



## DECIZIA NR. 10339/09.11.2020

privind soluționarea contestației formulate de  
**Societatea X S.R.L. Iași**, înregistrată inițial la Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice Iași sub nr... și reînregistrată la această instituție sub  
nr....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Serviciul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, prin adresa nr..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/..., asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de **Societatea X S.R.L. Iași**, CUI RO X, nr. de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Iași JX, cod CAEN 4120 "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale", cu sediul în sat X, comuna X, județul Iași, prin administrator X.

Prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, petenta depune contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, pentru suma totală de S lei, reprezentând:

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

Prin Decizia nr.X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a dispus suspendarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, până la soluționarea Sesizării penale nr.X, adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, pentru suma totală de S lei, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată,

și a respins ca fiind fără obiect contestația formulată de petentă pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S leu.

Împotriva Deciziei privind soluționarea contestației nr.X, petenta formulează acțiune în instanță, iar prin Sentința nr.X din data de 19.03.2020, Tribunalul Iași respinge acțiunea formulată de **Societatea X S.R.L. Iași**.

Împotriva acestei sentințe formulează recurs **Societatea X S.R.L. Iași**.

Prin Decizia nr.X, definitivă, Curtea de Apel Iași a casat în tot Sentința nr.X, dispunând:

*“-Admite în parte cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta S.C. X S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași.*

*-Anulează în parte Decizia nr.X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, în ceea ce privește dispoziția de suspendare a soluționării contestației administrative.*

*-Obligă pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași să soluționeze contestația administrativă formulată de reclamantă împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspeecție Fiscală.”*

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X0, Serviciul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași ne transmite extras de pe portalul instanței de judecată, în dosarul nr.X, privind **Societatea X S.R.L. Iași**, prin care a fost admis recursul formulat de societate împotriva Sentinței nr.Xa Tribunalului Iași.

Prin adresa nr.X, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași să-i comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr.X, formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, pe numele domnului X, administratorul petentei.

Prin adresa nr.X din data de 23.10.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași ne transmite că dosarul penal nr.X se află în lucru la organele de cercetare penală din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.(2) lit.a) și art.277 alin.(3) 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 1, se va investi cu soluționarea contestației formulate de **Societatea X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- IS X, de către Activitatea de Inspecție

Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

**I.** Prin contestația formulată petenta susține următoarele:

Inspectorii fiscali fac vorbire despre „verificarea s-a efectuat prin sondaj asupra documentelor justificative aferente [...]”, apoi tot inspectorii fiscali, în paragraful următor, precizează că „din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv documente justificative, [...]”. Afirmă că acest fapt dovedește caracterul tendențios al precizărilor făcute de inspectorii fiscali și faptul că **Societatea X S.R.L. Iași** are documente justificative, fapt dovedit chiar de inspectorii fiscali, prin afirmațiile lor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, iar înregistrările în contabilitate s-au făcut în baza acestor documente justificative, întocmite potrivit legii, și care dovedesc efectuarea operațiunilor respective.

Întreaga argumentație a inspectorilor fiscali are la bază prezentarea unor situații asupra unor parteneri de afaceri ai societății, de care aceasta nu are cunoștință și care nu au nici o legătură cu societatea și activitatea derulată de aceasta.

În fapt, societatea a achiziționat bunuri de la cele două societăți, respectiv S.C. X S.R.L. Iași și S.C X S.R.L. Iași în anul 2012, iar actele asupra cărora inspectorii fiscali fac vorbire, prin care cele două societăți au fost declarate în insolvență/faliment, sunt ulterioare momentului achizițiilor, respectiv din anul 2014 pentru S.C. X S.R.L. Iași și anul 2017 pentru S.C. X S.R.L. Iași.

De asemenea, petenta mai susține că nu au nicio legătură tranzacțiile de vânzare derulate cu cele două societăți, de la care s-au achiziționat bunuri în anul 2012, cu faptul că acestea au fost verificate fiscal în anul 2014 (S.C. X S.R.L. Iași), respectiv 2015 (S.C. X S.R.L. Iași), fiind stabilite diferențe suplimentare de plată la bugetul de stat reprezentând impozit pe profit și TVA. Acele diferențe de plată stabilite nu aveau cum să fie datorate vânzărilor făcute de aceste două societăți către **Societatea X S.R.L. Iași**, respectiv celor 4 facturi emise de către S.C. X S.R.L. Iași și celor 7 facturi emise de către S.C. X S.R.L. Iași, documente pe baza cărora inspectorii fiscali au considerat că trebuie să considere nedeductibile aceste cheltuieli înregistrate în mod corect de către petentă.

Petenta afirmă că, în conformitate cu legislația în vigoare, după cum precizează chiar și inspectorii fiscali, societatea „a înregistrat/descărcat din gestiune prin contul de cheltuieli” acele facturi și a dedus TVA în mod corect, realizând venituri impozabile și colectând taxă pe valoarea adăugată, așa cum prevede art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea invocă și prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și susține că

a efectuat operațiunile economico-financiare de achiziție de bunuri, fapt dovedit prin consemnarea în documentele pe baza cărora s-au făcut înregistrările în contabilitate, respectiv facturi fiscale și note de recepție și constatare de diferențe întocmite pentru intrarea în gestiune și recepția bunurilor achiziționate. Deci condițiile legale prin care facturile fiscale înregistrate și invocate de inspectorii fiscali sunt considerate documente justificative au fost îndeplinite, iar concluzia inspectorilor fiscali este total eronată și nefondată.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, petenta susține că organele de inspecție fiscală au folosit în mod tendențios o argumentație legată de o presupusă situație la un moment dat a celor două societăți furnizoare ale petentei, care, după cum spun acestea, au fost verificate fiscal stabilindu-se diferențe de plată la bugetul de stat și pentru care a fost deschisă procedura de insolvență/faliment. Afirmă că evenimentele la care fac vorbire inspectorii fiscali sunt ulterioare datei în care au avut loc tranzacțiile comerciale dintre societate și cele două societăți furnizoare, achizițiile fiind făcute în anul 2012, iar verificările fiscale, după precizarea inspectorilor fiscali, având loc în anul 2015, declararea stării de insolvență/faliment a societăților în cauză, fiind în anii 2014 și 2017.

**Societatea X S.R.L. Iași** arată că a acționat cu bună credință, a făcut achiziții și vânzări de bunuri/servicii și nu avea de unde cunoaște o presupusă stare sau situație a furnizorilor săi și susține că organele de inspecție fiscală, pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA din facturile de achiziții, au făcut o interpretare eronată a prevederilor legale și nu au ținut seama de faptul că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte vizează condițiile de exercitare a acestuia.

Contestatoarea face și mențiunea că organele de inspecție fiscală nu neagă că aceasta a dobândit dreptul de proprietate asupra bunurilor achiziționate de la cei doi furnizori, inspectorii fiscali nepunând în discuție cerințele de fond și „sinceritatea” operațiunilor juridice enumerate anterior. Întregul raționament al inspectorilor fiscali vizează cerințele de formă și s-a construit în jurul constatării că, din cauza unor diferențe stabilite în urma unor verificări fiscale la cei doi furnizori ai petentei, precum și a declarării stării de insolvență/faliment a acestora, facturile emise anterior de către aceștia, și înregistrate în mod corect de către societate, nu au calitatea de document justificativ, fără a pune la îndoială nicio secundă că aceste operațiuni nu au avut loc.

Ori, câtă vreme în sarcina petentei nu s-a reținut niciun fel de implicare în presupusele situații ale celor doi furnizori și nici nu avea de unde cunoaște acele aspecte, nu pot fi considerate ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli, cu atât mai mult cu cât societatea a obținut venituri impozabile și a colectat TVA.

Petenta susține că toate aceste aspecte au fost deja clarificate în practică și că trebuie apelat la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, aceasta fiind singura instituție abilitată să interpreteze actele normative și principiile dreptului european, făcând trimitere la hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 13 februarie 2014 în afacerea C-18/13, Maks Pen EOOD, primită de către Curte la data de 14 ianuarie 2013, din partea Administrativen sad Sofia-grad din Bulgaria, în care Curtea a precizat că acordarea dreptului de deducere este un principiu fundamental al sistemului european de TVA, care în principiu, nu poate fi limitat. Concluzia Curții a fost că atâta timp cât nu se probează în mod obiectiv că un contribuabil știa sau ar fi trebuit să știe că ia parte la un mecanism fraudulos în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celorlalți participanți implicați în sistemul de TVA.

Astfel, Curtea, în speța amintită, a trasat într-un mod cât se poate de limpede granița dintre acordarea dreptului de deducere al TVA și refuzul recunoașterii dreptului de deducere al TVA, derivat dintr-o practică abuzivă. De altfel, Curtea nu a făcut altceva decât să își reconfirme jurisprudența constantă în acest domeniu, cum ar fi cauzele conturate în afacerile Halifax (cauza C-255/02), Axel Kittel (cauza C-439/04) și Recolta Recycling (C-440/04). Astfel, Curtea spune în mod expres că particularul trebuie să beneficieze de prezumția de bună-credință, revenind organelor fiscale sarcina probei faptului că aceștia, cu intenție directă, au luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective. Prin urmare, dreptul de deducere al acestuia trebuie protejat indiferent de comportamentul partenerului său, revenind Statului sarcina de a sancționa faptele respectivului partener.

De asemenea, invocă și Jurisprudența CJUE în cazurile C-396/98, Grundstockgemeinschaft SchloBstraBe GbR și Finanzamt Paderborn, par.36-40; C-37/95, par.19; C-110/94, Inzo și Belgia, care precizează că dreptul de deducere a TVA se exercită atât timp cât contribuabilul poate face cel puțin dovada intenției de a utiliza anumite bunuri/servicii achiziționate pentru desfășurarea de operațiuni care dau drept de deducere.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au stabilit pe bază de probe existența unei fraude sau cunoașterea de către petentă a existenței unei situații frauduloase, astfel că este nefondată respingerea dreptului de deducere a TVA care a fost achitată către furnizor. În acest sens, trebuie văzută jurisprudența CJUE, reprezentată de: Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (cu referire la art. 167, art. 168 lit.a), art. 178 lit.a), art.220 pct.I și art.226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată); Hotărârea din 6 septembrie 2012, pronunțată în cauza Gabor Toth (C-324/11); Hotărârea

din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05); Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemuhl, C-90/02.

Jurisprudența CJUE cu referire la dreptul de deducere a TVA conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi ar fi săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată în nereguli comise de emitentul facturii respective.

Totodată, trebuie avut în vedere și principiul neutralității TVA, în sensul în care taxa nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, în speța de față fiind evident că petenta a realizat activități cu conținut economic, respectiv că a achiziționat bunurile care erau necesare în vederea realizării obiectului său de activitate și obținerea de venituri impozabile.

Societatea susține că prin înregistrarea facturilor fiscale în contabilitate, înregistrarea achizițiilor și vânzărilor de bunuri/servicii, a făcut dovada că este un cumpărător de bună credință, bunurile au intrat în circuitul civil, respectând astfel dispozițiile art. 6 alin. (1) și (2), art. 11 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată, art. 21 alin. (1), alin. (2), alin. (4) lit. f), art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), lit. b), art. 155 din Legea nr. 571/2003, respectiv înregistrarea operațiunilor s-a făcut în termen legal; societatea a înregistrat intrările de bunuri în societate, conform prevederilor art. 11 din Legea nr. 82/1991; pentru înregistrarea în contabilitate a tranzacțiilor comerciale s-au folosit documente justificative, respectiv facturi fiscale, în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003. cu modificările și completările ulterioare, iar eventualele nereguli care ar fi fost constatate la furnizorii societății cad în sarcina acestora și nu în sarcina petentei, în acest context fiind dovedită îndeplinirea condițiilor de formă și de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Menționează faptul că societatea a fost declarată inactivă prin Decizia nr. X începând cu data de 15.06.2016, și a fost reactivată începând cu data de 28.10.2016, conform Deciziei de reactivare nr.X, aspect pe care organele de inspecție fiscală au „omis” să-l precizeze în raportul de inspecție fiscală.

Societatea invocă și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și afirmă că în situația de față, concluziile la care au ajuns inspectorii fiscali au avut la bază o motivație eronată, făcută în mod nefundamentat, fără indicarea elementelor relevante și a tuturor mijloacelor de probă, iar aceștia nu au motivat în fapt cum au ajuns la aceste concluzii.

De asemenea, susține că se poate observa că neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de Slei, nu a fost justificată, deoarece atât petenta cât și societățile furnizoare erau persoane impozabile la momentul tranzacțiilor, cheltuielile au fost efectuate cert pentru operațiunile taxabile derulate de societate și au avut la bază facturile primite, care conțin

toate elementele obligatorii prevăzute de legislația în vigoare. Mai mult decât atât, refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA s-a făcut cu încălcarea jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, deoarece organele fiscale nu au dovedit în nici un fel că acest drept ar fi fost invocat în mod fraudulos sau abuziv.

În concluzie, petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au procedat corect, interpretând legislația în materie în mod eronat, superficial și tendențios, precum și cu încălcarea prevederilor Jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și solicită anularea parțială a Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, în sensul anulării debitelor suplimentare de plată privind impozitul pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

**II. Urmarea inspecției fiscale efectuate la Societatea X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X prin care s-au stabilit diferențe suplimentare în sumă totală de S lei, din care petenta contestă suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

Inspecția fiscală efectuată la **Societatea X S.R.L. Iași**, a vizat perioada 01.01.2012-31.12.2014 pentru impozitul pe profit și 01.01.2012-15.06.2016 pentru TVA.

În urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia un impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, ca urmare a respingerii la deducere a TVA și a cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri în sumă de S lei de la S.C. X S.R.L. Iași și S.C.XS.R.L. Iași, pe motiv că petenta nu a făcut dovada cu documente justificative că operațiunile sunt reale și în interesul activității desfășurate.

**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:

***Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată***

***aferență achizițiilor efectuate de societatea contestată de la Societatea X S.R.L. Iași și Societatea X S.R.L. Iași, pe considerentul că facturile emise de furnizori nu reflectă operațiuni reale, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că beneficiarul știa sau ar fi trebuit să știe că este implicat într-o fraudă.***

***În fapt,*** în urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un **impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei**, ca urmare a respingerii la deducere a TVA și a cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri în sumă de S lei de la Societatea X S.R.L. Iași și Societatea X S.R.L. Iași, pe motiv că petenta nu a făcut dovada cu documente justificative că operațiunile sunt reale și în interesul activității desfășurate.

Urmare a verificării documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate în contabilitate și a declarațiilor depuse, organele de inspecție fiscală au constatat că **Societatea X S.R.L. Iași**, în perioada 01.01.2012-31.12.2012, a înregistrat în evidența contabilă achiziții în sumă de S lei, conform facturilor emise de:

**-Societatea X S.R.L. Iași** - CUI X (administrator X și asociați X și X), un număr de 4 facturi, reprezentând contravaloare balast, piatră, nisip, plasă sudată și ciment, în sumă de S lei (bază impozabilă).

Pentru acest contribuabil s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței împotriva debitoarei prin Încheierea nr. X, pronunțată de Tribunalul Iași- Secția II Civilă Faliment în dosarul nr. X.

Societatea a fost verificată fiscal pe linie de TVA până la 31.10.2014 și impozit pe profit până la 30.09.2014, prin Raportul de inspecție fiscală nr. X, fiind emisă Decizia de impunere nr. X prin care s-au stabilit următoarele: TVA suplimentar de plată în sumă de S lei și impozit suplimentar de plată în sumă de S lei.

**-Societatea X S.R.L. Iași** - CUI X (asociați X și X), un număr de 7 facturi, în sumă de S lei (bază impozabilă).

Societatea a fost verificată fiscal pe linie de TVA până la 31.05.2015 și impozit pe profit până la 31.12.2014, fiind emisă Decizia de impunere nr. X și Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC X, prin care s-au stabilit următoarele: TVA suplimentar de plată în sumă de S lei și impozit suplimentar de plată în sumă de S lei.

Din acest raport de inspecție fiscală rezultă că Societatea X S.R.L. Iași a înregistrat în evidența contabilă în anul 2012 cheltuieli deductibile pentru care deține documente în copie, nereconstituite, emise de: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. XS.R.L., S.C. XS.R.L., S.C. PX S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. SX S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. CLC X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., fără a deține și alte documente care să justifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor înscrise: (avize de expediție, rapoarte de încărcare, declarații de conformitate pentru achizițiile de materii prime: balast, sort, piatră spartă,



materiale de construcții, fier beton, oțel beton, etc., în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată), fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că pentru achizițiile menționate, persoana impozabilă nu a fost în măsură să prezinte facturile de achiziție în original, împreună cu alte documente care să justifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor efectuate, respectiv: avize de expediție, rapoarte de încărcare, declarații de conformitate pentru achizițiile de materii prime: balast, sort, piatră spartă, materiale de construcții, fier beton, oțel beton, organele de inspecție fiscală au constatat că există suspiciunea ca tranzacțiile înregistrate în evidența contabilă sunt nereale în condițiile unui comportament economic normal (având în vedere și faptul că aceste operațiuni nu sunt declarate de furnizorii menționați anterior în declarațiile informative 394).

De asemenea, pentru Societatea X S.R.L. Iași:

- este deschisă procedura falimentului începând cu 25.01.2017;
- are cazier fiscal;
- nu are puncte de lucru declarate la organul fiscal teritorial.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că **Societatea X S.R.L. Iași** a înregistrat/descărcat din gestiune prin contul de cheltuieli facturile fiscale menționate mai sus în anul 2012.

Prin investigarea fiscală a furnizorilor (SocietateaXS.R.L. Iași și Societatea X S.R.L. Iași), situați în amonte de **Societatea X S.R.L. Iași**, s-a constatat că persoanele juridice menționate, în perioada 01.01.2012-31.12.2012:

-au principali furnizori:

a) pentru Societatea X S.R.L. Iași: Societatea X S.R.L. Iași - CUI X, **Societatea X S.R.L. X, jud. Iași** - CUI X, S.C. X S.R.L. - CUI X pentru Societatea X S.R.L. Iași: SocietateaXS.R.L. Iași - CUI X

-au efectuat achiziții de la societăți cu un compartiment fiscal inadecvat, în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală;

-cu privire la datele de identificare ale autovehiculelor și ale conducătorilor auto care au realizat transportul de bunurilor achiziționate, în ceea ce privește furnizorii, transportul de mărfuri s-a efectuat cu mașini de ocazie, numărul de circulație și conducătorul auto nu pot fi precizate.

-în realitate, societățile în cauză nu au o activitate reală, iar sediul lor este la adresa de domiciliu a administratorilor, nu dețin puncte de lucru, nu dețin stocuri de marfă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de S lei nu sunt deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal

cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care au stabilit suplimentar impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

De asemenea, au constatat că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, drept pentru care au respins la deducere TVA în sumă de **S lei** aferentă acestor facturi.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 21 alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**“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;”**

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.145 alin.(2) lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

**a) operațiuni taxabile”**

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, la art.146 alin.(1) din același act normativ este menționat:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la Societatea X S.R.L. și Societatea X S.R.L., pe considerentul că, deși au fost prezentate facturi, note de recepție și constatare de diferențe și jurnale de cumpărări, documentele emise și înregistrate în evidența contabilă de petentă nu reflectă operațiuni reale.

Se reține faptul că constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază investigarea fiscală a furnizorilor (SocietateaXS.R.L. Iași și Societatea X S.R.L. Iași), situați în amonte de **Societatea X S.R.L. Iași**, din care au reieșit, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012, următoarele:

-au principali furnizori:

a)pentru SocietateaXS.R.L. Iași: Societatea X S.R.L. Iași - CUI X, **Societatea X S.R.L. X, jud. Iași** - CUI X, S.C. XS.R.L. - CUI X;

b)pentru Societatea X S.R.L. Iași: SocietateaXS.R.L. Iași - CUI X  
-au efectuat achiziții de la societăți cu un compartiment fiscal inadecvat, în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală;

-cu privire la datele de identificare ale autovehiculelor și ale conducătorilor auto care au realizat transportul de bunurilor achiziționate, în ceea ce privește furnizorii, transportul de mărfuri s-a efectuat cu mașini de ocazie, numărul de circulație și conducătorul auto nu pot fi precizate.

-în realitate, societățile în cauză nu au o activitate reală, iar sediul lor este la adresa de domiciliu a administratorilor, nu dețin puncte de lucru, nu dețin stocuri de marfă.

În plus, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, Societatea X S.R.L. Iași a înregistrat în evidența contabilă în anul 2012 cheltuieli deductibile pentru care deține documente în copie, nereconstituite, emise de: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. XS.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., fără a deține și alte documente care să justifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor înscrise: (avize de expediție, rapoarte de

încărcare, declarații de conformitate pentru achizițiile de materii prime: balast, sort, piatră spartă, materiale de construcții, fier beton, oțel beton, etc.

Având în vedere cele de mai sus, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, prin adresa nr.X, să precizeze stadiul soluționării Sesizării penale nr.X. Urmare acestei solicitări, prin adresa nr.X din data de 23.10.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași ne transmite că dosarul penal nr.X se află în lucru la organele de cercetare penală din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Pornind de la constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia petenta nu a făcut dovada cu documente justificative că operațiunile sunt reale și în interesul activității desfășurate și având în vedere că prin contestația formulată petenta invocă și deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie de taxă pe valoarea adăugată, analizând documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că petenta deține facturile de achiziție și că acestea au fost emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Totodată, în materia taxei pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, pe care România s-a obligat să o respecte prin Tratatul de Aderare.

Astfel, în speță se reține cauza C – 255/02 Halifax, prin care Curtea de Justiție a Uniunii Europene, a statuat că **„Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, fapt ce revine instanței de trimitere să îl verifice.”**

Tranzacțiile de tipul celor în cauză în acțiunea principală constituie livrări de bunuri sau servicii și o activitate economică în sensul art. 2 alin.(1), art. 4 alin.(1) și alin.(2), art. 5 alin.(1) și art. 6 alin.(1) din a șasea directivă, cu condiția ca acestea să îndeplinească criteriile obiective pe care se bazează aceste noțiuni, chiar dacă sunt efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, fără niciun alt obiectiv.

Astfel, a șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune oricărui drept al unei persoane impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în cazul în care operațiunile din care provine acest drept constituie o practică abuzivă.

Prin urmare, se reține că prin Decizia în cazul C-255/02 Halifax & Others, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că **„o operațiune are ca scop să aducă un avantaj:**

**-atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;**

**-tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;**

**-orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în prezența acestui artificiu va fi restabilită.”**

Având în vedere calitatea de membru al Uniunii Europene, România și-a asumat obligația ca, de la data aderării să respecte jurisprudența Curții Europene de Justiție, conform Tratatului de aderare.

Astfel, la art.2 din Actul privind condițiile aderării, anexat la Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr.157/2005, se prevede că **„de la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții sunt obligatorii pentru România (...) și se aplică în acest stat în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act”.**

Totodată, o persoană impozabilă care a știut sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie privită, din perspectiva celei de-a Șasea Directive, ca participant la acea fraudă, indiferent dacă a profitat sau nu de pe urma revânzării bunurilor. Aceasta se întâmplă deoarece într-o astfel de situație, persoana impozabilă ajută pe autorii fraudei și devine complice.

Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea a arătat că revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească, corespunzător cu cerințele legale, elementele obiective care permit să se concluzioneze ca persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări (a se vedea hotărârile pronunțate în cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C484/03 Bond House

Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexate C80/11 și C-142/11 Mahageben si Peter David).

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

-furnizorul petentei, Societatea X S.R.L. Iași, a înregistrat în evidența contabilă în anul 2012 cheltuieli deductibile pentru care deține documente în copie, nereconstituite, emise de mai multe societăți, fără a deține și alte documente care să justifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor înscrise: (avize de expediție, rapoarte de încărcare, declarații de conformitate pentru achizițiile de materii prime: balast, sort, piatră spartă, materiale de construcții, fier beton, oțel beton, etc.);

-furnizorii Societății X S.R.L. Iași nu au declarat livrările către această societate în declarațiile informative 394;

-Societatea X S.R.L. Iași are ca principali furnizori pe: Societatea X S.R.L. Iași, **Societatea X S.R.L. Iași** și Societatea X S.R.L., în timp ce Societatea X S.R.L. Iași are ca principal furnizor pe Societatea X S.R.L. Iași. Așadar, din acest grup fac parte următoarele societăți: Societatea X S.R.L. Iași, Societatea X S.R.L. Iași, **Societatea X S.R.L. Iași** și Societatea X S.R.L., care sunt și furnizori și beneficiari în operațiunile derulate între ele;

-domnul X, administrator al petentei, și doamna X, contabil al societății, aveau cunoștință de situația furnizorilor săi. Astfel:

- doamna X are calitatea de contabil și persoană împuternicită pentru utilizarea certificatului digital calificat atât la SocietateaXS.R.L., cât și la Societatea X S.R.L.;
- doamna X este persoana care a completat facturile de livrare emise de Societatea X S.R.L. către **Societatea X S.R.L.**, acest fapt fiind confirmat verbal în fața organelor de inspecție fiscală;
- doamna X este persoana care a completat facturile de livrare emise de Societatea X S.R.L. către Societatea **X S.R.L.**, fiind persoana desemnată pentru completarea acestora (ex: factura fiscală seria ATC-F nr.X).

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au demonstrat prin toate mijloacele că petenta știa sau ar fi trebuit să știe că este implicată într-o fraudă, astfel că aceasta nu are dreptul de deducere a cheltuielilor și nici a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile aferente achizițiilor de bunuri în sumă de S lei și că nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va

respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.R.L. Iași** pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **Societatea X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- IS X, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

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