată prin instrumente bancare, deconturi de cheltuieli reprezentând combustibil, taxe de drum, etc., astfel încât, motivarea organelor de inspecție fiscală sunt în afara oticărui argument legal.

În drept, conform prevederilor art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) alin. (4) lit. f) și art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

ART. 11

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

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

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

(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; coroborat cu prevederile pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor [...]”.

ART. 145

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

a) operațiuni taxabile; [...].”

Începând cu data de 01.01.2016, în speță sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1), art. 297 alin. (4) lit. a) din

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

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

ART. 19

“(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală”.

ART. 25

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.[...]”.

ART. 297

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

a) operațiuni taxabile:[...]”.

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

În categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează, printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Incidente speței sunt și prevederile pct. 46 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

“46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în

conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent”.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, în sarcina contribuabilului subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblul său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect.

Toate mențiunile cuprinse în orice document financiar contabil, trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, în măsura în care sunt completate în mod corespunzător, realitatea operațiunilor economice.

Prevederile legale menționate, se coroborează cu prevederile Titlului II pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“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”.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

- cu privire la achizițiile de deșeuri rășinoase de la S.C. ELPIDEX GRUP S.R.L., în sumă totală de S, din care TVA de S, **(fiind vorba de 474 mc deșeuri rășinoase)** achiziții efectuate **în lunile iulie, august și octombrie 2013**, când au fost și date în consum, precizăm că condițiile meteorologice din lunile în care deșeurile au fost date în consum, respectiv temperaturile ridicate din aceste luni ale anului, nu justifică motivația petentei, potrivit căreia, bunurile achiziționate, au fost utilizate ca lemne de foc pentru încălzirea magazinelor aflate în proprietatea societății. Mai mult, societatea deține, conform situației mijloacelor fixe puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, o singură centrală termică pe lemne;
- referitor la cheltuielile cu materialele de construcții achiziționate la S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L. și de la S.C. BRADMOND S.R.L. pentru care petenta motivează că au fost utilizate la lucrările efectuate conform

contractelor încheiate cu S.C. HOLZEXPERT S.R.L. ȘI S.C. SM GLOBAL S.R.L., fiind incluse în devize și situații de lucrări, se reține faptul că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici nu a anexat la contestația depusă documente din care să rezulte că a prestat servicii către clienții menționați, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiind a contribuabilului, potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015.

Față de situația prezentată, rezultă că societatea nu justifică înregistrarea cheltuielilor în sumă de S lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de S lei, precum și TVA în sumă de S lei.

Referitor la livrările intracomunitare de bunuri, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea verificată nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru a beneficia de scutirea de TVA, în speță sunt aplicabile prevederile art. 10 alin. (1) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) – i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel:

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, precum și din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele;

- pe documentele de transport, respectiv CMR-uri, la rubrica transportator, apare numele administratorului **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, respectiv a domnului Isopescu Ovidiu Florin, iar la mijloc de transport apare numărul de înmatriculare 10HVL, mijloc de transport care nu aparține societății verificate ci aparține S.C. ELPIDEX S.R.L., fără a exista un contract de prestări de servicii cu plată între cele două societăți. Mai mult, documentele de transport nu sunt semnate și ștampilate de către beneficiarul bunurilor;

- la data efectuării livrărilor intracomunitare, conform aplicației Revisal, petenta nu deținea personal angajat calificat, respectiv șofer angajat, care să efectueze transporturile intracomunitare către partenerii externi.

De menționat că, societatea nu a anexat la contestație în plus alte documente în afara celor care au stat la baza constatărilor fiscale și care se regăsesc și în anexele la Raportul de inspecție fiscală nr. din 18.12.2017, ca urmare, nu sunt elemente noi aduse de contribuabil în probă, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiind a contribuabilului, potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015.

Față de cele prezentate, societatea nu îndeplinește condițiile impuse de lege pentru a beneficia de scutirea de TVA în sumă de 137.286 lei.

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragraful 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragraful 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragraful 29 din hotărâre).

La paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că: **“este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.**

Având în vedere prevederile legale și faptul că societatea nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, drept pentru care, urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. „X” S.R.L.**, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [.....]”.

III. c) Referitor la suma totală de S lei, din care, S lei, impozit pe profit și S lei, taxa pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care S.C. „X” S.R.L., nu aduce nici un argument în susținerea cauzei, care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au mai stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei + S lei), precum și o diferență de TVA în sumă de **S lei** (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei), pentru următoarele considerente:

1. În luna aprilie 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu materiale consumabile, reprezentând materiale de construcție, suma de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform facturii nr., emisă de Î.I. GHERASIM MARGARETA. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea bunurilor în scopul desfășurării activității economice, drept pentru care, au considerat că suma de **40.050 lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **6.408 lei** (40.050 lei x 16%);

2. În luna aprilie 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu chirii utilaj suma de S lei, cu TVA în sumă de **S lei**, conform facturii nr. 19 din 10.04.2017, emisă de Î.I. HURJUI ECATERINA. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică utilizarea serviciilor în scopul desfășurării activității economice, drept pentru care, au considerat că suma de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%);

3. În perioada ianuarie – martie 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu amortizarea suma de S lei conform notei contabile 681.1 – Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor = S – Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică înregistrarea în contabilitate a sumei de **S lei** este o cheltuială nedeductibilă și au stabilit un impozit pe

profit în sumă de **S lei**, calculat astfel: profit impozabil stabilit suplimentar în sumă de S lei – pierderea fiscală în sumă de S lei = S lei x 16%;

4. La data de 31.12.2014, conform balanței de verificare, societatea a evidențiat o bază impozabilă a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, însă societatea a declarat un impozit pe profit de 0 lei, ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%);

5. La data de 31.12.2015, conform balanței de verificare, societatea a evidențiat o bază impozabilă a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, însă societatea a declarat o pierdere în sumă de S, ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

6. În luna decembrie 2016, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu amortizarea suma de S lei conform notei contabile 681.1 – Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor = 281.03 – Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor, fără a prezenta documente care să justifice această operațiune. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu justifică înregistrarea în contabilitate a sumei de **S lei** și au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

7. Societatea a achitat în avans furnizori în sumă de S lei, din care, TVA deductibilă în sumă de **S lei**, pentru furnizorii achitați în avans nu s-au emis ulterior facturi de achiziții de bunuri care ar fi dat drept de deducere a TVA.

8. În luna ianuarie 2015, societatea a încasat avansuri în sumă totală de S lei, pentru care avea obligația să colecteze TVA în sumă de **S lei**.

9. În luna iunie 2017, societatea a declarat prin decontul de TVA o sumă negativă de S lei, S lei mai mare decât cea evidențiată în balanța de verificare și jurnalul de TVA, ca urmare, s-a stabilit o obligație suplimentară de TVA de **S lei**.

S.C. „X” S.R.L., prin contestație, deși solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale contestate, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, diferențe stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală, pentru considerentele menționate mai sus, nu aduce nici un argument în susținerea contestației.

În drept, cu privire la „Forma și conținutul contestației”, potrivit prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

De asemenea, prevederile punctului 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, stipulează:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Organul de soluționare competent are în vedere și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”, precum și cele ale art. 280 alin. (1) din același act normativ, care precizează că:

„Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”, coroborate cu prevederile punctului 11.1. lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, unde se precizează următoarele:

„Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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

Având în vedere prevederile legale, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument în susține, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. „X” S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 18.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 18.12.2017, ca nemotivată, pentru acest capăt de cerere.

III. d) În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Procesului verbal nr., se reține că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi un proces-verbal în acest sens.

Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, fapt pentru care nu poate fi contestat.

Pentru considerentele învederate și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. „X” S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Inspekția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, procedura administrativă de soluționare a contestației urmând să fie reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

Art. 2 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de de **S.C. „X” S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Inspekția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

Art. 3 Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulate de de **S.C. „X” S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Inspekția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

Art. 4 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Inspekției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, spre a fi dusă la îndeplinire.

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

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava, sau la Tribunalul Iași.