



## DECIZIA NR.10362/18.07.2019

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. D** înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
X sub nr. .2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
sub nr. .2016 și reînregistrată sub nr. .2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de **S.C. D**, având J.../2014, CUI RO ..., reprezentată prin avocat D, în baza împuternicirii avocațiale seria ..., având domiciliul procedural la Cabinet de Avocat D, str. ..., prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, prin care se solicită reluarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, întrucât în cauza penală s-a pronunțat Parchetul de pe lângă Tribunalul X prin Ordonanța nr. ./2019 din data de ...2019, rămasă definitivă, anexând în acest sens ordonanțele emise de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în dosarul .../2016, însoțite de Referatul cu propunere de clasare întocmit în cauză de către organul de poliție delegat de către procurorul de caz din cadrul unității de Parchet menționată mai sus.

**S.C. D.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2016.

Obiectul contestației îl reprezintă suma de **S lei**, reprezentând:

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

Prin **Decizia nr. .2016**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, **a dispus suspendarea** soluționării contestației formulate de **S.C. D.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2016, cu privire la suma **S lei**, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei,

Întrucât pentru această sumă, în dosarul penal nr. .../2016 înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul X se fac cercetări, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

**Prin Ordonanța de clasare din data de .2018** dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în dosarul penal ./2016 **se dispune clasarea cauzei** având ca obiect săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prev. și ped. de art. 9 al. 1 lit. c din Legea 241/2005 cu apl. art. 35 al. 1 Cod penal.

**Prin Ordonanța nr. .../2019 din ...2019** dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X **se dispune respingerea ca neîntemeiată a plângerii formulată de** petenta Administrația Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, **împotriva ordonanței de clasare nr. .../2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X.**

Prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor **pct. 10.2 și pct. 10.3** 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic să precizeze dacă ordonanțele date în dosarul penal nr. ./2016 (nr. .../2016 din ..2018 și nr. .../2019 din ....2019) ale Parchetului de pe lângă Tribunalul X sunt definitive și se poate relua soluționarea cauzei.

Prin adresa .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor **pct. 10.4 și pct. 10.5** 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Inspecție fiscală, să precizeze **care este punctul său de vedere cu privire la legalitatea stabilirii TVA în sumă de S lei și a impozitului pe profit în sumă de S lei** în sarcina **S.C. D. , ținând cont de argumentele prezentate în ordonanțele date în dosarul .../2016.**

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019 și nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic răspunde că împotriva Ordonanței nr. .../2016/. instituția a formulat plângere cu adresa nr. .2019, aceasta nefiind soluționată până în prezent și anexează plângerea în cauză.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală ne comunică faptul că propune respingerea contestației ca neîntemeiată, nemotivată, întrucât în mod legal au stabilit suplimentar baza impozabilă, conform celor prezentate în raportul de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Întrucât la dosarul cauzei se află și Ordonanța nr. ./2019 din ...2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, transmisă Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic cu adresa nr. .2019 și

asupra căreia această instituție nu s-a pronunțat dacă este definitivă și se poate relua soluționarea cauzei, prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, revine asupra adresei nr. .2019 și solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic să se pronunțe asupra acestei ordonanțe dacă este definitivă și se poate relua soluționarea cauzei.

De asemenea, prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor **pct. 10.2 și pct. 10.3** 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Inspecție fiscală, să precizeze dacă Ordonanța nr. /2019 din .2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, este definitivă și se poate relua soluționarea cauzei.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală ne comunică faptul că Parchetul de pe lângă Tribunalul X nu a comunicat Administrației Județene a Finanțelor Publice X Ordonanța nr. /2019 din .2019, precum și faptul că, prin adresa nr. .2019 s-a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău să i se comunice cea ordonanță, pentru a analiza soluția dată și a formula plângere la judecătorul de cameră preliminară de la instanța competentă.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală revine asupra adresei transmisă anterior nr. .2019 și aduce la cunoștință că soluția dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, prin Ordonanța nr. ./2019 din ..2019, a rămas definitivă în sistemul căilor de atac, motiv pentru care contestația poate fi pusă pe rol și soluționată.

Având în vedere că motivul care a determinat suspendarea a încetat, în sensul că Parchetul de pe lângă Tribunalul X s-a pronunțat prin Ordonanța nr. .../2019 din ...2019, definitivă, în cazul **S.C. D.**, urmează să reluăm procedura de soluționare a contestației și să ne pronunțăm pe fondul cauzei.

**I. S.C. D. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F .2016 cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, motivând în susținere următoarele:**

Prin contestația formulată, societatea consideră că aprecierile și concluziile organelor de inspecție fiscală, deși incriminează în mod direct activitatea societății, se bazează în proporție covârșitoare pe analiza documentelor și comportamentul fiscal al partenerilor săi, cu toate că, legal, în acord și cu practica Curții Europene de Justiție, statutul fiscal al unui agent economic trebuie raportat întotdeauna la propriul său comportament.

Contestatoarea menționează că organele de inspecție fiscală, în exercitarea, peste lege, a dreptului de apreciere, au ales cu precădere informații obținute din surse indirecte, care nu vizau în niciun fel **S.C. D** în detrimentul informațiilor directe pe care le-au avut la îndemână și care reies lesne din actele puse la dispoziție de către aceasta.

Această stare de lucruri arată că organele de inspecție fiscală au dat dovadă de rea-credință în exercitarea dreptului de apreciere, exercitând această prerogativă în cu totul alt scop decât stabilirea situației de fapt reale fiscale a societății. Astfel, inspectorii au ajuns la concluzia că anumite tranzacții nu sunt reale și nu au acordat drept de deductibilitate cheltuielilor și TVA-ului aferent acestora, pentru anul 2014 și 2015. Furnizorii avuți în vedere în acest context sunt S.C. A , S.C. G și S.C. V

Contestatarea arată că în scopul efectuării inspecției fiscale au fost întreprinse demersuri pentru verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției și altor contribuabili care sunt relevante din punct de vedere fiscal, precizând însă că, pornind de la motivul pentru care au fost analizate tranzacțiile societății (aparitia unor diferențe în declararea unor sume și achizițiile declarate pe lanțul comercial), impunerea obligațiilor fiscale suplimentare societății contestatoare este cu atât mai nelegală cu cât diferențele în discuție au fost constatate la furnizorii furnizorilor **S.C. D** cu care aceasta nu a avut relații contractuale directe.

Contestatarea învederează că organele de inspecție fiscală au verificat lanțurile comerciale indirecte de aprovizionare ale **S.C. D** situate în amonte față de furnizorii direcți ai acesteia, fiind luate în calcul trei surse de informare:

- ▶ declarațiile depuse de participanții la lanțurile comerciale de la ultimul palier (terț față de tranzacțiile comerciale ale petentei), acolo unde apar și cele mai multe diferențe în sensul nerecunoașterii livrărilor acestora către palierul următor de tranzacționare;

- ▶ acte de control ce conțin informații din documente referitoare la furnizorii de pe palierul de jos de tranzacționare în care societatea **S.C. D** nu are niciun fel de implicații nici de fapt și nici în drept;

- ▶ informații și documente transmise de unii participanți la lanțurile comerciale, ce constau în e-mailuri ale acestora, transmise organului de inspecție fiscală, prin care nu recunosc livrările către unii parteneri, indicând posibilitatea unui furt de identitate pentru care au depus plângere penală.

Contestatarea menționează că, în justificarea neacordării dreptului de deductibilitate a cheltuielilor și TVA, organele de inspecție fiscală invocă Jurisprudența europeană și o interpretează după bunul lor plac, relevantă

fiind, așa cum se precizează în raport, în cazul **S.C. D** speța C-255/02, "se opune dreptului contribuabilului de a deduce TVA achitată în amonte dacă operațiunile pe care se întemeiază acest drept sunt aferente unei practici abuzive. Constatarea existenței unei practici abuzive presupune ca operațiunile în cauză să urmărească obținerea de avantaje fiscale în contradicție cu legislația comunitară în materie. Curtea a statuat că trebuie să rezulte din elemente obiective că operațiunile în cauză au ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal."

Precizează faptul că, Curtea Europeană de Justiție a statuat însă în speța citată despre TVA-ul achitat în amonte de contribuabil către furnizorii săi direcți, iar practica abuzivă trebuie dovedită pe această relație și nu pe lanțuri de tranzacționare.

Consideră că mult mai relevantă în speța de față este Decizia Curtii de Justiție a Uniunii Europene din cauza C-277/2014, în care aceeași instanță a decis în sensul că nu poate fi negat dreptul de deductibilitate a unor cheltuieli efectuate de un contribuabil pentru faptul că partenerul său comercial ar avea un comportament fiscal inadecvat.

Contestatară consemnează că nu înțelege care sunt avantajele fiscale de care ar fi beneficiat, în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală consemnează că "societatea D. la 30.09.2015 înregistra potrivit datelor din bilanțul de verificare un TVA de recuperat de S lei iar la 31.12.2014 un TVA de recuperat de S lei, taxa ce provine din înregistrarea de facturi de achiziție [...]", precizând că la 31.12.2015 a înregistrat TVA de recuperat în sumă de S lei.

Privitor la relația cu furnizorii direcți, petenta arată că organele de inspecție fiscală rețin fără temei consecutivitatea facturilor, rezultând calitatea de unic client pentru furnizorul respectiv ca fiind o suspiciune.

Contestatară învederează existența a 4 controale care au avut ca principal obiectiv verificarea realității și identificarea surselor de proveniență despre activitatea societății afiliate S.C.P și nu activitatea **S.C. D.** descriind numărul secvențial al facturilor emise de **S.C. D** către persoana afiliată S.C. P (nr. factura de la 1- la nr.8, de la nr.10- la nr.15, de la nr.17- la nr.31), învederând că relația cu societatea afiliată S.C. P este o rezultată a unei strategii de cooperare și dezvoltare, urmărind obiective comune pe piața pieilor de animale, iar Compartimentul Prețuri de transfer nu au identificat vreo situație de risc asociat prețurilor de transfer dintre cele două societăți afiliate.

Contestatară menționează că prin felul în care a fost realizată inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale dovedind parțialitate, nu au analizat toate aspectele relevante apreciind în final că au dat dovadă de rea-credință în elaborarea stării de fapt fiscale a **S.C. D.** Singurele justificări invocate sunt lipsa fondului economic al tranzacțiilor invocate undeva, cândva, pe palierele de jos ale lanțurilor de tranzacționare, în ciuda evidențelor existenței fondului economic și juridic al relațiilor directe care privesc societatea **S.C. D.** așa cum sunt prezentate în această contestație.

Contestatară consemnează că *"Un aspect deosebit de grav, prin care apreciem că buna credință a organelor de inspecție fiscală se prezumă, este prezentarea în raportul de inspecție fiscală la pag. 41, citez "La încheierea inspecției fiscale parțiale, organele de control au prezentat contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală care conține constatările și consecințele fiscale, potrivit înștiințării înregistrată la IF X sub nr. .2015 și la contribuabil sub nr. .2016, că pe data de .2016, ora 10 va avea loc discuția finală cu privire la constatările inspecției fiscale [ . . ]."*

*În realitate, discuția nu a avut loc în data de .2016 și nici nu avea cum să aibă loc în acea dată deoarece am fost plecat de dimineață, toată ziua la o înmormântare la Iași. Nici înștiințarea nu s-a produs în data de 2015, deși am fost în acea zi la A.J.F.P. - A.I.F. X pentru a solicita returnarea evidenței contabile...",* precizând că Proiectul de raport de inspecție fiscală și discuția finală pe baza acestuia au avut loc luni, 2016, scopul organelor de inspecție fiscală fiind de împiedicare a formulării punctului de vedere argumentat.

Pentru motivele expuse, **S.C. D.** solicită admiterea contestației și revocarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. .2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2016.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală, urmare inspecției fiscale parțiale, efectuată la S.C. D asupra modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile, ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile microîntreprinderii și impozit pe profit datorat de persoane juridice române în perioada 08.01.2014 - 30.09.2015, potrivit avizului de inspecție fiscală nr. .2016, au constatat următoarele:**

În perioada 08.01.2014 -30.09.2015, **S.C. D** a desfășurat activitatea de achiziții de piei de bovine printr-un sistem de achiziții directe de la populație, utilizând documentul „borderou de achiziții” și prin achiziții din România, având ca principali furnizori: S.C. G , S.C. A , S.C. V , S.C. L , S.C. C , A.C.

În anul 2014, s-au înregistrat achiziții în cantitate de S kg piei de bovine, în valoare de S lei, exclusiv TVA, din care de la persoane fizice - pe bază de borderou de achiziție - S kg, în valoare exclusiv TVA de S lei și S kg, în valoare de S lei, exclusiv TVA, de la persoane juridice.

În anul 2014, s-au înregistrat livrări în cantitate de S kg piei de bovine, în valoare de S lei, exclusiv TVA, către S.C. P societate afiliată, în cantitate de S kg, în valoare de S lei, fără TVA și în cantitate de S kg. în valoare de S lei, fără TVA, livrate intracomunitar către contribuabili

înregistrați în Italia, coduri VIES valide: JH , S S.p.a IT .., B. S.p.a. IT ..., C.S.p.a. IT ...

În anul 2015, s-au înregistrat achiziții în cantitate de S kg piei de bovine, în valoare de S lei, fără TVA, din care de la persoane fizice - pe bază de borderou de achiziție - S kg. în valoare de S lei, fără TVA și S kg, în valoare de S lei, fără TVA, de la persoane juridice.

În anul 2015, s-au înregistrat livrări în cantitate de S kg piei de bovine, în valoare de S lei, fără TVA, către S.C. P (societate afiliată), în cantitate de S kg, în valoare de S lei, fără TVA și în cantitate de S kg. în valoare de S lei, fără TVA, livrate intracomunitar către contribuabili înregistrați în Italia: JH , S S.p.a IT .., B. S.p.a. IT ..., C.S.p.a. IT ..., coduri VIES valide.

Având în vedere că prin diagramele de legături "c-lynx" și din declarațiile informative D 394, depuse de contribuabilul verificat și contribuabilii cu care a avut raporturi economice sau juridice s-au constatat diferențe în ceea ce privește sumele declarate ca achiziții și livrări, și că în unele situații, achizițiile declarate pe lanțul comercial care are pe **S.C. D** ca beneficiar final, nu sunt confirmate prin livrări declarate de unii contribuabili, s-au întreprins demersuri pentru verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției și/sau altor contribuabili, relevante din punct de vedere fiscal, astfel încât organele de inspecție fiscală potrivit dreptului conferit de prevederile art. 113, alin. (2), lit. d), art. 14, alin. (2), art. 15, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să aprecieze în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au verificat lanțurile comerciale de aprovizionare ale **S.C. D** avându-se în vedere ca mijloace probante, declarațiile depuse de participanții la lanțurile comerciale, acte de control întocmite de organele de control, informații și documente transmise de unii participanți la lanțurile comerciale, constatându-se următoarele aspecte:

**Pentru anul 2014**, potrivit diagramelor de legături "c-Lynx", și a declarațiilor informative D 394, **S.C. D.** a declarat achiziții de bunuri după cum urmează:

1) de la S.C. A achiziții în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei. Furnizorul S.C. A declară livrări către **S.C. D** în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, fără diferențe;

2) de la S.C. G , achiziții în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei. Furnizorul S.C. G declară livrări către **S.C. D.** în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, fără diferențe;

3) de la S.C. V achiziții în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei. Furnizorul S.C. V declară livrări către **S.C. D** în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, cu diferențe.

Pentru verificarea provenienței achizițiilor înregistrate de **S.C. D**, s-a analizat circuitul tranzacțiilor declarate de furnizorii celor trei contribuabili menționați, solicitându-se informații de la partenerii identificați, potrivit art. 58, alin. (1) din Legea 207/2015, privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se următoarele:

Pentru achizițiile de la cei trei furnizori, **S.C. D** deține facturi de achiziție și contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect vânzarea-cumpărarea de piei de bovine și ovine conservate prin sărare, respectiv:

\* contractul de vânzare-cumpărare nr. .2014 încheiat cu S.C. A, reprezentată de dl. D, în calitate de vânzător,

\* contractul de vânzare-cumpărare nr. .2014 încheiat cu S.C. G reprezentată de S, în calitate de vânzător;

\* contractul de vânzare-cumpărare nr. .2014 încheiat cu S.C. V reprezentată de G, în calitate de vânzător.

În toate contractele comerciale, **S.C. D** este reprezentată de dl. , în calitate de cumpărător.

Contractele comerciale menționează la art. 5, ca modalitate și condiție de plată, prin ordin de plată, fie prin instrumente de plată legal valabile și agreeate de vânzător. Decontarea achizițiilor înregistrate în evidența contabilă s-a efectuat atât prin numerar, pentru facturile sub 5.000 lei, ordine de plată cât și prin intermediul unor bilete la ordin girate. Biletele la ordin regăsite în evidența contabilă sunt fotocopii emise de S.C. P, către **S.C. D**, aceasta din urmă girându-le către furnizorul său, S.C. G

Conform clauzelor contractuale, transportul bunurilor (art. 8) este în sarcina cumpărătorului, **S.C. D**, însă organele de inspecție fiscală, potrivit avizelor de însoțire a mărfii și a facturilor, au constatat că transporturile au fost efectuate cu autovehicole aparținând **S.C. D** și unor terți, toate fiind din grupa de autovehicole rutiere de marfă, categoria "utilitare".

Pe Avizele de însoțire a mărfii se menționează ca delegați, pe A, administrator al **S.C. D**. D (S.C. A) și S (S.C. G).

Conform clauzelor contractuale, (art. 7- Garanții), se menționează: "*Calitatea mărfii trebuie să corespundă normelor sanitare veterinare în vigoare atestată prin documente însoțitoare*".

Prin întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de .2016, s-a solicitat administratorului societății prezentarea documentelor invocate în contractul comercial de vânzare - cumpărare nr. .2014 încheiat cu S.C. A. Răspunsul a fost: "*Documentele solicitate au fost prezentate azi 2016, cu mențiunea ca cele din 2014 nu le gasesc deoarece in oct.2014 am avut un control de la DSV si nu stiu unde le-am pus*".

**S.C. D** a prezentat documente de mișcare și certificate sanitare veterinare aferente activității din anul 2015.

Potrivit Procesului verbal întocmit de D.R.A.F. 1 Suceava, nr. .2015, nici la acest control nu au fost prezentate aceste documente: "... *facturile având ca furnizor societățile menționate mai sus nu au anexate documentele obligatorii, respectiv Certificatul sanitar veterinar pentru subprodusele animale care nu sunt destinate consumului uman și nici*



*Documentelul de mișcare a subproduselor animale ce nu sunt destinate consumului uman, prevăzute de ... Ordinul 80 din 29 august 2005 pentru aprobarea Normei sanitare veterinare și pentru siguranța alimentelor privind stabilirea documentelor și evidențelor veterinare necesare în cadrul activității de neutralizare a deșeurilor de origine animală... rezultand că astfel nu se face dovada originii pieilor de bovină, proveniența legală (abatorul la care au fost sacrificate animalele de la care provin pieile), a depozitării și transportul efectiv a acestor produse”.*

Din analiza tranzacțiilor declarate de furnizorii celor trei contribuabili menționați s-a constatat:

### **1. S.C. A :**

Potrivit aplicației INFOPC- detalii contribuabili, S.C. Al a declarat ca activitate principală cât și ca activitate din ultimul bilanț ”Comerț cu ridicata al îmbrăcăminte și încălțăminte”, CAEN 4642.

Potrivit aplicației “c-linx” S.C. A declară pentru 2014, achiziții de la S.C. A și de la S.C. I .

#### **1.1) palier I de tranzacționare S.C. A → S.C. A :**

S.C. A declară achiziții de la S.C. A , în sumă de S lei – baza, iar S.C. A a declarat livrări în sumă de S lei - baza, fără diferență.

**palier II de tranzacționare:** S.C. A → S.C. F , S.C. A → S.C. E , S.C. A → S.C. M , după cum urmează:

**1.1.1)** S.C. A a declarat potrivit aceleiași aplicații, achiziții în sumă de S lei, de la S.C. F , dar S.C. F nu a declarat livrări către S.C. A .

Organele de inspecție fiscală au contactat telefonic contribuabilul S.C. F pentru confirmarea documentară a livrărilor. Acesta a transmis de pe adresa de e-mail “office@....ro adresa nr. .2016, următorul răspuns: ”*societatea noastră nu a desfășurat și nu desfășoară nici în prezent nici un fel de operațiuni economice sau de altă natură cu numita S.C. A ”.*

**1.1.2)** S.C. A a declarat prin aceeași aplicație, achiziții în sumă de S lei, de la S.C. S, dar S.C. E nu a declarat livrări către S.C. A contribuabil ce depune declarațiile informative D 394 din care rezultă TVA colectat în sumă de S lei ce nu corespunde cu TVA-ul colectat prin deconturile de TVA.

Astfel, S.C. El a depus deconturi TVA pentru trim. I, II, III, IV 2014, în care se menționează TVA colectată în sumă de S lei ( T1-0 lei, T2-S lei, T3-S lei, T4- 0 lei) și TVA dedusă în sumă de S lei. Din aceste date se constată că TVA colectată din deconturile TVA este mult mai mică decât TVA colectată din D394 și mult mai mică decât TVA dedusă de beneficiarul S.C. A

Acest aspect coroborat cu nedeclararea prin D394 de livrări către S.C. A conduce la concluzia că prin modul de declarare al furnizorului S.C. El nu s-a colectat taxa pentru eventuale livrări către S.C. A și astfel, nu au fost asigurate condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, care condiționează deducerea taxei la beneficiarul imediat S.C. A și crează aparența de legalitate privind deducerea taxei pentru ceilalți participanți la lanțul comercial, până **S.C. D**

Potrivit aplicației “ INFOPC”, S.C. E are ca obiect principal de activitate (și din ultimul bilanț), declarat:” Fabricarea betonului:, CAEN 2363.

**1.1.3)** S.C. A a declarat prin aceeași aplicație, achiziții în sumă de S lei, de la S.C. M, dar S.C. Me nu a declarat livrări către S.C. A

Potrivit declarațiilor depuse de S.C. M , rezultă următoarele:

Pentru lunile iunie, septembrie, decembrie 2014, perioade în care S.C. A a declarat achiziții de la S.C. A , furnizorul acesteia, S.C. M , conform declarațiilor depuse, D 394, a declarat livrări în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, fără menționarea S.C. A ca și client, iar prin D 300, a declarat livrări, în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, mai mici decât sumele declarate prin D394.

Aceste aspecte, conduc la concluzia că prin necolectarea de TVA, prin decontul de TVA, la nivelul TVA colectată din D 394, nu s-au asigurat condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, care ar fi permis - în mod necesar - deducerea tva de către beneficiarul S.C. A transmisă pe lanțul comercial prin S.C. A , la **S.C. D.**

**1.2)palier I de tranzaționare S.C. I → S.C. A :**

S.C. A declară achiziții de la S.C. I în sumă de S lei, iar S.C. I a declarat livrări în sumă de S lei, fără diferență.

**1.2.1)** S.C. I a declarat prin aceeași aplicație, achiziții în sumă de S lei, de la S.C. M , dar S.C. M nu a declarat livrări către S.C. I .

Potrivit aplicației INFOPC, S.C. I s-a înființat în luna iunie 2014, și s-a înregistrat în scopuri de TVA de la 01.12.2014.

Din verificarea modului de declarare al TVA prin decontul de TVA și declarația informativă D 394 depusă de S.C. I pe luna decembrie 2014, s-a declarat TVA colectată în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei.

Prin D 394, S.C. I a declarat achiziții în sumă de S lei cu TVA de S lei, de la S.C. M care este singurul furnizor, și a declarat livrări în sumă de S lei cu TVA de S lei, către diferiți contribuabili.

Acest aspect conduce la concluzia că prin necolectarea de TVA la nivelul S.C. M pentru livrări către S.C. I , nu s-au asigurat condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, care ar fi permis - în mod necesar - deducerea tva de către beneficiarul S.C. I transmisă pe lanțul comercial prin S.C. Al , la **S.C. D .**

Organele de inspecție fiscală au contactat S.C. M solicitându-i confirmarea relațiilor comerciale cu S.C. I .

Contribuabilul a trimis (“e-mail”) la data de .2016, adresa .2016, în care menționează: *”S.C. I având CUI nu a avut niciodată o relație comercială sau de altă natură cu societatea noastră”*. Totodată a trimis și Procesul verbal din data de .2015 întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Y, care a avut ca obiectiv verificarea relațiilor comerciale S.C. M → S.C. I , în care se menționează: *”Din documentele prezentate (jurnale de cumpărări, registru jurnal, facturi de livrare, etc) de S.C. M nu au fost identificate livrări către acest partener și nu au fost identificate nici operațiuni de încasări prin casă sau prin bancă de la acest partener.”*

În concluzie nu se confirmă livrări de la S.C. M la S.C. I , care ar fi putut ajunge la S.C. A și ulterior la **S.C. D**

În aceste situații, pentru achiziția acestor bunuri (piei bovine), nu se face dovada existenței bunurilor, “piei de bovine”, nu se face dovada originii, a unui circuit legal al bunurilor și implicit a exigibilității taxei, în amonte la furnizori, și că în ceea ce privește S.C. A și S.C. I - furnizori pentru S.C. A se evidențiază că aceștia nu justifică proprietatea asupra unor bunuri (piei bovine), pentru care au declarat livrări către S.C. A , singurul scop fiind acela de a fi utilizați pentru facilitarea declarării achizițiilor/livrărilor către/de la S.C. pentru deducerea de cheltuieli, majorarea TVA deductibilă și implicit a TVA de recuperat de către **S.C. D** chiar dacă prin acest furnizor S.C. A , se crează o aparență de legalitate, relevând interesul acestuia de a îndeplini la nivel formal (facturi), condițiile din reglementările fiscale în vigoare, în acest fel încercând a acoperi caracterul fictiv al tranzacțiilor în cauză, creând premisa invocării “bunei credințe”, în relațiile comerciale, în fața oricărui organ de control.

De asemenea, avându-se în vedere caracterul nereal al tranzacțiilor declarate, se apreciază că la baza înregistrărilor cheltuielilor și TVA deductibilă la nivelul **S.C. D** , au stat documente care **nu îndeplinesc caracterul de document justificativ**, în sensul art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece în câmpul “*Denumirea produselor sau a serviciilor*” nu se menționează bunuri care au fost în proprietatea furnizorilor la data la care **S.C. D.** a înregistrat achizițiile acestora.

Deoarece pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA/cheltuieli trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond pentru ca informația să prezinte credibilitate privind evenimentele și tranzacțiile pe care își propune să le reprezinte, este necesară ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul și realitatea lor economică, și nu doar cu forma lor juridică, potrivit pct. 46 din O.M.F.P. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală fiind îndreptățite a aplica prevederile art.6, alin.(1), (2), (3), art.7, alin. (1)-(4), art.14 alin.(2), art.15, art.21 alin.(2), art.113 alin.(1), (2), art. 124, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se precizează că facturile emise de S.C. A către **S.C. D.** sunt succesive ca număr și zile (de la nr. 11- la nr. 13/ iunie 2014, de la 15- la 37/ iulie-octombrie 2014 ca și cum ar fi unicul său client).

Prin urmare, ținând cont de faptul că facturile înregistrate de **S.C. D** au fost emise de contribuabili care nu și-au înregistrat în evidența fiscală tranzacțiile supuse taxării prin nedeclararea livrărilor către furnizorii **S.C. D** , exigibilitatea și faptul generator al TVA nu au avut loc, se reține că facturile în cauză, analitic redate în Anexa 1 și Anexa 3 la Raportul de inspecție fiscală nr. .2016, care au stat la baza înregistrării în contabilitatea **S.C. D** nu reflectă întocmai modul cum s-au produs evenimentele, respectiv să fie în concordanță cu realitatea existenței bunurilor menționate în facturi, fapt

pentru care facturile emise de S.C. Al nu reprezintă documente justificative întrucât respectă forma juridică fără să respecte fondul economic al operațiunilor și pe cale de consecință, contribuabilul nu beneficiază de deducerea cheltuielilor în sumă de S lei și de dreptul de deducere al TVA în sumă de S lei, înregistrate în baza acestor facturi, fiind aplicabile prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 21., alin. (4), lit.f), art. 134, alin. (1),(2),(3), art.134<sup>1</sup>, alin. (1), art. 145, alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**2) S.C. G** , obiect de activitate declarat: "Comerț cu ridicata al blănurilor, pieilor brute și al pieilor prelucrate", CAEN : 4624.

În evidența contabilă a **S.C. D** , pentru anul 2014, au fost regăsite facturi de achiziție, de la S.C. G , pentru cantitatea de S kg piei bovine, în valoare fără TVA de S lei cu TVA de S lei.

Potrivit diagramei de legături "-cLynx", pentru anul 2014, S.C. G declară achiziții de pe teritoriul național, în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, după cum urmează:

- \* de la S.C. B în sumă de S lei cu TVA în suma de S lei;
- \* de la S.C. D în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei;
- \* de la S.C. M în sumă de S lei, cu TVA în sumă de S lei;
- \* de la S.C. T în suma de S lei cu TVA în sumă de S lei.

Referitor la achizițiile și livrările S.C. G din anul 2014, organele de inspecție fiscală au administrat și constatări din Procesul verbal nr. 2014 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. X – A.J.F.P. Y având ca obiect al controlului încrucișat „*verificarea realității operațiunilor consemnate în facturile de vânzări emise de SC G către SC D , în perioada ianuarie-iulie 2014*” ( pag.2), precum și ”... *verificarea realității operațiunilor din facturile de achiziții a produselor livrate ulterior către SC D , modul de înregistrare în evidențele contabile și jurnalele de TVA a facturilor de vânzări și cumpărări, precum și declararea în deconturile perioadei respective a TVA aferentă.*”

Urmare efectuării controlului organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Y au constatat următoarele:

*”În perioada ianuarie – iulie 2014, societatea a efectuat comerț en-gros cu piei de ovine și bovine. Principalii clienți din această perioadă au fost SC Ași SC D. (...)*

*Conform situației facturilor emise de SC G către SC D reiese că în perioada ianuarie-iulie 2014, au fost livrate piei în valoare totală de S lei din care TVA în suma de S lei astfel:*

*- în luna martie 2014 au fost livrate către SC D piei bovine în suma totală de S lei. Mărfurile livrate în luna martie 2014 figurau în stoc la data de 01.01.2014 și au fost achiziționate în luna noiembrie 2013 din import de la societatea SC D și de la SC G Pentru import societatea deține factura nr. .2013, reprezentând S kg piei bovină, declarație vamală de import si CMR, iar plata este efectuată prin virament bancar;*

-în luna mai 2014, societatea figurează cu 2 livrari de piei bovine catre SC D în sumă totală de S lei. Mărfurile livrate în această lună au fost achiziționate de la SC B

-în luna iunie 2014 au fost livrate către SC D piei bovine în sumă totală de S lei. Mărfurile livrate în această lună au fost achiziționate de la SC B și de la SC T ;

-în luna iulie 2014 au fost livrate către SC D piei bovine în sumă totală de S lei. Mărfurile livrate în această lună au fost achiziționate de la SC D ;

Atât facturile de achiziție piei, cât și cele de livrare au fost înregistrate în evidența contabilă a societății verificate la perioada la care se referă, cuprinse în jurnalele de cumpărări, respectiv vânzări. Sumele reprezentând TVA deductibilă și TVA colectată înscrise în jurnalele de cumpărări și vânzări, corespund cu sumele înregistrate în conturile 4426 și 4427 din bilanțele de verificare, precum și cu sumele înscrise în deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial. Începând cu luna ianuarie 2013 societatea aplică sistemul TVA la încasare”.

Cu privire la locul de depozitare a mărfurilor care au fost ulterior livrate către **S.C. D** și persoanele care efectuează recepția pieilor și transportul, (Nota explicativă dată de administratorul S ), s-a reținut:

„Mărfurile au fost depozitate la depozitul din loc. C... Recepția mărfii a fost făcută de S , transportul a fost efectuat cu autoutilitarele, atât a societății noastre (...), condus de S cât și de reprezentantul societății SC D (... si ...).”

Cu privire la sursele de aprovizionare cu piei de bovine, se precizează ( pag.2):

„...furnizorii stocului existent la 01.01.2014 -D , G - persoana de contact: Mi , Achitate numerar sau prin transfer bancar; G persoana de contact : M ,Modalitate de achitate: cash și bilet la ordin Modalitate de transport autoutilitara societății - SC T , persoana de contact:V Modalitate de achitare cash și bilet la ordin; SC D , persoana de contact: M , Modalitate de achitare cash și bilet la ordin” și că în ceea ce privește modalitatea de decontare a mărfurilor achiziționate:” ...s-a efectuat atât în numerar, pentru facturile sub 5.000 lei, cât și prin intermediul unor bilete la ordin girate”.

Pentru verificarea operațiunilor de achiziții/vânzare având **S.C. D** ca beneficiar, ținându-se cont de precizările din actul de control nr. .2014, au fost analizate declarațiile D 394 depuse de S.C. G , a tranzacțiilor, în perioada noiembrie 2013 - martie 2014, reținându-se:

- prin D 394 depusă sub nr. .2013, se declară achiziții în sumă de S lei cu TVA de S lei de la S.C. G și livări în sumă de S lei, cu TVA în sumă de S lei, către S.C. A;

- Prin D 394 depusă sub nr. .2014, se declară livrări “0” lei;

- Prin D 394 depusă sub nr. .2014, se declară livrări în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei către S.C. A;

- Pentru luna februarie 2014 nu s-a depus D394;

- Prin D394 depusă pentru luna martie 2014, sub nr. .2014 se declară livrări către **S.C. D**, în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei.

Din modul de declarare al livrărilor coroborat cu menționarea de către organele de control din jud. ..., a existenței unui stoc la 01.01.2014, format dintr-un import din luna noiembrie 2013 și dintr-o achiziție din România, de la S.C. G. (după livrarea din luna noiembrie 2013 către S.C. A ), organele de inspecție fiscală apreciază că nu există indicii care să infirme livrările de la S.C. G , în sumă de S lei, în luna martie 2014, către **S.C. D**

Astfel că, la prezenta verificare, pentru achizițiile de piei de bovine de la S.C. G , înregistrate de **S.C. D** , în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, în luna martie 2014, ținându-se cont de cele menționate, organele de inspecție fiscală, apreciază că **S.C. D** justifică dreptul deducere pentru costul mărfii în sumă de S lei și dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei.

**2.1)** În ceea ce privește tranzacțiile din luna mai 2014, ale S.C. G , în Procesul Verbal nr. .2014 se consemnează: *“în luna mai 2014, societatea figurează cu 2 livrari de piei bovine catre SC D în sumă totală de S lei. Mărfurile livrate în această lună au fost achiziționate de la SC B ”* (pag. 2) și *„Conform bazei de date Clynx, reiese că în perioada verificată, furnizorii SC G declară în cea mai mare parte livrările către aceasta, însă aceștia declară achiziții care nu sunt declarate și de furnizorii lor.”* (pag.3).

Referitor la lanțul tranzacțional S.C. B - S.C. G - **S.C. D** , la organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, au constatat:

S.C. B : Potrivit aplicațiilor care gestionează modul de declarare al tranzacțiilor reciproce pe teritoriul național “c-linx” se constată pentru anul 2014, declarații de livrări de bunuri către S.C. G în sumă de s lei, ( baza) cu TVA în sumă de S lei; S.C. G declară achiziții în același quantum, neexistând neconcordanțe între declarațiile celor doi contribuabili.

S.C. B este declarată inactivă începând cu 30.04.2015, potrivit Deciziei nr. .2015.

S.C. B depune D394 doar pentru septembrie 2014 ( .2014), în care declară achiziții totale în sumă de S lei cu TVA de S lei, integral de la S.C. G și livrări în sumă de S lei cu TVA de S lei, din care, către S.C. G în sumă de S lei cu TVA de S lei.

S.C. B depune deconturi de TVA D 300, astfel:

\* pentru iunie 2014 ( trim. II), cu TVA dedusă și colectată, egale cu « 0 ».

\* pentru septembrie 2014 declară livrări de S lei cu TVA de S lei și achiziții de S lei cu TVA de S lei, cu neconcordanțe semnificative față de D394 pe livrări și TVA colectat.

Se concluzionează că în luna mai 2014 (trim. II), în care S.C. G declară achiziții de la S.C. B acesta nu declară livrări către S.C. G și nu colectează TVA.

Potrivit aceleiași aplicații, S.C. B declară achiziții de la S.C. Gre în sumă de S lei cu TVA de S lei, în luna septembrie 2014, dar aceasta nu declară livrări către S.C. B

S.C. B și S.C. G sunt societăți care au elemente de identificare comune, astfel;

- au același sediu social: mun. ...,
- M este asociat unic/administrator la S.C. . și deține 5% din participația la S.C. G unde asociat majoritar ( 95%) este M ;
- M și M au același domiciliu : localitatea ...

S.C. G a declarat achiziții de la S.C. M68857) - în sumă de S lei și de la S.C. P - în sumă de S lei, dar acești furnizori nu declară livrări către S.C. G , neasigurându-se astfel condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, care condiționează în mod necesar deducerea ulterioară a taxei, pe lanțul tranzacțional.

Se concluzionează că S.C. B nu justifică achiziții de la S.C. G , iar prin neasigurarea condițiilor legale pentru exigibilitatea taxei, nu se asigură condiția necesară pentru deductibilitatea TVA, ulterior pe lanțul tranzacțional.

În evidența contabilă a **S.C. D.** au fost regăsite două facturi, pentru cantitatea totală de S kg piei bovine în valoare de S lei, cu TVA de S lei, total S lei (facturile nr. .2014 și nr. 1 .2014).

Pentru aceste livrări, S.C. G nu justifică existența bunurilor livrate către **S.C. D**

Ca urmare a neasigurării condițiilor pentru deducerea TVA, la nivelul **S.C. D** organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru costul mărfii în sumă de S lei și a **TVA în sumă de S lei**, potrivit art. 21, alin. (4), lit. f), art. 134, alin. (1), (2), (3), art.134<sup>1</sup>, alin. (1), art. 145, alin. (1) din Legea 571/2003, privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valori consemnate în facturile nr. .2014 ( S lei cu tva în sumă de S lei) și nr. .2014 (S lei cu tva în sumă de S lei).

**2.2) lanțul tranzacțional din luna iunie 2014: S.C. B , S.C. T - S.C. G - S.C. D :**

Urmare solicitării nr. .2014 transmisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost întocmit de către organe de inspecție fiscală din cadrul D.G.R. F.P. X - A.J.F.P. Y - A.I.F. un control încrucișat la S.C. G având ca obiectiv *“verificarea realității livrărilor efectuate de S.C. G către S.C. D (D fiind furnizor al P)”* .

Constatările controlului încrucișat au fost consemnate în Procesul Verbal nr. .2014, transmis la A.I.F. X cu adresa nr. .2015.

Adresa nr. .2015 este însoțită și de adresa nr. 1 .2015, prin care organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Z - Activitatea de inspecție fiscală comunică constatările lor cu privire la societățile S.C. Di și S.C. T furnizori ai societatii S.C. G ., respectiv:

*„SC D in perioada 04.07.2014-30.09.2014 a efectuat achiziții de la SC T cu piei de bovine in suma totală de S lei din care TVA in suma de S lei; Marfurile (piei bovine) achiziționate de la SC T au fost livrate in perioada 04.07.2014-30.09.2014 catre SC G*

*-Din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Z s-a constatat ca SC T s-a comportat ca firma fantoma si în*

baza constatarilor efectuate a fost intocmita sesizarea penala inregistrata sub nr. .2015 inaintata catre Parchetul jud.Y

SC D s-a comportat ca firma de tip fantoma si a fost intocmita sesizarea penala inregistrata sub nr. .2015, inaintata catre Parchetul jud. Y pentru un prejudiciu de S lei .”

Prin adresa nr. .2016, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. Iasi –A.J.F.P. X – Inspectie Fiscala au solicitat de la D.G.R.F.P. Y – A.J.F.P. Y transmiterea rapoartelor de inspectie fiscala incheiate la S.C. D si S.C. T

Cu „E-mail” din 16 au fost transmise Raportul de inspectie fiscala .2015 intocmit pentru S.C. D (verificare pana la 31.12.2014) si Raportul de inspectie fiscala nr..2015 intocmit pentru S.C.T (verificare pana la 31.12.2014).

Constatările din cele doua acte de control vor fi avute in vedere la analiza circuitelor comerciale privind furnizorii S.C. G .

Potrivit Procesului Verbal nr. .2014: ”-in luna iunie 2014 au fost livrate catre SC D piei bovine in suma totala de S lei. Marfurile livrate in aceasta luna au fost achizitionate de la SC B si de la SC T ;”

Relatia comerciala S.C. B →S.C. G a fost analizata anterior.

In ceea ce priveste relatia comerciala S.C. T →S.C. G , la prezenta inspectie fiscala s-a constatat:

#### **2.2.1) S.C.T**

S.C. To potrivit aplicatiilor care gestioneaza modul de declarare al tranzactiilor reciproce pe teritoriul national, ”c-linx” se constata pentru anul 2014, declaratii de livrari catre S.C. G in suma de S lei, iar S.C. G a declarat achizitii de la S.C. T in suma de S lei cu TVA de S lei, fara diferente.

S.C. T potrivit aplicatiilor care gestioneaza modul de declarare al tranzactiilor reciproce pe teritoriul national se constata pentru anul 2014, declaratii de achizitii de la urmasorii contribuabili:

\* S.C. M achizitii in suma de S lei, (baza) cu TVA in suma de S lei, dar furnizorul nu declara livrari;

\* S.C.T in suma de S lei (baza), cu TVA de S lei fara ca furnizorul sa declare livrari;

\* S.C. E in suma de S lei (baza), cu TVA de S lei fara ca furnizorul sa declare livrari;

\* S.C. P in suma de S lei (baza), cu TVA de S lei fara ca furnizorul sa declare livrari;

\* S.C. S in suma de S lei (baza), cu TVA de S lei fara ca furnizorul sa declare livrari.

Referitor la modul de declarare al furnizorilor se retin urmatoarele:

S.C. M :

Pentru anul 2014, s-au depus D 394 pentru fiecare luna calendaristica, cu TVA colectata totala in suma de S lei si TVA dedusa in suma de S lei. Nu s-au declarat livrari catre S.C. T .



Au fost depuse deconturi TVA doar pentru lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2014, în care se menționează TVA colectată în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei.

Din aceste date se constată ca TVA colectată din deconturile TVA este mai mică decât TVA colectată din D394. Acest aspect coroborat cu nedeclararea prin D394 de livrări către S.C. T , conduce la concluzia că prin modul de declarare al furnizorului S.C. M nu se confirmă că bunuri aparținându-i, au fost livrate către S.C. T , că nu s-a colectat taxa pentru eventuale livrări către S.C. T și astfel, nu au fost asigurate condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, care condiționează în mod necesar deducerea taxei la beneficiar (S.C. T ), și ulterior pe lanțul tranzacțional la S.C. G și în final la **S.C. D.** .

Această constatare este susținută și de mențiunile din Raportul de inspecție fiscală .2015 întocmit la S.C. T referitor la relațiile comerciale S.C. M → S.C.T :

*”S.C. T in calitate de client, are neconcordante la luna 06\_14 in relatia cu SC M in calitate de furnizor, societatea verificata a declarat achizitii de marfuri in suma de S lei (la care TVA in suma de S lei) care au fost declarate de S.C. TS respectiv de SC MS nu au fost declarate. In conformitate cu prevederile art. 52, alin. (1) si (2) din OG 92/2003 rep, s-au solicitat informatii necesare pentru determinarea starii de fapt fiscale intre cei doi agenti economici. Din adresa nr. .2015 transmis de SC M , rezulta ca nu a avut relatii comerciale in anul 2014, nu a livrat bunuri sau servicii catre S.C. T obiectul de activitate al acestuia este executia de panze de fierastrau. S.C. T nu figureaza in evidenta acestuia ( pag. 7)”.*

S.C.T :

Pentru anul 2014, s-au depus D 394 pentru fiecare trimestru calendaristic, cu TVA colectată totală în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei. Nu s-au declarat livrări către S.C. T .

Au fost depuse deconturi TVA pentru trim. I, II, III, IV 2014, în care se menționează TVA colectată în suma de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei. Din aceste date se constată că TVA colectată din deconturile TVA este mai mică decât TVA colectată din D394. Aceasta constatare este susținută și de mențiunile din Raportul de inspecție fiscală .2015 întocmit S.C. T referitor la relațiile comerciale S.C. T → S.C.T ;

*„S.C. T in calitate de client, are neconcordante la luna 06\_14 in relatia cu SC TS in calitate de furnizor, societatea verificata a declarat achizitii de marfuri in suma totala de S lei(la care TVA in suma de S lei) care au fost declarate de S.C. T respectiv de SC TS nu au fost declarate livrarile de marfuri. Din adresa nr. .2015 transmisa de SC TS , rezulta ca nu a avut relatii comerciale, nu a livrat bunuri sau servicii catre S.C. T obiectul de activitate al acestuia este turnarea aliajelor neferoase, mecanica generala. S.C. T nu face figureaza in evidenta acestuia „, pag.7*

S.C. E

Potrivit aplicațiilor A.N.A.F., S.C. E este producător de betoane.

Pentru anul 2014, s-au depus D 394 pentru fiecare trimestru calendaristic, cu TVA colectată totală în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei. Nu s-au declarat livrări către S.C. T

Au fost depuse deconturi TVA pentru trim. I, II, III, IV 2014, în care se menționează TVA colectată în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei. Din aceste date se constată că TVA colectată din deconturile TVA este mai mică decât TVA colectată din D 394.

Potrivit bilanțului contabil depus pentru anul fiscal 2014, de către S.C. E se constată că a declarat venituri totale de S lei, mult mai mici decât achizițiile pentru care S.C. T a declarat TVA dedusă ( baza pentru TVA dedusă=S lei).

Această constatare este susținută și de mențiunile din Raportul de inspecție fiscală .2015 întocmit la S.C. T referitor la relațiile comerciale S.C. E → S.C. T :

*„S.C. T in calitate de client, are neconcordanțe la luna 09\_14 în relația cu SC E in calitate de furnizor, societatea verificată a declarat achiziții de marfuri în suma de S lei (la care TVA în suma de S lei) care au fost declarate de S.C. T , respectiv de SC E nu au fost declarate. În conformitate cu prevederile art. 52, alin. (1) și (2) din OG 92/2003 rep, nu s-au putut solicita informații necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale între cei doi agenți economici deoarece nu au fost disponibile nr. de telefon sau adrese de mail ...” .*

S.C. ST

Pentru anul 2014, s-au depus D 394 pentru fiecare lună calendaristică, cu TVA colectată în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei. Nu s-au declarat livrări către S.C. T

Au fost depuse deconturi TVA pentru toate lunile lunile calendaristice, în care se menționează TVA colectată în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei.

Nedeclararea prin D394 de livrări către S.C. T conduce la concluzia că prin modul de declarare al furnizorului S.C. ST nu se confirmă că bunuri aparținându-i, au fost livrate către S.C. T că nu s-a colectat taxa pentru eventuale livrări către S.C. T și astfel, nu au fost asigurate condițiile pentru exigibilitatea taxei, care condiționează în mod necesar deducerea taxei la beneficiar (S.C. T), și ulterior pe lanțul tranzacțional la S.C. G și în final la **S.C. D**

Această constatare este susținută și de mențiunile din Raportul de inspecție fiscală 2015 întocmit la S.C. T referitor la relațiile comerciale S.C. ST → S.C. T;

*„S.C. T in calitate de client, are neconcordanțe la luna 06\_14 în relația cu SC ST in calitate de furnizor, societatea verificată a declarat achiziții de marfuri în suma totală de S lei (la care TVA în suma de S lei) care au fost declarate de S.C. T respectiv de ST nu au fost declarate livrările de marfuri. În conformitate cu prevederile art. 52, alin. (1) și (2) din OG 92/2003 rep, s-au solicitat informații necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale între cei doi agenți economici.*

*Din adresa transmisa de SC ST rezulta ca nu a avut relatii comerciale, nu a livrat bunuri sau servicii catre S.C. T*

*In concluzie achizitiilor de la SC ST sunt fictive aferent, iar TVA nu este deductibil fiscal, iar chelt sunt nedeductibile fiscal”.*

Totodată în timpul prezentei inspecții fiscale pentru determinarea stării de fapt fiscale și împrejurările edificatoare S.C. ST organele de inspecție fiscală a contactat societatea, solicitându-i-se confirmarea relațiilor comerciale cu S.C. T răspunzând (e-mail .2016): ”ST nu a înregistrat tranzactii comerciale de nici un fel cu S.C. T ” și a anexat o plângere penală transmisă Parchetului de pe lângă Judecătoria A, la .2015.

S.C. P

Pentru anul 2014, s-au depus D 394 pentru fiecare trimestrul calendaristic, cu TVA colectată totală în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei. Nu s-au declarat livrări către S.C. T .

Au fost depuse deconturi TVA pentru trim. I, II, III, IV 2014, în care se menționează TVA colectată în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei. Din aceste date se constată că TVA colectată din deconturile TVA este mai mică decât TVA colectată din D 394.

Acest aspect coroborat cu nedeclararea prin D394 de livrări către S.C. T conduce la concluzia că prin modul de declarare al furnizorului S.C. P nu s-a colectat taxa pentru eventuale livrări către S.C. T și astfel, nu au fost asigurate condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, care este condiție obligatorie pentru deducerea taxei la beneficiar (S.C. T ). Această constatare este susținută și de mențiunile din Raportul de inspecție fiscală .2015 întocmit la S.C. T referitor la relațiile comerciale S.C. P → S.C. T ;

*„S.C. T in calitate de client, are neconcordante la luna 03\_14 in relatia cu SC P in calitate de furnizor, societatea verificata a declarat achizitii de marfuri in suma totala de S lei(la care TVA in suma de S lei) care au fost declarate de S.C. T respectiv de SC P nu au fost declarate livrarile de marfuri. In conformitate cu prevederile art. 52, alin. (1) si (2) din OG 92/2003 rep, s-au solicitat informatii necesare pentru determinarea starii de fapt fiscale intre cei doi agenti economici. Din Declaratia data de administratorul societatii din .2015, SC P rezulta ca nu a avut relatii comerciale niciodata, nu a livrat bunuri sau servicii catre S.C. T facturile emise sunt semnate electronic. S.C. T nu face figureaza in evidenta acestuia ” pag.8.*

În concluzie: furnizorii S.C. T nu declară livrări către acesta, neexistând astfel un “fapt generator” și nu colectează TVA, neasigurând astfel condițiile legale, pentru exigibilitatea taxei care este condiția necesară pentru deducerea taxei la beneficiar (S.C. T), și ulterior pe lanțul tranzacțional.

Prin neconfirmarea de către furnizorii S.C. T a unor livrări către acesta, se crează posibilitatea introducerii în circuitul economic legal a unor bunuri fără trasabilitate (fără origine și proveniență identificabile), iar prin întocmirea de facturi de achiziție și înregistrarea lor de către beneficiar se

crează o aparentă stare de legalitate privind proveniența bunurilor și dreptul de deducere al TVA pentru beneficiarul furnizorului fără proveniență.

Totodată se transmite și posibilitatea deducerii pe întregul lanț comercial, al TVA aferentă presupuselor achiziții, prin mecanismul creării și înregistrării de facturi de achiziții, toți participanții la lanțul comercial (ulterior palierului care nu declară livrări) conformându-se din punct de vedere declarativ relativ la achiziții/livrări și TVA. În acest fel pentru intermediarii din lanțul comercial nu se introduc efecte fiscale care să îi afecteze, dar beneficiarul final, **S.C. D** are posibilitatea deducerii TVA, dezechilibrând rulajele taxei pe lanțul comercial (prima deducere de TVA declarată de către S.C. T nu este precedată de o colectare la furnizorii declarați, obligație pe care aceștia ar fi avut-o în cele trei situații posibile de aprovizionare: achiziție intracomunitară, achiziție din România de la persoane juridice și achiziții din România de la persoane fizice – pe baza de borderou, în aceasta din urma situație, neavând posibilitatea deducerii taxei).

Pe cale de consecință, achizițiile declarate de S.C. G de la S.C. T nu au la bază livrări reale de bunuri, rezultând astfel că nu s-a colectat TVA, la inițierea lanțului comercial.

#### **2.2.2) S.C. Di**

S.C. Di a depus două declarații D 394: nr. .2014 - pentru septembrie 2014 și nr. .2015 - pentru decembrie - 2014.

Prin declarația nr. .2014 - pentru septembrie 2014, declară achiziții de la S.C. M în sumă de S lei și achiziții în sumă de S lei – baza, cu TVA de S lei de la S.C. T și livrări către S.C. G , de S lei (baza).

În decontul depus pentru septembrie - 2014, sub nr. .2014, S.C. D a declarat TVA dedusă în sumă de S lei, egală cu suma TVA dedusă înscrisă în D 394 și TVA colectată în sumă de S lei, mai mare cu S lei, decât suma TVA colectată înscrisă în D 394 (deci aproximativ egale).

Prin declarația D 394 nr. .2015, depusă pentru decembrie 2014, S.C. D declară achiziții în sumă de S lei cu TVA de S lei și livrări în sumă de S lei, cu TVA de S lei, iar prin decontul TVA D300 depus sub nr. S.2015 a declarat TVA colectată în sumă de S lei și TVA dedusă în sumă de S lei, fără diferențe semnificative față de D394.

Potrivit diagramei de legături “c-linx”, S.C. D declară achiziții prin D 394 de la următorii furnizori:

\*S.C. M în sumă de S lei ( baza), cu TVA de S lei fără ca furnizorul să declare livrări;

\*S.C. CS în sumă de S lei (baza), cu TVA de S lei fără ca furnizorul să declare livrări;

\*S.C. F în sumă de S lei ( baza), cu TVA de S lei fără ca furnizorul să declare livrări;

\*S.C. B în suma de S lei (baza), cu TVA de S lei fără ca furnizorul să declare livrări;

\* S.C. T în sumă de S lei cu TVA de S lei;

\*S.C. M în sumă de S lei, fără ca furnizorul să declare livrări.

\* S.C. B în sumă de S lei-baza, furnizorul declarând livrări în sumă de S lei-baza.

Modul de declarare de către furnizorii S.C. Di prin D394 al livrărilor este următorul:

S.C. M :

Nu declară prin D 394 livrări către S.C. D , dar S.C. D declară achiziții de la S.C. M în decembrie 2014, în sumă de S lei (baza), cu TVA de S lei luna în care S.C. D nu a declarat livrări către S.C. G (S.C. G este furnizor direct **S.C. D**

Potrivit Raportului de inspecție fiscală .2015, întocmit la S.C. D , pe baza documentelor puse la dispoziție de aceasta, referitor la achizițiile înregistrate de S.C. D de la S.C. M se reține:

*„Societatea in perioada trim IV 2014 a efectuat achizitii de la SC M , cu diverse produse de textile si prestari servicii in suma totala de S lei din care TVA in suma de S lei, iar din facturile fiscale pe lunile octombrie si noiembrie 2014 puse la dispoziti echipei de inspectie fiscala de administratorul societatii la rubrica «cumparator» nu este inscris nimic –nici denumirea cumparatorului, nr. ord reg comert, cod de identificare fiscala fiind incalcate astfel prevederile art. 155, alin.19 din Legea 571/2003 datele de identificare acestea nefiind documente justificative.*

*-Conform facturilor emise de SC M marfurile au fost transportate cu mijloace de transport care nu apartin societatii si nu au niciun document de insotire a marfurilor care sa confirme de unde pleaca marfurile si locul descarcarii.*

*-La soliciatarea organelor de control administratorul societatii nu a prezentat contracte pentru efectuarea tranzactiilor intre SC D si SC M si nici avize de insotire a marfurilor.*

*-Contravaloarea marfurilor primite de la SC M sunt achitate in numerar care contravin prevederilor Legii 15/1994 iar la pozitia din chitanta am primit de la .....si datele de identificare nu sunt completate.” ( pag.5)*

S.C. B :

Nu declară livrări către S.C. D , dar S.C. D declară achiziții de la S.C. B . în sumă de S lei ( baza), cu TVA de S lei.

S.C. B . este radiată cu dizolvare la data de .2015. Organele de inspecție fiscală în timpul prezentei inspecției fiscale au contactat S.C. B , căreia i s-au solicitat – prin e-mail- informații privind existența și natura relațiilor comerciale dintre cele doi contribuabili. Aceasta a transmis prin e-mail adresa nr. .2016 în care a declarat: *“fosta B nu a avut și nu are niciun fel de relație contractuală sau de altă natură cu SC D ... de la inființare 2012 și până la suspendare SC PI ( fost Bi ) nu a emis facturi catre S.C. D și nu a încasat contravaloarea acestora”*. E-mail-ul este anexat prezentului raport.

Potrivit Raportului de inspecție .2015, întocmit la S.C. D , pe baza documentelor puse la dispoziție de aceasta, referitor la achizițiile înregistrate de S.C. D de la B se reține:

*„Societatea in perioada trim IV 2014 a efectuat achizitii de la SC B cu diverse produse de textile , prestari servicii , in suma totala de S lei din*

care TVA in suma de 5 lei, iar din facturile fiscale pe lunile octombrie si noiembrie 2014 puse la dispozitie echipei de inspectie fiscala de administratorul societatii la rubrica « cumparator » nu este inregistrat nimic –nici denumirea cumparatorului, nr.ord reg comert, cod de identificare fiscala fiind incalcate astfel prevederile art.155, alin.19 din Legea 571/2003 datele de identificare acestea nefiind documente justificative.

-Conform facturilor emise de SC B marfurile au fost transportate cu mijloace de transport care nu apartin societatii si nu au nici un document de insotire a marfurilor care sa confirme de unde pleaca marfurile si locul descarcarii.

-La solicitarea organelor de control administratorul societatii nu a prezentat contracte pentru efectuarea tranzactiilor intre SC D si SC B si nici avize de insotire a marfurilor.

-Contravaloarea marfurilor primite de la SC B sunt achitate in numerar care contravin prevederilor iar la pozitia din chitanta « am primit de la ..... » si datele de identificare nu sunt completate.”( pag.6-7).

S.C. C:

Este contribuabil declarat inactiv, pentru neindeplinirea obligatiilor declarative de la data de .2015, potrivit Deciziei nr. .2015. Potrivit aplicatiei INFOPC- rezulta ca acest contribuabil si-a suspendat activitatea de la data de .2014, aspect care infirma declararea de catre S.C. D a unor achizitii in sfera taxei, care ar fi fost reale, in luna decembrie 2014.

Organele de inspectie fiscala au solicitat colaborarea furnizorului S.C. C care a transmis la data de .2016, o adresa in care mentioneaza:” Nu am auzit si nu am emis factura catre S.C. D si nu avem nici o relatie comerciala cu aceasta... societatea noastra a fost copiată in mod fraudulos de catre persoane necunoscute avand in acest sens facute 2 plangeri la IGPR Bucuresti, sector 2”.

Totodata S.C. C a transmis si fotocopii dupa cele doua sesizari la Politie.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala .2015, intocmit la S.C. D , pe baza documentelor puse la dispozitie de aceasta, referitor la achizitiile inregistrate de S.C. D de la S.C. C se retine:

„Societatea in perioada trim IV 2014 a efectuat achizitii de la SC C , cu diverse produse de textile , prestari servicii, transport marfa (ff nr .2014 fara valoare) in suma totala de 5 lei din care TVA in suma de 5 lei, iar din facturile fiscale pe lunile octombrie si noiembrie puse la dispozitie echipei de inspectie fiscala de administratorul societatii la rubrica «cumparator » nu este inregistrat nimic –nici denumirea cumparatorului, nr.ord reg comert, cod de identificare fiscala fiind incalcate astfel prevederile art.155 ,alin.19 din Legea 571/2003 datele de identificare acestea nefiind documente justificative.

-Conform facturilor emise de SC C marfurile au fost transportate cu mijloace de transport care nu apartin societatii si nu au niciun document de insotire a marfurilor care sa confirme de unde pleaca marfurile si locul descarcarii.

*-La soliciatarea organelor de control administratorul societatii nu a prezentat contracte pentru efectuarea tranzactiilor intre SC D si SC C si nici avize de insotire a marfurilor.*

*-Contravaloarea marfurilor primite de la SC C sunt achitate in numerar care contravin prevederilor legale iar la pozitia din chitanta "am primit de la ..... »si datele de identificare nu sunt completate." ( pag.5)*

S.C. M:

Este contribuabil declarat inactiv, pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative de la data de .2014, potrivit Deciziei nr. .2014.

S.C. D declară prin D394 depusă sub nr. .2015 achiziții de la S.C. M. în sumă de S lei cu TVA de S lei, dar S.C. M nu declară livrări. S.C. M a depus D 394, doar pentru martie 2014, sub nr. .2014, din care rezultă doar o achiziție de la S.C. V în sumă de S lei cu tva de S lei, mai mici decât sumele declarate de S.C. D ca achiziții de la acest furnizor; astfel sumele declarate ca livrări ale S.C. M nu se justifică prin achiziții ale acesteia.

S.C. M a depus D 300 pentru martie 2014, sub nr. .2014 și pentru iunie 2014, sub nr. .2014, în care nu declară TVA colectată.

Aceste aspecte infirmă realitatea unor achiziții, în sfera taxei, în decembrie 2014, ale beneficiarului S.C. D , de la S.C. M declarat inactiv la .2014, acesta având posibilitatea informării asupra stării furnizorului pe site-ul A.N.A.F. public care gestionează baza de date privind contribuabilii declarați inactivi.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală .2015, întocmit la S.C. D , pe baza documentelor puse la dispoziție de aceasta, referitor la achizițiile înregistrate de S.C. D de la S.C. M , se reține:

*„Societatea in perioada trim IV 2014 a efectuat achizitii de la SC M , cu diverse produse de textile , prestari servicii , in suma totala de S lei din care TVA in suma de S lei, iar din facturile fiscale pe lunile octombrie si noiembrie 2014 puse la dispoziti echipei de inspectie fiscala de administratorul societatii la rubrica «cumparator» nu este inscris nimic –nici denumirea cumparatorului, nr.ord reg comert, cod de identificare fiscala fiind incalcate astfel prevederile art. 155, alin.19 din Legea 571/2003 datele de identificare acestea nefiind documente justificative.*

*-Conform facturilor emise de SC M marfurile au fost transportate cu mijloace de transport care nu apartin societatii si nu au niciun document de insotire a marfurilor care sa confirme de unde pleaca marfurile și locul descarcarii.*

*-La soliciatarea organelor de control administratorul societatii nu a prezentat contracte pentru efectuarea tranzactiilor intre SC DI si SC M si nici avize de insotire a marfurilor." ( pag.6)*

s. C. F :

S.C. D înregistrează achiziții în sumă de S lei (baza), cu TVA de S lei fără ca furnizorul să declare livrări.

Organele de inspecție fiscală au solicitat colaborarea furnizorului S.C. F care a transmis la data de .2016, pe e-mail adresa .2016 în care

menționează: ”societatea noastră nu a desfășurat și nu desfășoară nici în prezent operațiuni economice sau de altă natură cu numita S.C. D .

Potrivit Raportului de inspecție fiscală .2015, întocmit la S.C. D , pe baza documentelor puse la dispoziție de aceasta, referitor la achizițiile înregistrate de S.C. D de la S.C. F se reține:

„Societatea în perioada trim IV 2014 a efectuat achiziții de la SC F cu diverse produse de textile , prestari servicii , în suma totală de S lei din care TVA în suma de S lei, iar din facturile fiscale pe lunile octombrie și noiembrie puse la dispoziție echipei de inspecție fiscală de administratorul societății la rubrica « cumparator >> nu este înscris nimic –nici denumirea cumparatorului, nr.ord reg comert, cod de identificare fiscală fiind încălcate astfel prevederile art.155 ,alin.19 din Legea 571/2003 datele de identificare acestea nefiind documente justificative.

-Conform facturilor emise de SC F marfurile au fost transportate cu mijloace de transport care nu aparțin societății și nu au niciun document de însoțire a marfurilor care să confirme de unde pleacă marfurile și locul descărcării.

-La solicitarea organelor de control administratorul societății nu a prezentat contracte pentru efectuarea tranzacțiilor între SC D și SC F și nici avize de însoțire a marfurilor.

-Contravaloarea marfurilor primite de la SC F sunt achitate în numerar care contravin prevederilor iar la poziția din chitanța « am primit de la ..... »și datele de identificare nu sunt completate”. ( pag.6)

În concluzie, inspecția fiscală efectuată la S.C. D nu confirmă achiziții ale acesteia de la S.C. M , S.C. C , S.C. B Având activitate diferită: comerț textile față de comerț piei bovine).

Referitor la achizițiile declarate de S.C. D , de la S.C. T , potrivit aplicației “c-linx”, pentru S.C. T , se constată aceiași furnizori ( S.C. M ., S.C. TS , S.C. EI , S.C. P , S.C. ST .) și aceiași sume ( baza și TVA deductibilă) ca în situația tranzacțiilor declarate pe lanțul S.C. T → S.C. G .

Achizițiile declarate de S.C. T cu livrare către S.C. G au fost analizate mai sus și nu confirmă sursa de proveniență a bunurilor comercializate.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală nr. .2015, întocmit la S.C. D , referitor la relațiile comerciale ale S.C. D cu S.C. G , se menționează:

“-La solicitarea organelor de control, administratorul societății SC D nu a prezentat contracte pentru efectuarea tranzacțiilor între SC Di și SC G și nici avize de însoțire a marfurilor.

-Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X s-a constatat ca singurul furnizor de piei de bovine al SC D este SC T -firma de tip fantomă pentru care a fost întocmită sesizare penală sub nr. .2015 în baza constatarilor efectuate... Astfel SC DI deși a declarat ca a derulat operațiuni comerciale cu SC G, în fapt nu a desfășurat operațiunile economice respective, în sensul propriu al derulării acestora, aceasta fiind folosită alături de alte societăți comerciale , pentru constituirea



*unor lanțuri comerciale fictive ca justificare pentru cheltuieli fictive , înregistrate, neefectuate în realitate.*

*Astfel a fost creata aparenta existentei unor operatiuni comerciale între societatile care alcatuiesc lanțul economic, care în fapt nu s-au derulat , caracterul fictiv al operatiunilor de aprovizionare atragand caracterul fictiv al livrarilor efectuate de S.C. D .” ( pag.10).*

Urmare constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Argeș, A.J.F.P.Bistrița Năsăud, A.J.F.P. Bacău, referitor la furnizorii din amonte ai S.C. Gioconda Piel S.R.L. Bistrița, respectiv S.C. Dina Concret S.R.L. Giurgiu și S.C. Tomini WGM S.R.L. Giurgiu, la care se adaugă furnizorii invocați pentru care nu sunt confirmate sursele de proveniență se apreciază că în fapt nu au fost desfășurate operațiunile economice respective, în sensul propriu al derulării acestora, ci au fost introduse în circuitul declarativ deconturi-declarații informative cu sume regăsite ca achiziții/livrări la beneficiarii intermediari cu consecința fiscală a deducerii în mod nelegal al cheltuielilor și TVA de către beneficiarul **S.C. D.**

Pe cale de consecință organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la nivelul **S.C. D** pentru costul mărfurilor în sumă de **S lei** și a TVA în sumă de **S lei**, sume consemnate în 54 facturi (între lunile iunie și noiembrie 2014) menționate în anexele 1, 3, 5 la Raportul de inspecție fiscală nr. .2016.

Se precizează că facturile emise de S.C. G către **S.C. D** sunt succesive ca număr și zile (de la nr. 158 - la nr. 211/ iunie -noiembrie 2014 ca și cum ar fi unicul său client).

**2.4) S.C. M - (lanț comercial: S.C. M → S.C. G → **S.C. D** ):**

Potrivit aplicațiilor care gestionează modul de declarare al tranzacțiilor reciproce pe teritoriul național se constată pentru anul 2014, declarații de livrări de bunuri către S.C. G în sumă de S lei, ( baza) cu TVA în sumă de S lei.

S.C. G declară pentru aceeași perioadă achiziții de la S.C. M în sumă de S lei, (baza) cu TVA în sumă de S lei. Nu există neconcordanțe între declarațiile celor doi contribuabili.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin “e-mail” colaborarea furnizorului S.C. M care a transmis la data de .2016, confirmarea relațiilor comerciale cu S.C. G , punând la dispoziție în fotocopie fișa de client și copii după facturile seria .2014, MTQINF nr. .2014 si MTQINF nr. .2014, în care se menționează livrări ale S.C. M către G , în sumă de S lei cu TVA de S lei, total S lei.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală, apreciază că achizițiile efectuate de S.C. G de la S.C. M sunt confirmate, acordând transmiterea dreptului de deducere la **S.C. D.** pentru suma de S lei reprezentând contravaloarea celor doua facturi de achiziții înregistrate de **S.C. D** de la S.C. G și TVA dedusă în suma de S lei, în luna decembrie 2014.

În situațiile de fapt prezentate, S.C. M , S.C. C , S.C. F , S.C. B , S.C. T , S.C. M , S.C. B , nu au declarat prin deconturile de TVA livrările de

bunuri sau în amonte nici furnizori acestora nu au declarat prin deconturile de TVA livrările de bunuri și în consecință nu se poate porni de la premisa că acestea au achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit principiului general descris mai sus S.C. G și implicit **S.C. D** să aibă dreptul să deducă TVA aferent acestor operațiuni.

Aspectele constatate la inspecția fiscală, respectiv introducerea în circulație de facturi de vânzare-cumpărare de bunuri (piei de bovine) S.C. G - **S.C. D** care nu au acoperire în sursele de aprovizionare, conduc la concluzia, confirmată de inspecții fiscale întocmite la furnizori, că tranzacțiile declarate sunt artificiale și deoarece nici un furnizor din lanțul comercial menționat anterior nu declară prin decontul TVA, D300, la rândul 26: "Achiziții de bunuri și servicii scutite de TVA sau neimpozabile", nejustificând astfel, eventuale achiziții de bunuri (piei de bovine), din alte surse decât de la persoane juridice (achiziții de persoane fizice), iar la nivelul furnizorilor care figurează ca inițiatori ai lanțurilor comerciale, nu se confirmă livrări de bunuri.

Acesta este un argument suplimentar la constatările organelor de inspecție fiscală care au apreciat că **S.C. D** este beneficiarul unei succesiuni de activități constând în introducerea în circuitul de documente comerciale de facturi de achiziții care nu corespund unor tranzacții reale și nu au corespondent în modul de declarare al tranzacțiilor și obligațiilor la bugetul de stat pe lanț în amonte.

Față de achizițiile de piei bovine declarate/înregistrate de **S.C. D** de la S.C. G achiziții în sumă de S lei (baza), la prezenta inspecție fiscală s-au stabilit achiziții pentru care s-a justificat proveniența, în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, din care:

- suma de S lei, și al TVA în sumă de S lei, prin filiera S.C. M . - în luna decembrie 2014;

- suma de S lei și dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei prin filiera S.C. G, în luna martie 2014.

**Nu s-au justificat cu documente**, achiziții în sumă de S lei (S lei - S lei) și **TVA de S lei** ( $S lei * 24\% - S lei$ ), menționate în 56 facturi din perioada mai 2014 - noiembrie 2014.

Organele de inspecție fiscală, pentru neconfirmarea livrărilor de bunuri pe lanțul comercial, de la contribuabilii menționați, prin S.C. G , la beneficiarul **S.C. D** apreciază aplicabilitatea prevederilor art. 6 din Legea contabilității 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 21, alin. (4), lit.f), art. 134, alin. (1), (2), (3), art.134<sup>1</sup>, alin. (1), art. 145, alin. (1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei și implicit TVA de S lei.

**3) S.C. V** obiect de activitate principală declarat și din ultimul bilanț: "Activități de consultanță pentru afaceri și management", CAEN 7022. Administrator: G societate afiliată cu S.C. F și E , contribuabili care apar în

lanțurile tranzacționale, ca furnizori succesivi (reciproci), având ca beneficiar final pe **S.C. D**

Potrivit aplicației “c-lynx”, **S.C. D** declară de la S.C. V achiziții în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei. Furnizorul S.C. V declară livrări către **S.C. D** în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei.

În evidența contabilă **S.C. D.** a înregistrat un număr de 9 facturi în lunile septembrie - decembrie 2014, pentru cantitatea de S kg în valoare de S lei cu TVA în sumă de S lei.

Din analiza modului de declarare a tranzacțiilor celor doi parteneri, se constată:

**S.C. D** declară prin D 394, achiziții de la S.C. V , astfel:

\* pentru Trim. 3- 2014, în sumă de S lei cu TVA de 44.194 lei

\* pentru Trim. 4- 2014, în sumă de S lei cu TVA de S lei, total S lei cu TVA de S lei.

Potrivit aplicației “c-lynx” S.C. V declară pentru 2014, achiziții:

\* de la S.C. F , în sumă de S lei cu TVA de S lei, iar furnizorul S.C. F declară livrări, în sumă de S lei cu TVA de S lei, fără diferențe. ( furnizor notat cu nr. 3.1)

\* de la S.C. B , în sumă de S lei cu TVA de S lei, iar furnizorul S.C. B declară livrări, în sumă de S lei cu TVA de S lei, fără diferențe. (furnizor notat cu nr. 3.2)

\* de la S.C. E , în suma de S lei cu TVA de S lei, iar furnizorul S.C. E . declară livrări, în sumă de S lei cu TVA de S lei, fără diferențe (furnizor notat cu nr. 3.3).

Din analiza modului de declarare pe lanțul tranzacțional către S.C.V, rezultă următoarele:

### **3.1. Relația S.C. F - S.C. V :**

S.C. F și S.C. V sunt societăți cu interese comune, în sensul că au aceeași activitate constând în activități de consultanță pentru afaceri și management, iar G este persoană interesată în ambele societăți comerciale, deținând 20,35% din capitalul social al S.C. V și 90% din capitalul social al S.C. F , unde are și calitate de administrator.

Potrivit aplicației “c-lynx”, F declară achiziții de următorii furnizori:

- S.C. B ;
- S.C. P ;
- S.C. E ;
- S.C. T .

Referitor la modul de declarare a provenienței achizițiilor declarate de cei patru furnizori ai S.C. F potrivit aplicației “c-lynx” și deconturile de TVA D 300 și declarația informativă D394 s-au constatat următoarele:

#### **3.1.1 lanț tranzacțional S.C. B ;– S.C. F - S.C. V :**

S.C. B, activitate principală declarată: Comerț cu ridicata al animalelor vii, CAEN 4623, punct de lucru declarat: mun. Administrator: S .

S.C. F declară achiziții de la S.C. B după cum urmează:

- iulie 2014; S lei cu TVA de S lei;
- august 2014: S lei cu TVA de S lei;

- septembrie 2014: S lei cu TVA de S lei.

Potrivit aplicației “c-lynx”, S.C. B a declarat prin declarațiile informative, D394, pentru Trim.3, Trim. 4- 2014 ca sursă de aprovizionare pe S.C. A astfel:

- sept. 2014: S lei cu TVA de S lei;
- dec. 2014 : S lei cu TVA de S lei.

S.C. A declară achiziții (prestări servicii) de la S.C. L având ca obiect de activitate: “*Productia și conservarea cărnii*”, CAEN 1011 ( este abator pentru sacrificat animale).

Relația comercială declarativă: S.C. L - S.C. A - S.C. - S.C. V :

Conform aplicațiilor A.N.A.F., pentru S.C. A , se constată:

- are cazier fiscal;
- inactiv de la data de .2015, “ *declarat de organele de inspecție fiscală*”- Decizia nr. .2015.

Potrivit declarațiilor D 394 depuse de S.C. Al aceasta a declarat achiziții de la S.C. L , astfel:

- în luna septembrie 2014, în sumă de S lei cu TVA de S lei și livrări către S.C. B în sumă de S lei, cu TVA de S lei
- în luna noiembrie 2014, în sumă de S lei cu TVA de S lei fără livrări.

La data de S.2016, organele de inspecție fiscală au contactat telefonic și prin “*e-mail*”, pe S.C. L solicitându-i-se relații privind tranzacții cu S.C. A .

S.C. L a transmis pe “*e-mail*” adresa nr. .2016 sub semnatura administratorului P , din care rezultă că S.C. L desfășoară activitate de abatorizare, prezentând contracte de prestări servicii și fișe de client cu S.C. A ., S.C. A și S.C. T ., după cum urmează:

Contractul de prestări servicii nr. .2013, în care S.C. L are calitate de prestator de servicii de sacrificare animale, iar S.C. A are calitate de beneficiar, iar prețul prestării este de S lei, fără TVA/cap animal.

Prestatorul S.C.L a pus la dispoziția inspecției fiscale și fișa-partener (client) pentru contribuabilul S.C. A , de unde rezultă:

Suma facturată pentru servicii de sacrificare către S.C. A este de S lei ( cu TVA), din care în sem. II 2014, suma de S lei, cu TVA. Contravaloarea serviciilor, din sem. II 2014, fără TVA este S lei (= S lei/ 1,24). Prin aplicarea tarifului de S lei/cap animal, rezultă că S.C. A a sacrificat la S.C. L un număr de S animale, în lunile noiembrie și decembrie 2014, ( S lei/Slei/cap animal), neexistând indicii că pieile lor nu ar fi ajuns la S.C. B și mai departe la **S.C. D**, prin S.C.V

S.C.V a prezentat 2 (două) facturi de achiziții de piei de bovine de la S.C. B : factura nr. .2014 în care se menționează S buc. piei de bovină la prețul de S lei/buc, factura având valoarea de S lei cu TVA de S lei și factura .2014 care menționează S buc. piei de bovină la prețul de S lei/buc, factura având valoarea de S lei cu TVA de S lei.

Pentru stabilirea valorii de achiziție de către **S.C. D** a celor S piei bovine, organele de inspecție au considerat masa medie de 10 kg. pentru o piele, rezultând S kg. piei bovine. Ținându-se cont de prețul mediu de

achiziție practicat de **S.C. D** de la S.C.V din luna decembrie 2014, de S lei/kg. (anexa 1 si 3), rezultă pentru cantitatea de S kg. piei bovine, valoarea de S lei și TVA de S lei, pentru care se admite, acordarea transmiterii dreptului de deducere la **S.C. D** reprezentând cheltuieli privind costul mărfii și dreptul de deducere al TVA .

Ținând cont de data facturării prestațiilor de către S.C. L către S.C. A se admite că tranzacția a avut loc în luna decembrie 2014, când S.C. V a efectuat livrări către **S.C. D** cu factura .2014, prin care vinde S kg. piei bovine.

### 3.1.2 lanț tranzacțional S.C. P - F - S.C. V :

S.C. P , activitate principală declarată: Comerț cu ridicata al blănurilor, pieilor brute și al pieilor prelucrate, CAEN 4624, asociat unic și administrator: G - afiliat cu S.C. F , S.C.E și S.C.V

Potrivit aplicației INFOPC, S.C. P și-a suspendat activitatea la data de .2014 și a fost declarată inactiv “de către organele de inspecție fiscală”, la data de 15.10.2014, potrivit Deciziei .2014. Are cazier fiscal.

Potrivit modului de declarare a tranzacțiilor prin D 394, s-a constatat că S.C. P a declarat tranzacții doar în lunile ianuarie, februarie și martie 2014.

Prin suspendarea activității, S.C. P nu a mai avut dreptul de a desfășura activitate, iar declararea inactivității, conduce la implicații fiscale pentru clienți, după această dată.

În concluzie, tranzacțiile declarate de către S.C. P prin D 394, nu au avut loc în perioada calendaristică în care s-au declarat tranzacții pe lanțul comercial S.C. F → S.C. V → **S.C. D** , astfel încât se poate concluziona că relația S.C. P → S.C. F , care au avut loc în trim. I 2014 nu are legătură cu tranzacțiile și TVA declarate pe traseul S.C. F → S.C. V → **S.C. D** care au avut loc în semestrul II 2014.

### 3.1.3 Lanț tranzacțional S.C. E – F - V

S.C. E .: activitate principală declarată: Comerț cu ridicata al blănurilor, pieilor brute și al pieilor prelucrate, CAEN 4624, administrator G cu interese în S.C. F , S.C. P și S.C. V potrivit aplicației A.N.A.F. “Asocieri contribuabili”.

Potrivit aplicației INFOPC, S.C. E este “*in faliment*” din luna noiembrie 2014.

Conform declarațiilor D 394, (anexate), depuse de S.C. F ., acesta nu a declarat achiziții de la S.C. E în perioada iulie–decembrie 2014, astfel încât tranzacțiile dintre S.C. E → S.C. F care s-au declarat în aprilie 2014, nu au legătură cu tranzacțiile pe lanțul S.C. F → S.C. V → **S.C. D** care au fost declarate în Trim. 3 și Trim. 4 2014.

Constatarea este susținută și de mențiunile din Raportul de inspecție fiscală nr. .2015, întocmit la S.C. E , de organe de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. V- A.J.F.P. V , transmis cu adresa nr. .2016, urmare solicitării D.G.R.F.P. Iasi – A.I.F. X, în timpul inspecției fiscale, cu adresa nr. .2016.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .2015 nu rezultă implicarea S.C. E în comerțul cu piei de bovine, având ca beneficiar pe S.C. F

### 3.1.4. lanț tranzacțional S.C. T - S.C. F - S.C. V :

S.C. T obiect de activitate din ultimul bilanț: CAEN 4623: Comerț cu ridicata al animalelor vii.

Potrivit declarațiilor informative D 394, (anexate), depuse de S.C. F acesta a declarat achiziții de la S.C. T în luna octombrie 2014 în sumă de S lei cu TVA de S lei și în luna noiembrie 2014 în sumă de S lei cu TVA de S lei.

Potrivit declarațiilor informative D 394, depuse de S.C. T , acesta a declarat livrări numai în luna septembrie 2014, către S.C. F în sumă de S lei, cu TVA în sumă de S lei și achiziții de la S.C. L astfel: în luna septembrie 2014 în sumă de S lei cu TVA de S lei și în luna decembrie 2014 în sumă de S lei cu TVA de S lei.

Pentru verificarea achizițiilor declarate de S.C. T, în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au contactat furnizorul S.C. L , prin e-mail din data de 1 .2016, care a transmis sub semnatura administraorului P prin e-mail la data de .2016, adresa nr. .2016, însoțită de fotocopii după contracte de prestari servicii și fișa partener (client). Din contractul de prestari servicii fn/ .2014, rezultă că obiectul acestuia este : *“prestarea de servicii de sacrificare a animalelor (bovina, ovina, porcina), transare si transport”*, iar prețul prestarii este de S lei/bucata.

Potivit fișei partener S.C. L a facturat între .2014 și .2014, suma de S lei, rezultând că valoarea prestației, fără TVA este de S lei (S lei/1,24 ), ceea ce conduce la un numar de S animale sacrificate pentru S.C. T , ( S lei/S lei/buc.).

Având în vedere raspunsul transmis de abatorul S.C. L , organele de inspecție fiscală consideră o masă medie de 10 kg/ buc. piele (pe baza masei pieilor menționate în borderourile de achiziție ale **S.C.** rezultând că masa celor S piei este de S kg.

Avându-se în vedere prețul mediu de achiziție la care **S.C. D** a înregistrat achiziții de piei de bovine în luna decembrie 2014 , de S kg. ( anexa 1), rezultă că valoarea de achiziție a acestora, este de S lei, cu TVA de S lei, sume pentru care **S.C. D** beneficiază de drept de deducere, deoarece există indicii privind sacrificarea a S bovine ale S.C.T drept transmisibil pe lanțul comercial prin S.C. F → S.C. V → **S.C. D**

### 3.2. Relația S.C. B - S.C. V :

Relația comercială a fost analizata în cadrul circuitului cu declarare către S.C. F , întrucât potrivit aplicației “c-lynx” furnizorul declarat de către S.C. B este S.C. A , tranzacțiile dintre aceștia fiind analizate anterior în cadrul prezentului raport.

### 3.3. Relația S.C. E - S.C. V :

Calitatea de furnizor de piei de bovine a S.C. E a fost analizată în cadrul lanțului tranzacțional S.C. E → S.C. F → S.C. V neconfirmându-se

achiziții și livrări de piei de bovine ale acestui contribuabil, către S.C. F și S.C. V

Referitor la lanțul tranzacțional compus din furnizori primari S.C. B , S.C. F , S.C. B → E , se rețin următoarele:

Furnizorii de pe palierul II: S.C. F , S.C. B , S.C. E , care au declarat livrări către S.C. V și la nivelul cărora nu se constată diferențe, au declarat tranzacții semnificative în suveică, sau reciproce, la nivelul de sute de mii de lei/an, uneori peste S lei/an, pentru care nu au fost identificate surse de proveniență (S.C. B , S.C. E , S.C. A ., S.C. A ., S.C. B , S.C. T .).

Modul de declarare a obligațiilor fiscale, bazat pe tranzacții nereale, a favorizat în diferite perioade calendaristice pe beneficiarii de pe diferite paliere, la majorarea nejustificată a cheltuielilor de exploatare și la deducerea în avantaj a TVA, cu transmiterea facilităților de deducere la beneficiarii, pe lanțul tranzacțional ulterior.

Aspectele constatate la prezenta inspecție fiscală, respectiv declararea de tranzacții comerciale, în lanț, pentru care nu există acoperire în sursele de aprovizionare, conduc la concluzia că tranzacțiile declarate sunt artificiale, în sensul că niciun furnizor din lanțul comercial menționat anterior nu înregistrează în evidența fiscală respectiv nu declară prin decontul TVA, D 300, la rândul 26: "Achiziții de bunuri și servicii scutite de TVA sau neimpozabile", nejustificând astfel, eventuale achiziții de bunuri (piei de bovine), din alte surse decât de la persoane juridice.

Acesta este un argument suplimentar la constatările organelor de inspecție fiscală care au apreciat că **S.C. D** este beneficiarul unei succesiuni de activități constând în introducerea în circuitul de documente comerciale de facturi de achiziții care nu corespund unor tranzacții reale și nu au corespondent în modul de declarare al tranzacțiilor și obligațiilor la bugetul de stat.

**S.C. D** nu a prezentat pentru anul 2014 certificate sanitar veterinare pentru subprodusele animale care nu sunt destinate consumului uman și nici documentele de mișcare a subproduselor animale care nu sunt destinate consumului uman prevazute de Ordinul ANSVSA 80/29.08.2005 pentru aprobarea Normei sanitare veterinare și pentru siguranța alimentelor privind stabilirea documentelor și evidentelor necesare în cadrul activității de neutralizare a deșeurilor de origine animală, rezultând astfel că nu se face dovada transportului de piei de bovină de la un comerciant la altul și implicit a existenței bunurilor.

Pentru lanțul comercial S.C. V → **S.C. D** a fost justificată parțial proveniența bunurilor, pe lanțul S.C. T → S.C. A → S.C. B → S.C. V → **S.C. D** ., confirmându-se documentar pentru Trim. IV/2014, achiziții în sumă de S lei cu TVA de S lei, din care: prin filiera S.C. T .: suma de S lei cu TVA în sumă S lei și prin filiera S.C. A .→ S.C. B suma de S lei cu TVA de S lei.

Nu s-au dovedit pe lanțurile tranzacționale declarate în amonte existența de bunuri (piei bovină) pentru care **S.C. D** a declarat achiziții în sumă de S lei (S lei - S lei) și TVA de S lei ( S lei- S lei).

Organele de inspecție fiscală, pentru neconfirmarea livrărilor de bunuri pe lanțul comercial, de la contribuabilii menționați, prin S.C. V la beneficiarul **S.C. D** au aplicat prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 21, alin. (4), lit.f), art. 134, alin. (1), (2), (3), art.134<sup>1</sup>, alin. (1), art. 145, alin. (1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **S lei** și implicit TVA de **S lei**.

**În concluzie, pentru anul 2014**, rezultatele inspecției fiscale la **S.C. D** se prezintă astfel:

Organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, din care:

\*cheltuieli în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei** prin filiera S.C. G .→ **S.C.** în luna mai 2014;

\*cheltuieli în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, prin filiera S.C. M → S.C. G cu perioada de referință decembrie 2014;

\*cheltuieli în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei** prin filiera S.C. T → S.C. F → S.C. V → **S.C. D** , în luna decembrie 2014;

\*cheltuieli în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei** prin filiera S.C. A→ S.C.B → S.C. V .→ **S.C. D** în luna decembrie 2014.

**Nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de S lei și TVA în sumă de S lei, din care:**

- pentru achiziții de la furnizorul S.C. A : cheltuieli în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**;

- pentru achiziții de la furnizorul S.C. G : cheltuieli în sumă de **S lei** (**S lei** - **S lei** - **S lei**) și TVA în sumă de **S lei** (**S lei** - **S lei** - **S lei**);

- furnizorul S.C. V : cheltuieli în sumă de **S lei** (**S lei** - **S lei** - **S lei**) și TVA în sumă de **S lei** (**S lei** - **S lei** - **S lei**).

### **Pentru anul 2015:**

Potrivit aplicației "c-lynx" , **S.C. D** a declarat prin D 394 achiziții de bunuri de la S.C. A achiziții în sumă de **S lei** cu TVA în sumă de **S lei**. Furnizorul declară livrări către **S.C. D** în același quantum, fără diferențe.

Pentru verificarea provenienței achizițiilor înregistrate de **S.C. D** s-a analizat circuitul tranzacțiilor declarate de furnizori, solicitându-se informații de la partenerii identificați, potrivit art. 58, alin. (1) din Legea 207/2015 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se următoarele:

#### **1) Relația comercială S.C. A - S.C. D :**

Potrivit aplicației "c-lynx" S.C. A declară pentru 2015, achiziții, după cum urmează:

- de la S.C. I în sumă de **S lei**, cu TVA de **S lei**, iar furnizorul declară livrări în același quantum;

- de la S.C. U în sumă de **S lei**, cu TVA de **S lei**, iar furnizorul declară livrări în același quantum;



- de la S.C. M în sumă de S lei, cu TVA de S lei, iar furnizorul declară livrări în sumă de S lei, cu TVA de S lei.

În baza prevederilor art. 58, alin. (1) din Legea 207/2015 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin e-mail și telefonic, reprezentantului legal al S.C. A , dl. D , informații privind tranzacțiile desfășurate cu furnizorii săi, menționați mai sus, respectiv au fost solicitate documente de achiziție și transport ale bunurilor achiziționate de la aceștia. Acesta a declarat, telefonic, că nu deține aceste documente deoarece au fost ridicate de organe de poliție și a transmis de pe adresa de e-mail: "a...@yahoo.com", la data de .2016, documentul "Ordonanța de ridicare de înscrisuri", care îi confirmă afirmațiile.

Prin Ordonanța ridicare de înscrisuri din data de .2016, Secția Regională de Poliție a Transporturilor X - Biroul de Investigare a Fraudelor, se menționează: "*... lucratori din cadrul Biroului de investigare a criminalității economice din cadrul SRPT X s-au sesizat din oficiu cu privire la săvârșirea infracțiunii de omisiune în tot sau în parte a evidențierii în actele contabile a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate și (...) de sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare (...)*" și a dispus predarea de către S.C. A a jurnalelor de bancă, bilanțelor lunare și Jurnalelor de cumpărări/vânzări pentru anii 2014 și 2015 și a facturilor de achiziție de la S.C. I S.C. U , S.C. A S.C. M a certificatelor sanitar-veterinare deținute de societățile sus-menționate, Registrul pentru evidență subproduselor animale, respectiv piei bovine de la cele 4 societăți, declarațiile de curățire și dezinfectare a vehicolului conform art.9 din Ordinul 80/2015, documente de mișcare pentru aceste 4 societăți, conform art.7 din Ordinul 80/2015.

Urmare lipsei documentelor relevante pentru relațiile comerciale cu furnizorii, au fost verificate achizițiile acestora, rezultând:

**1.1) Relația comercială: Intermedieri S.C. M - S.C. A :**

S.C. I a declarat achiziții prin D394 perioada ianuarie - aprilie 2015 după cum urmează:

- de la S.C. ST în sumă de S lei, cu TVA în sumă de S lei, care nu a declarat livrări către S.C. I

- de la S.C. I , în sumă de S lei, cu TVA în sumă de S lei care nu a declarat livrări către S.C. I

Relația: S.C. ST – S.C. I

Pentru confirmarea realității tranzacțiilor S.C. ST M → S.C. I organele de inspecție fiscală, au transmis la S.C. ST adresa nr. .2016. Raspunsul a fost transmis prin e-mail la data de .2016 de pe adresa ...@yahoo.com, sub semnatura dl. K , cu adresa fn/fd, unde se precizeaza: "*ST , nu a inregistrat tranzactii comerciale de nici un fel cu firma S.C. I De asemenea precizam ca a fost depusa plangerea penala impotriva autorilor necunoscuti , nr. .2015, pentru emiterea de facturi false in numele societatii ST* ". Prezentului raport de inspecție fiscală s-a anexat adresele și plangerea penală.

Relația: S.C. I - S.C. I - S.C. A :

Pentru confirmarea realității achizițiilor S.C. I de la S.C. I organele de inspecție fiscală, au contactat telefonic contribuabilul și au transmis la .2016 la S.C. I un e-mail prin care s-a solicitat confirmarea realității tranzacțiilor.

Răspunsul a fost transmis cu e-mail la .2016 de pe adresa: ".....@yahoo.com" sub semnatura d-nei A și precizează: "*Obiectul de activitate al S.C. I , este recuperarea materialelor reciclabile sortate ( deseuri feroase). S.C. I nu a efectuat livrari de bunuri/prestari de servicii catre S.C. I Societatea noastra nu a platit/incasat sume de bani de la / catre S.C. I .*" Corespondenta mentioneaza :"*...societatea noastra a fost supusa de catre organele de politie din cadrul IPJ Galati-Serviciul de Investigare a Criminalitatii economice, verificarilor privind relatiile comerciale dintre S.C. I si SC I In urma verificarilor, s-a incheiat procesul verbal din care rezulta ca cele doua societati nu au efectuat tranzactii comerciale, nefiind identificate documente fiscale sau contabile in acest sens, S.C. I neavand nici o relatie comerciala cu SC I In urma controlului incrucisat efectuat in luna marTie 2016, de catre inspectori din cadrul ANAF- Administratia pentru contribuabili mijlocii, constituita la nivelul Regiunii Z, au fost verificate documentele financiar-contabile si s-a constatat ca S.C. I nu a derulat nici un fel de relatii comerciale cu SC I ...*".

Având în vedere răspunsul S.C. I cât și informațiile din aplicațiile privind modul de declarare a tranzacțiilor, s-a apreciat că s-a creat o situație artificială privind tranzacțiile comerciale, între S.C. I și S.C. I , acesta din urmă manifestându-se nu ca un comerciant ci doar ca un emitent declarativ care crează avantaje fiscale pentru beneficiarii ulteriori, pe lanțul tranzacțional, asigurându-le acestora aparența de legalitate în ceea ce privește achizițiile, referitor la proveniența, drept de deducere cheltuieli și TVA.

În consecință, nu se confirmă livrări de bunuri/servicii ale S.C. I către S.C. I motiv pentru care S.C. I nu justifică livrări ulterioare, neasigurând astfel condițiile legale pentru exigibilitatea taxei, care condiționează în mod necesar deducerea TVA pe lanțul comercial ulterior, prin S.C. A , până la beneficiarul **S.C. D**

Relația comercială S.C. U - S.C. A :

S.C. U a fost înființată la .2014 și are ca administrator pe R activitate principală:"Comerț cu ridicata al blănurilor, pieilor și al pieilor prelucrate, CAEN 4624.

Potrivit aplicației "c-lynx", pentru anul 2015, S.C. U declară achiziții, după cum urmează:

- de la S.C. în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, care nu declară livrări către S.C. U;

- de la S.C. K în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, care nu declară livrări către S.C. U .

Relația S.C. P - S.C. U :

S.C. U declară prin D 394, următoarele tranzacții cu SC. P :

- luna mai 2015: achiziții (simbol A), în sumă de S lei cu TVA de S lei achiziții pentru care se aplică taxarea inversă (simbol "C") în sumă de S lei, cu TVA de S lei;
- luna iunie 2015: achiziții pentru care se aplică taxarea inversă (simbol "C") în sumă de S lei, cu TVA de S lei;
- luna iulie 2015: achiziții pentru care se aplică taxarea inversă (simbol "C") în sumă de S lei, cu TVA de S lei;
- luna august 2015: achiziții (simbol A), în sumă de S lei cu TVA de S lei;
- luna septembrie 2015: achiziții (simbol A), în sumă de S lei cu TVA de S lei.

S-a constatat că majoritatea tranzacțiilor sunt cu bunuri supuse măsurilor de simplificare, pieile de bovine nefăcând parte din categoria de bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare (taxare inversă) cu respectarea condiției obligatorii ca atât furnizorul cât și cumpărătorul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au contactat telefonic PS și prin e-mail, solicitând informații privind tranzacțiile cu S.C. U. Răspunsul a fost primit la data de .2016 de pe adresa de "e-mail": "...@.ro", sub semantura administratorului F și menționează: "SC P nu a derulat niciodată relații comerciale cu S.C. U. Adresa a fost înregistrată la AIF sub nr. .2016.

Relația comercială S.C.K - S.C. U :

În ceea ce privește pe S.C.K , se menționează că aceasta este inactivă începând cu data de .2012 potrivit Deciziei nr. .2012, tranzacțiile cu persoane juridice care se afla în perioada de inactivitate, conduc la consecințe fiscale respectiv a pierderii dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA conform prevederilor art. 11, alin. (1<sup>^</sup>1) din Legea nr.571/2003 privind Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Relația comercială S.C. M - S.C. A :

S.C. M , activitate principală: "Comerț cu ridicata al blănurilor, pieilor brute și al pieilor prelucrate, CAEN 4624, administrată de I inițiată la .2015, declarat ca inactiv începând cu data de .2016, potrivit Deciziei nr. .2016.

Potrivit aplicației "c-lynx", pentru anul 2015, S.C. M a depus D 394, doar pentru luna mai, prin care declară achiziții de la S.C. D , în sumă de S lei cu TVA în sumă de S lei, dar S.C. DS nu declară livrări.

În aceeași lună (mai 2015) S.C. M declară livrări în sumă de S lei cu TVA de S lei către S.C. C și către S.C. A (S lei, cu TVA de S lei).

Potrivit modului de declarare de către S.C. D , pentru anul 2015 acesta nu a depus niciun decont TVA ci doar o singură declarație informativă D 394, pentru luna martie 2015, prin care a declarat achiziții de la S.C. F și livrări către S.C. C și S.C. A .

De asemenea, potrivit adresei nr. .2015 întocmită de A.J.F.P. M, S.C. D "s-a comportat ca firma de tip fantoma și a fost întocmită sesizarea

penala inregistrata sub nr. 1 2015 inaintata Parchetului , jud. M pentru un prejudiciu de S lei”.

S.C. D a fost declarată ca inactivă de la data de ..2015 potrivit Deciziei .2015.

Astfel, pentru achiziția acestor bunuri (piei bovine), **nu se face dovada existenței** bunurilor, “piei de bovine”, **nu se face dovada originii**, a unui circuit legal al bunurilor și implicit a exigibilitatii taxei, în amonte la furnizori, și că în ceea ce privește S.C. I , S.C. U și S.C. M - furnizori pentru S.C. A se evidențiază că aceștia nu justifică proprietatea asupra unor bunuri (piei bovine), pentru care au declarat livrări către S.C. A singurul scop fiind acela de a fi utilizați pentru facilitarea declarării achizițiilor/livrărilor către/de la S.C. A pentru deducerea de cheltuieli, majorarea TVA deductibilă și implicit a TVA de recuperat de către **S.C. D** chiar dacă prin acest furnizor S.C. A , se crează o aparență de legalitate, relevând interesul acestuia de a îndeplini la nivel formal (facturi), condițiile din reglementările fiscale în vigoare, în acest fel încercând a acoperi caracterul fictiv al tranzacțiilor în cauză, creând premisa invocării “bunei credințe”, în relațiile comerciale, în fata oricarui organ de control.

Deasemenea, avându-se în vedere caracterul nereal al tranzacțiilor declarate, se apreciază că la baza înregistrării cheltuielilor și TVA deductibilă la nivelul **S.C. D** au stat facturile care **nu îndeplinesc caracterul de document justificativ**, în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece în campul “*Denumirea produselor sau a serviciilor*” nu se menționează bunuri care au fost în proprietatea furnizorilor la data la care **S.C. D** a înregistrat achizițiile acestora.

Situația de fapt relevantă din punct de vedere fiscal se apreciază de organul de inspecție fiscală în concordanță cu realitatea economică, determinată în baza probelor administrate, sus invocate. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, cazul S.C. I , S.C. U , S.C. M și S.C. A , organul de inspecție fiscală apreciază aceste operațiuni/tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

Tratamentul fiscal pentru deducerea nelegală de cheltuieli cu achiziția de bunuri, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei de către **S.C. D** ca urmare a declarării de achiziții de bunuri, pentru care nu se asigură proveniența, pe lanțul comercial de la contribuabilii menționați, prin S.C. A este reglementat de prevederile art. 21, alin. (4), lit.f) art. 134, alin. (1), (2), (3), art.134<sup>1</sup>, alin. (1), art. 145, alin. (1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au administrat ca mijloace de proba, înscrisuri ale contribuabililor cu care s-au derulat raporturi economice și juridice. contribuabili ce se regăsesc în lanțul tranzacțional, acte de control încheiate de organele de inspectie fiscală A.J.F.P. X, A.J.F.P.Y, A.J.F.P.Z ale căror mențiuni nu au confirmat existența bunurilor - piei bovină.

În urma verificărilor lanțurilor tranzacționale s-a stabilit că au fost declarate operațiuni comerciale nereale și s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, urmate uneori de sesizări penale, demonstrându-se inexistența bunurilor la furnizorii de pe lanțul tranzacțional.

**Ca urmare, pentru anul 2015**, referitor la relația comercială S.C. A → S.C. D. rezultă că din verificarea fiscală, nu s-au confirmat achizițiile declarate de S.C.A prin intermediarii: S.C.I , S.C. U și S.C. la nivelul sumei de S lei cu TVA de S lei, în 13 facturi în perioada martie-septembrie 2015.

**În concluzie**, organele de inspecție fiscală au constatat că, la nivelul S.C. D nu s-a justificat realitatea operațiunilor de achiziție, acesta înregistrând în evidențele contabile tranzacții nereale care au generat diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, la .2015 înregistra potrivit datelor din bilanța de verificare un TVA de recuperat de S lei, iar la .2014 un TVA de recuperat de S lei, taxa ce provine din înregistrarea de facturi de achiziție.

Având în vedere că jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost realizate. În cazul nedemonstrării unor tranzacții reale, autoritățile naționale sunt în măsura să refuze dreptul de deducere dacă se stabilește în raport de elemente obiective că dreptul este invocat abuziv, reținându-se în acest sens, similitudini ale speței prezentate în prezentul raport de inspecție fiscală, cu unele decizii ale Curții Europene de Justiție în cazuri în care s-a ridicat problema realității unor tranzacții: Kittel si Recolta Recycling- C 439/04 si Bonik- C 285/11.

Sensul în care jurisprudența europeană admite dreptul de deducere, pornește de la considerarea "a priori" a bunei credințe a participanților ce operează în domeniul economic și că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat, acest drept aplicându-se pentru toate impozitele și taxele aplicate operațiunilor în amonte.

Prevederile Directivei C2006/112 privind Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, statuează ca și condiții de exercitare a dreptului de deducere: calitatea de persoană impozabilă și ca bunurile/serviciile să fie utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale destinatarului, aceasta din urmă condiție fiind determinată de însăși existența bunurilor/serviciilor. Directiva C2006/112 reprezintă un document de reglementare, acest aspect presupunând existența elementelor care condiționează situațiile juridice: existența părților și al interesului comun al părților într-o tranzacție și anume obiectul ei, real, în acest caz, pieile de bovine.

În situația S.C. D relevanța prevederilor Deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-255/02 (Halifax & others contra Marii Britanii), constă în faptul că legislația comunitară se opune dreptului contribuabilului de a deduce TVA achitată în amonte dacă operațiunile pe care se întemeiază acest drept sunt aferente unei practici abuzive. Constatarea

existenței unei practici abuzive presupune că operațiunile în cauză să urmărească obținerea de avantaje fiscale în contradicție cu legislația comunitară în materie.

Curtea a statuat că trebuie să rezulte din elemente obiective că operațiunile în cauză au ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal. Dacă practica abuzivă a fost constatată, operațiunile economice în cauză trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația anterioară derulării tranzacțiilor aferente practicii abuzive.

La nivelul **S.C. D** organele de inspecție au stabilit, pe lanțul tranzacțional indicat de facturile înregistrate în evidența contabilă și verificate la inspecția fiscală, că în amonte nu au existat bunuri care să fi făcut obiectul unor tranzacții, prin intermediul a 3-5 furnizori, fără interes comercial și pentru care nu s-a confirmat aprovizionarea.

Astfel, achizițiile de bunuri apreciate ca fiind nereale, plasează pe **S.C. D** ca făcând parte dintr-un circuit simulat ce realizează operațiuni nereale și apreciază că tranzacțiile efectuate au avut drept consecință reală, diminuarea creanței fiscale datorate către bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturilor susținut de înregistrarea unui TVA de recuperat de la bugetul de stat în fiecare perioadă fiscală supusă verificării.

**Un alt element considerat obiectiv**, în aprecierea tranzacțiilor ca fiind artificiale sunt constatările următoare:

**\*în anul 2014**, achizițiile de piei de bovine înregistrate pe borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice au fost în cantitate de S kg., cele pe bază de facturi în cantitate de S kg, iar livrările intracomunitare au fost de S kg, organele de inspecție fiscală concluzionând că livrările intracomunitare au acoperire în achizițiile de la persoane fizice pe bază de borderouri, iar livrările către societatea afiliată S.C. P au fost în cantitate de S kg.;

**\*în anul 2015**, achizițiile de piei de bovine înregistrate pe borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice au fost în cantitate de S kg., cele pe baza de facturi în cantitate de S kg, iar livrările intracomunitare au fost de S kg., organele de inspecție fiscală concluzionând că livrările intracomunitare au acoperire în achizițiile de pe borderouri, iar livrările către societatea afiliată S.C. P au fost de S kg.

Organele de inspecție fiscală apreciază ca veridice livrările intracomunitare efectuate de **S.C. D** ele având corespondent în achiziții confirmate de borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice.

Livrările către societatea afiliată S.C. P au în majoritate corespondent în achiziții pe bază de facturi emise în amonte de intermediari succesivi care nu dovedesc interes comercial, care au declarat tranzacții de achiziții și livrare fără implicații fiscale pentru sine (nerezultând impozite și taxe din aceste tranzacții), rezultatul fiind favorizarea beneficiarului **S.C. D** în majorarea cheltuielilor și TVA deductibilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. D** a declarat TVA în sumă de S lei reprezintă sumă de recuperat declarată în plus prin deconturile de TVA, respectiv suma de S lei, față de TVA de

recuperat în sumă de S lei, înregistrată în evidența contabilă, cu nerespectarea prevederilor art. 102, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. D** a înregistrat suma de S lei reprezentând TVA fără drept de deducere a carei exigibilitate este amânată fiind condiționată de *dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de la persoana impozabilă care aplică sistemul tva la încasare*, respectiv consemnată în factura seria .2015, emisă de S.C. I în valoare totală S lei din care TVA S lei, reprezentând "*Comision ian.-sept. 2014 (cv S Euro+ TVA)*". S.C. I aplică "TVA la încasare". Factura a fost înregistrată în Jurnalul de cumpărări al lunii mai 2015, ca operațiune exigibilă prin invocarea documentului de plată: "extras bancă din data de .2015". În Registrul jurnal al lunii mai 2015, operațiunea contabilă a fost înregistrată prin articolele contabile: "cont bilantier 5121.00002 = cont bilantier 4551 : S lei", "cont bilantier 401.00027 = cont bilantier 5121.00002: S lei" și "cont bilantier 4426 = cont bilantier 4428TP: S lei".

Din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor contabile invocate, respectiv la baza deducerii TVA în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală nu au identificat în Jurnalul de bancă din data de .2015, plata sumei de S lei către prestatorul de servicii S.C. I Mai mult, extrasul de cont al bancii ING Bank, are ca dată a primei operațiuni data de 2015. În evidența contabilă prezentată nu s-a identificat niciun document de plată cu această sumă, care să stea la baza înregistrărilor contabile înregistrate prin Registrul jurnal din data de .2015, constatându-se influențarea rulajelor debitoare/creditoare a conturilor la bănci fără prezentarea unui document de plată.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost solicitate administratorului A , prin Nota explicativă returnată la data de .2016, justificarea cu documente a înregistrărilor contabile privind plata furnizorului și deducerea TVA.

Acesta a răspuns: "*Este vorba despre o compensare între P și D. urmând să prezint acest proces verbal pe data 2016.*" La data menționată a fost prezentat Ordinul de plată .2015, în valoare de S lei pe care se menționează ca obiect al plății: "cvF. .2015" iar ca ordonator al plății este menționat "P " și Procesul verbal de compensare nr. F- .2015 încheiat între S.C. P , în calitate de inițiator și **S.C. D.** în care se menționează: " ... s-a convenit în baza prezentului document ca suma de S lei sa se compenseze între cele doua societati cu debitul aferent prin plata directa de catre S.C. P in contul S.C. I ".

Organele de inspecție fiscală, urmare justificării modului de înregistrare a plății furnizorului și provenienței sumei cu care acesta a fost achitat, apreciază:

- prin înregistrarea în evidența contabilă a plății furnizorului prin contul bancar al **S.C. D.** în care nu era un disponibil suficient pentru plată, a fost

denaturat rulajul contului bilanțier "5121- banca", și s-a majorat artificial creditul contului bilanțier "4551-Asociați conturi curente" cu suma de S lei;

- la data de .2016, organele de inspecție fiscală au solicitat prin "e-mail", documentele de plată pentru justificarea deducerii TVA în sumă de S lei, aferent înregistrării contabile : "4426=4428T: S lei consemnată în Registrul Jurnal și Jurnalul de cumpărări din luna mai 2015;

- la 17.03.2016 prin "e-mail", ca răspuns, a fost prezentat numai Ordinul de plată .2015, în valoare de S lei;

- din analiza documentelor prezentate, se apreciază ca Procesul verbal de compensare nr. .2015 nu poate sta la baza unei înregistrări contabile corespunzătoare operațiunii de compensare (cont bilanțier 411-cont bilanțier 401) întrucât nu respectă prevederile art. 3. din Hotărârea Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice.

Astfel documentul prezentat în justificarea plății (ordinul de plata emis de S.C. P ) nu are calitate de document justificativ pentru achitarea facturii, ceea ce nu justifică exigibilitatea taxei deduse, contrar prevederilor art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 46, alin.(1) din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că **livrările** efectuate de **S.C. D** În România, au avut ca și client majoritar (în proporție de 99%) pe S.C. P – persoana afiliată , cantitatea de S kg, în valoare de S lei și clientul M (1%), cantitatea de S kg, în valoare de S lei.

Din consultarea aplicației fiscnet.ro- infopc-detalii contribuabil - asocieri, s-a constatat existența relațiilor de afiliere așa cum sunt definite de art.7, pct. 21, lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu clientul S.C. P cu care a derulat tranzacții comerciale în perioada ce face obiectul inspecție fiscale, astfel :

DI. A e este asociat unic/administrator la S.C. P și deține 80% din numărul titlurilor de participare la **S.C. D** unde are și calitatea de administrator.

Avându-se în vedere relația de afiliere dintre **S.C. D.** și S.C. P , s-a solicitat la Compartimentului «Preturi de transfer» din cadrul D.G.R.F.P. Iași, analiza existenței unui risc fiscal asociat prețurilor de transfer, respectiv dacă există tranzacții dintre **S.C. D** și S.C. P , dacă indicatorul de rentabilitate calculat pentru contribuabilul analizat se încadrează în intervalul de comparabilitate generală stabilit pentru societățile comparabile independente.

Având în vedere răspunsul primit de la Compartimentul «Preturi de transfer» din cadrul D.G.R.F.P. Iași, organele de inspecție fiscală nu au solicitat dosarul preturilor de transfer privind tranzacțiile între societățile



afiliate **S.C. D** și **S.C. P**, deoarece nu rezultă situații atipice ce pot indica risc fiscal asociat prețurilor de transfer.

Urmare constatărilor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. D** următoarele diferențe de obligații fiscale:

**1.- impozit pe profit în sumă totală de S lei, din care:**

Pentru perioada **01.04.2014- 31.12.2014:**

Potrivit art. 17, alin. (1), art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit obligația de plată pentru impozit pe profit în sumă de S lei, mai mult cu **S lei** decât impozitul pe profit înregistrat/declarat în sumă de S lei.

Diferența de impozit profit stabilită suplimentar, de S lei este aferentă majorării nejustificate a cheltuielilor cu costul mărfurilor achiziționate (piei bovine), în anul 2014, cu suma S lei, înscrisă în facturi emise de **S.C. G**, **S.C. Al**, **S.C. V**.

Pentru perioada **01.01.2015- 30.09.2015:**

Impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală este de S lei, mai mare cu suma de S lei decât impozitul pe profit determinat de societate și înregistrat în contabilitate de S lei și mai mare cu S lei, față de impozitul pe profit declarat, de S lei.

Diferența de impozit de S lei a rezultat din suplimentarea bazei de impunere cu S lei reprezentând majorarea nejustificată a cheltuielilor de exploatare constând în costul mărfurilor, rezultat din înscrierea în 13 facturi emise în perioada martie-septembrie 2015 de **S.C. A** și a sumei neconforme cu cea declarată de S Lei.

**2. - TVA în sumă totală de S lei** – TVA fără drept de deducere, aferentă achiziției de piei de bovină, în anul 2014, de la **S.C. A**. pentru TVA în sumă de S lei, de la **S.C. G** : pentru TVA în sumă de S lei și de la **S.C. V** : pentru TVA în suma de S lei iar pentru anul 2015, de la **S.C. A** pentru TVA în sumă de S lei.

Pentru aceste considerente consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. 2016, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 2016 prin care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**S.C. D** are ca obiect de activitate: "Comerț cu ridicata al blănurilor, pieilor brute și al pieilor prelucrate" cod CAEN 4624, capital social 200 lei, doi acționari: **A** și **D**.

DI. A este asociat unic/administrator la S.C. P și deține 80% din numărul titlurilor de participare la **S.C. D**, unde are și calitatea de administrator.

Perioada supusă inspecției fiscale :

- 08.01.2014 – 31.03.2014 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii ;

- 01.04.2014 – 30.09.2015 pentru impozitul pe profit ;

- 08.01.2014 – 30.09.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată.

**Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei aferent perioadei 01.04.2014-30.09.2015 și TVA în sumă de S lei aferent perioadei 08.01.2014-30.09.2015, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2016, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța asupra legalității stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare menționate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală cu privire la facturile emise de furnizorii petentei, în baza cărora S.C. D, a dedus vcheltuieli și taxa pe valoarea adăugată, aferentă operațiunilor comerciale artificiale, fără să aibă la bază tranzacții reale, nefiind astfel îndeplinite condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere S.C. D iar prin Ordonanța de clasare din ...2018 în Dosarul penal nr. /2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul X, a dispus clasarea cauzei având ca obiect săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, întrucât fapta nu există, soluția fiind menținută prin Ordonanța nr. /2019 din .2019, definitivă, emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul X.**

**În fapt**, urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016 prin care au stabilit în sarcina **S.C. D**, următoarele diferențe de obligații fiscale:

**1.- impozit pe profit în sumă totală de S lei, din care:**

Pentru perioada **01.04.2014- 31.12.2014:**

Potrivit art. 17, alin. (1), art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit obligația de plată pentru impozit pe profit în sumă de S lei, mai mult cu **S lei** decât impozitul pe profit înregistrat/declarat în sumă de S lei.

Diferența de impozit profit stabilită suplimentar, de S lei este aferentă majorării nejustificate a cheltuielilor cu costul mărfurilor achiziționate (piei bovine), în anul 2014, cu suma S lei, înscrisă în facturi emise de S.C. G , S.C. A , S.C. V .

Pentru perioada **01.01.2015- 30.09.2015:**

Impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală este de S lei, mai mare cu suma de S lei decât impozitul pe profit determinat de societate și înregistrat în contabilitate de S lei și mai mare cu S lei, față de impozitul pe profit declarat, de S lei.

Diferența de impozit de S lei a rezultat din suplimentarea bazei de impunere cu S lei reprezentând majorarea nejustificată a cheltuielilor de exploatare constând în costul mărfurilor, rezultat din înscrierea în 13 facturi emise în perioada martie-septembrie 2015 de S.C. A și a sumei neconforme cu cea declarată de S lei.

**2. - TVA în sumă de S lei,** reprezentând TVA fără drept de deducere, aferentă achiziției de piei de bovină, în anul 2014, de la S.C. A. pentru TVA în sumă de S lei, de la S.C. G .: pentru TVA în sumă de S lei și de la S.C. V : pentru TVA în sumă de S lei iar pentru anul 2015, de la S.C. A pentru TVA în sumă de S lei, în baza unor operațiuni fictive care nu au surse reconstruibile, ceea ce confirmă existența unui lanț de operatori economici implicați în emiterea de documente comerciale fără corespondență în livrări de bunuri ce realizează operațiuni fictive de tip suveică sau carusel, aferente unor achiziții declarate de către clienți care au dedus cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată astfel diminuându-se și obligațiile de plată către bugetul de stat.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au administrat ca mijloace de probă, înscrisuri ale contribuabililor cu care s-au derulat raporturi economice și juridice, contribuabili ce se regăsesc în lanțul tranzacțional, acte de control încheiate de organele de inspecție fiscală A.J.F.P. X, A.J.F.P. Y, A.J.F.P. Z ale căror mențiuni nu au confirmat existența bunurilor - piei bovină.

În urma verificărilor lanțurilor tranzacționale s-a stabilit că au fost declarate operațiuni comerciale nereale și s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, urmate uneori de sesizări penale, demonstrându-se inexistența bunurilor la furnizorii de pe lanțul tranzacțional.

La nivelul **S.C. D** , nu s-a justificat realitatea operațiunilor de achiziție, aceasta înregistrând în evidențele contabile tranzacții nereale care au generat diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat privind impozitul pe profit, iar referitor la taxa pe valoarea adăugată, la 30.09.2015 societatea înregistra potrivit datelor din balanța de verificare TVA de recuperat de S lei, iar la 31.12.2014 TVA de recuperat de S lei, taxă ce provine din înregistrarea de facturi de achiziție.

Astfel, pentru achiziția acestor bunuri (piei bovine), **nu se face dovada existenței** bunurilor, "piei de bovine", **nu se face dovada originii**, a unui circuit legal al bunurilor și implicit a exigibilității taxei, în amonte la furnizori, singurul scop fiind acela de a fi utilizați pentru facilitarea declarării

achizițiilor/livrărilor către/de la S.C. A S.C. G și S.C. V pentru deducerea de cheltuieli, majorarea TVA deductibilă și implicit a TVA de recuperat de către **S.C. D**

Organele de inspecție fiscală menționează că un alt element considerat obiectiv, în aprecierea tranzacțiilor ca fiind artificiale sunt constatările următoare:

\*în anul 2014, achizițiile de piei de bovine înregistrate pe borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice au fost în cantitate de S kg, cele pe bază de facturi în cantitate de S kg, iar livrările intracomunitare au fost de S kg, organele de inspecție fiscală concluzionând că livrările intracomunitare au acoperire în achizițiile de la persoane fizice pe bază de borderouri, iar livrările către societatea afiliată S.C. P au fost în cantitate de S kg.

\*în anul 2015, achizițiile de piei de bovine înregistrate pe borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice au fost în cantitate de S kg, cele pe bază de facturi în cantitate de S kg, iar livrările intracomunitare au fost de S kg, organele de inspecție fiscală concluzionând că livrările intracomunitare au acoperire în achizițiile de pe borderouri, iar livrările către societatea afiliată S.C. P au fost de S kg.

Organele de inspecție fiscală apreciază ca veridice livrările intracomunitare efectuate de **S.C. D**. ele având corespondent în achiziții confirmate de borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice.

Livrările către societatea afiliată S.C. P , au în majoritate corespondent în achiziții pe bază de facturi emise în amonte de intermediari succesivi care nu dovedesc interes comercial, care au declarat tranzacții de achiziții și livrare fără implicații fiscale pentru sine (nerezultând impozite și taxe din aceste tranzacții), rezultatul fiind favorizarea beneficiarului **S.C. D** în majorarea cheltuielilor și TVA deductibilă.

Astfel, achizițiile de bunuri apreciate ca fiind nereale, plasează pe **S.C. D** ca făcând parte dintr-un circuit simulat ce realizează operațiuni nereale și apreciază că tranzacțiile efectuate au avut drept consecință reală, diminuarea creanței fiscale datorate către bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturilor susținut de înregistrarea unui TVA de recuperat de la bugetul de stat în fiecare perioadă fiscală supusă verificării.

Avându-se în vedere caracterul nereal al tranzacțiilor declarate, apreciind că la baza înregistrării cheltuielilor și TVA deductibilă la nivelul **S.C. D** au stat facturile care **nu îndeplinesc caracterul de document justificativ**, în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece în câmpul "*Denumirea produselor sau a serviciilor*" nu se menționează bunuri care au fost în proprietatea furnizorilor la data la care **S.C. D** a înregistrat achizițiile acestora, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. G , S.C. A și S.C. V stabilind în consecință diferența de impozit pe profit în sumă totală de S lei și nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei dedusă în baza acestor facturi, astfel:

Pentru anul 2014:

**Nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de S lei și TVA în sumă de S lei, din care:**

- pentru achiziții de la furnizorul S.C. A : cheltuieli în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei;
- pentru achiziții de la furnizorul S.C. G : cheltuieli în sumă de S lei (S lei - S lei - S lei) și TVA în sumă de S lei (S lei - S lei - S lei);
- furnizorul S.C. V : cheltuieli în sumă de S lei (S lei - S lei - S lei) și TVA în sumă de S lei (S lei - 8.051 lei - S lei).

Pentru anul 2015:

- pentru achiziții de la S.C. Albacor Safety S.R.L. Jud. Dâmbovița la nivelul sumei de **1.051.912 lei** cu TVA de **252.460 lei**.

Pentru aceste considerente consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .2016, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016 prin care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei.

Totodată, urmare inspecției fiscale desfășurate la **S.C. D**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău Plângerea penală nr. .2016, împotriva **S.C. D** și împotriva administratorului societății A, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de dispozițiile art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin **Decizia nr. .2016**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, **a dispus suspendarea** soluționării contestației formulate de **S.C. D**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2016, cu privire la suma **S lei**, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei, întrucât pentru această sumă, în dosarul penal nr. .../P/2016 înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul X se fac cercetări, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

**Prin Ordonanța de clasare din data de .2018** dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în dosarul penal /P/2016 **se dispune clasarea cauzei** având ca obiect săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prev. și ped. de art. 9 al. 1 lit. c) din Legea 241/2005 cu apl. art. 35 al. 1 Cod penal.

La emiterea acestei ordonanțe de clasare s-a avut în vedere Referatul cu propunerea de clasare nr. /2016 din data de .2018, cuprinzând următoarele precizări suplimentare:

*“Și în dosarul cauzei, în urma probatoriului administrat a rezultat faptul că achizițiile efectuate de S.C D de la S.C A, S.C G și S.C V în perioada 2014-2015 nu sunt fictive, motivat de următoarele considerente:*

-ambii administratori ai societăților confirmă livrările;  
-șoferii transportatori confirmă livrările;  
-persoanele confirmă că marfa achiziționată de la S.C A , S.C G și S.C V a intrat în gestiunea SC D fiind efectuată recepția calitativă;  
-persoanele care confirmă că marfa achiziționată de la S.C A , S.C G și S.C V a fost sortată, așezată pe stive și pregătită spre vânzare.  
-Plata mărfii achiziționate de la S.C A , S.C G și S.C V s-a realizat în marea majoritate prin bancă, existând la dosar extrasele de cont care confirmă acest aspect.

-marfa achiziționată a fost livrată ulterior către S.C P și tabacarii din Italia, existând și documente justificative în acest sens, plățile fiind efectuate prin bancă;

Că într-adevăr pe parcursul lanțului tranzacțional au existat probleme, în sensul că furnizorii furnizorilor nu justifică proprietatea asupra unor bunuri (piei bovine), acest aspect nu îi este imputabil administratorului S.C D întrucât nici o dispoziție legală nu instituie în sarcina societății care achiziționează bunuri să verifice legalitatea și realitatea tranzacțiilor efectuate de furnizorii furnizorului.

Deși furnizorii furnizorilor S.C D nu justifică proprietatea unor bunuri (piei bovină), din probele existente la dosar reiese că administratorul S.C D a fost de bună credință, marfa a fost achiziționată în baza facturilor fiscale, marfa a existat în realitate, fiind transportată de șiferi și comercializată mai departe atât intern cât și extern.

În cauză nu există alte probe sau indicii rezonabile care să conducă la aprecierea faptului că operațiunile comerciale desfășurate de către S.C D au fost nerezale.”

**Prin Ordonanța nr. .../2/2019 din .2019** dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X **se dispune respingerea ca neîntemeiată a plângerii formulată de** petenta Administrația Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, **împotriva Ordonanței de clasare nr. .../P/2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X.**

Prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor **pct. 10.2 și pct. 10.3** 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic să precizeze dacă ordonanțele date în dosarul penal nr. .../P/2016 (nr. .../P/2016 din ..2018 și nr. .../2019 din ....2019) ale Parchetului de pe lângă Tribunalul X sunt definitive și se poate relua soluționarea cauzei.

Prin adresa ..2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor **pct. 10.4 și pct. 10.5** 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție fiscală, să precizeze **care este punctul său de vedere cu privire la legalitatea stabilirii TVA în sumă de S lei și a impozitului pe profit în sumă de S lei în sarcina S.C. D ținând cont de argumentele prezentate în ordonanțele date în dosarul .../P/2016.**

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019 și nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic răspunde că împotriva Ordonanței nr. ..../P/2016/ instituția a formulat plângere cu adresa nr. .2019, aceasta nefiind soluționată până în prezent și anexează plângerea în cauză.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală ne comunică faptul că propune respingerea contestației ca neîntemeiată, nemotivată, întrucât în mod legal au stabilit suplimentar baza impozabilă, conform celor prezentate în raportul de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Întrucât la dosarul cauzei se află și Ordonanța nr. /2019 din 2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, transmisă Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic cu adresa nr. .2019 și asupra căreia această instituție nu s-a pronunțat dacă este definitivă și se poate relua soluționarea cauzei, prin adresa nr. 2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, revine asupra adresei nr. .2019 și solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Serviciul Juridic să se pronunțe asupra acestei ordonanțe dacă este definitivă și se poate relua soluționarea cauzei.

De asemenea, prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor **pct. 10.2 și pct. 10.3** 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Inspecție fiscală, să precizeze dacă Ordonanța nr. /2019 din .2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, este definitivă și se poate relua soluționarea cauzei.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. 6.2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală ne comunică faptul că Parchetul de pe lângă Tribunalul X nu a comunicat Administrației Județene a Finanțelor Publice X Ordonanța nr. .2019, precum și faptul că, prin adresa nr. .2019 s-a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X să i se comunice acea ordonanță, pentru a analiza soluția dată și a formula plângere la judecătorul de cameră preliminară de la instanța competentă.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală revine asupra adresei transmise anterior nr. .2019 și aduce la cunoștință că soluția dată de Parchetul de pe lângă

Tribunalul X, prin Ordonanța nr. .2019, a rămas definitivă în sistemul căilor de atac, motiv pentru care contestația poate fi pusă pe rol și soluționată.

Contestatară susține că prin felul în care a fost realizată inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale dovedind parțialitate, nu au analizat toate aspectele relevante, apreciind în final că au dat dovadă de rea-credință în elaborarea stării de fapt fiscale a **S.C. D** Singurele justificări invocate sunt lipsa fondului economic al tranzacțiilor invocate undeva, cândva pe palierele de jos ale lanțurilor de tranzacționare, în ciuda evidențelor existenței fondului economic și juridic al relațiilor directe care privesc societatea **S.C. D**

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 11**

**“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.**

- **art. 6** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și **pct. 4** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 11 din Codul fiscal, unde se precizează:

**ART. 6**

**“Exercitarea dreptului de apreciere**

**Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.**

- **art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

**ART. 11**

**“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(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.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

## **SECȚIUNEA 1**

**“Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților**

**4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.**

- **art. 6, art. 7, art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

### **ART. 6**

**“Exercitarea dreptului de apreciere**

**(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.**

**(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.**

## **ART. 7**

**“Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

**[...]**

**(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.**

**(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.**

## **ART. 113**

**“Obiectul inspecției fiscale**

**(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**

**(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:**

**a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;**

**b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;**

**c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

**d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**

**e) solicitarea de informații de la terți;”.**

Conform acestor prevederi legale, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

O tranzacție fără scop economic reprezintă orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

La stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

- Totodată sunt aplicabile și prevederile **art. 14** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 14**

##### **„Criteriile economice**

**(1) Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.**

**(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.**

Conform acestor prevederi legale, organul fiscal apreciază veniturile și cheltuielile după conținutul lor economic.

- Din punctul de vedere al impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 12 și pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

#### **ART. 19**

##### **„Reguli generale**

**(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**

##### **„Cheltuieli**

**(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;**

[...]”.

**„Norme metodologice:**

**12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.**

[...]

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

[...]”.

• Totodată sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 6**

**„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.**

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil doar cheltuielile care sunt deductibile.

Prevederile legale invocate susțin și faptul că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, precum și faptul că nu sunt acceptate la deducere 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.

Totodată legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede faptul că orice operațiune economico-financiară care a fost efectuată trebuie să se consemneze într-un document care dobândește calitatea de document justificativ.

Din coroborarea și interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ, fiind deductibile la calculul profitului impozabil, numai în baza exemplarului original al acestora, așa cum este stipulat și la pct. 41 din Anexa 1 la Ordinul ministrul economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, potrivit cărora:

**“41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice”.**

Totodată, potrivit **pct. 4** din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din actul normativ mai sus menționat:

**“4. Documentele justificative provenite din tranzacții/operațiuni de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice, pe bază de borderouri de achiziții, pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective.”**

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că **„nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”**

• Pentru anul 2014 sunt aplicabile și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, la **pct. 42** stipulează:

**„42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.**

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesoșite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).”

• Pentru anul 2015 sunt aplicabile prevederile **pct. 53 și pct. 57** din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, unde se precizează:

**„53. – [...] (2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de**

venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesoșite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)".

[...]

57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. 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.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative 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.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

[...]

(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora".

Conform principiului independenței exercițiului invocat anterior, trebuie să se evidențieze toate veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, dar numai dacă există documente justificative de înregistrare în contabilitate, respectiv avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări, etc..

Totodată se specifică faptul că la înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)."

Documentele justificative trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică, trebuie să reflecte operațiunile așa cum au avut loc.

Coroborând toate prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, se reține că nu orice cheltuială se poate evidenția în

contabilitate și are drept de deducere, ci numai acele cheltuieli care sunt realizate efectiv, sunt reale, sunt necesare obiectului de activitate la firmei, iar contribuabilul face dovada cu documente justificative că le-a realizat.

• Din punctul de vedere al TVA, sunt aplicabile prevederile art. 125<sup>^1</sup>, art. 126, art. 128, art. 145, art. 146, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 46** 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, unde se precizează:

**ART. 125<sup>^1</sup>**

„Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

[...]”.

**ART. 145**

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

**ART. 126**

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”.

**ART. 128**

“Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

## **ART. 146**

**„Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;**

**[...]”.**

## **ART. 155**

**„Facturarea**

**[...]**

**(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

**[...]**

**h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>^1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;**

**[...]”.**

**“Norme metodologice:**

**46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>^2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>^1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”.**

Conform acestor prevederi legale, o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, doar cu condiția ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Taxa deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Astfel, factura trebuie să conțină o serie de elemente obligatorii, iar unul dintre elementele obligatorii este și denumirea și cantitatea bunurilor livrate. Deci se reține că este necesar ca bunurile să fie livrate, deci livrarea



să fie reală, iar factura să fie completată conform realității cu acest element privind numele/denumirea și cantitatea bunurilor livrate.

- Sunt aplicabile în cazul de față și prevederile **art. 64 și art. 65** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, preluate prin **art. 72 și art. 73** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“SECȚIUNEA a 6-a**

**Sarcina probei**

**ART. 72**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

**Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.**

**ART. 73**

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

De asemenea, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează în mod clar faptul că orice operațiune economico-financiară care a fost efectuată, trebuie să se consemneze într-un document care dobândește astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cui modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „**Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...].**”

Relevantă în acest caz are și decizia Curții Europene de Justiție dată în cazul C-255/02-Halifax & others conform căreia, orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, situația “normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu fiind restabilită.

Legislația României a fost armonizată cu legislația Uniunii Europene, astfel că, din punctul de vedere al TVA, în Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, se stipulează:

## **ART. 168**

“În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; [...].”

## **“CAPITOLUL 4**

**Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere**

## **ART. 178**

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă

în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3 - 6;

[...]”.

## **“Secțiunea 3**

**Emiterea facturilor**

## **ART. 219**

Fără a aduce atingere articolelor 244 - 248, se aplică următoarele dispoziții:

1. Facturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care se consideră că este efectuată livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în conformitate cu dispozițiile titlului V”.

## **ART. 220**

“(1) Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și pe seama sa, în următoarele cazuri:

1. pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]”.

## **ART. 226**

“Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

[...]”.

Se reține astfel că și legislația Uniunii Europene prevede faptul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA, numai dacă deține

documente justificative și numai dacă demonstrează că a efectuat acele operațiuni.

Din documentele existente la dosarul cauzei se observă că, organul de inspecție fiscală a constatat că, în perioada 2014-2015, petenta a dedus TVA aferentă achiziției de piei bovine, pentru care nu a putut face dovada cu documente justificative că acestea sunt reale, că ar fi fost efectuate în realitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus cheltuieli și TVA aferente achiziției de piei de bovină, de la S.C. A ., de la S.C. G . și de la S.C. V în baza unor operațiuni fictive care nu au surse reconstruibile, ceea ce confirmă existența unui lanț de operatori economici implicați în emiterea de documente comerciale fără corespondență în livrări de bunuri ce realizează operațiuni fictive de tip suveică sau carusel, aferente unor achiziții declarate de către clienți care au dedus cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată astfel diminuându-se și obligațiile de plată către bugetul de stat.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au administrat ca mijloace de probă, înscrisuri ale contribuabililor cu care s-au derulat raporturi economice și juridice, contribuabili ce se regăsesc în lanțul tranzacțional, acte de control încheiate de organele de inspecție fiscală A.J.F.P. X, A.J.F.P. Y, A.J.F.P. Z ale căror mențiuni nu au confirmat existența bunurilor - piei bovină.

În urma verificărilor lanțurilor tranzacționale s-a stabilit că au fost declarate operațiuni comerciale nereale și s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, urmate uneori de sesizări penale, demonstrându-se inexistența bunurilor la furnizorii de pe lanțul tranzacțional.

La nivelul **S.C. D** nu s-a justificat realitatea operațiunilor de achiziție, aceasta înregistrând în evidențele contabile tranzacții nereale care au generat diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat privind impozitul pe profit și a TVA.

Astfel, pentru achiziția acestor bunuri (piei bovine), **nu se face dovada existenței** bunurilor, "piei de bovine", **nu se face dovada originii**, a unui circuit legal al bunurilor și implicit a exigibilității taxei, în amonte la furnizori, singurul scop fiind acela de a fi utilizați pentru facilitarea declarării achizițiilor/livrărilor către/de la S.C. A S.C. G și S.C. V pentru deducerea de cheltuieli, majorarea TVA deductibilă și implicit a TVA de recuperat de către **S.C. D**.

Organele de inspecție fiscală menționează că un alt element considerat obiectiv, în aprecierea tranzacțiilor ca fiind artificiale sunt constatările următoare:

\*în anul 2014, achizițiile de piei de bovine înregistrate pe borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice au fost în cantitate de S kg, cele pe bază de facturi în cantitate de S kg, iar livrările intracomunitare au fost de S kg, organele de inspecție fiscală concluzionând că livrările intracomunitare au acoperire în achizițiile de la persoane fizice pe bază de borderouri, iar livrările către societatea afiliată S.C. P au fost în cantitate de S kg.

\*În anul 2015, achizițiile de piei de bovine înregistrate pe borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice au fost în cantitate de S kg, cele pe bază de facturi în cantitate de S kg, iar livrările intracomunitare au fost de S kg, organele de inspecție fiscală concluzionând că livrările intracomunitare au acoperire în achizițiile de pe borderouri, iar livrările către societatea afiliată S.C. P au fost de S kg.

Organele de inspecție fiscală apreciază ca veridice livrările intracomunitare efectuate de **S.C. D**, ele având corespondent în achiziții confirmate de borderouri de achiziție de la diverse persoane fizice.

Livrările către societatea afiliată S.C. P, au în majoritate corespondent în achiziții pe bază de facturi emise în amonte de intermediari succesivi care nu dovedesc interes comercial, care au declarat tranzacții de achiziții și livrare fără implicații fiscale pentru sine (nerezultând impozite și taxe din aceste tranzacții), rezultatul fiind favorizarea beneficiarului **S.C. D** în majorarea cheltuielilor și TVA deductibilă.

Astfel, achizițiile de bunuri apreciate ca fiind nereale, plasează pe **S.C. D** ca făcând parte dintr-un circuit simulat ce realizează operațiuni nereale și apreciază că tranzacțiile efectuate au avut drept consecință reală, diminuarea creanței fiscale datorate către bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturilor susținut de înregistrarea unui TVA de recuperat de la bugetul de stat în fiecare perioadă fiscală supusă verificării.

Avându-se în vedere caracterul nereal al tranzacțiilor declarate, apreciind că la baza înregistrării cheltuielilor și TVA deductibilă la nivelul **S.C. D**, au stat facturile care **nu îndeplinesc caracterul de document justificativ**, în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece în câmpul "*Denumirea produselor sau a serviciilor*" nu se menționează bunuri care au fost în proprietatea furnizorilor la data la care **S.C. D** a înregistrat achizițiile acestora, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. G, S.C. A și S.C. V, stabilind în consecință diferența de impozit pe profit în sumă totală de S lei și nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei dedusă în baza acestor facturi.

Față de aceste constatări ale organului de inspecție fiscală sunt opozabile cele rezultate din cercetarea penală, respectiv faptul că, în urma probatoriului administrat a rezultat faptul că achizițiile efectuate de S.C. D de la S.C. A., S.C. G. și S.C. V. în perioada 2014-2015 nu sunt fictive, motivat de faptul că ambii administratori ai societăților confirmă livrările, șoferii transportatori confirmă livrările, persoanele confirmă că marfa achiziționată de la acele societăți a intrat în gestiunea petentei, fiind efectuată recepția calitativă, sunt persoane care confirmă că marfa achiziționată de la cele trei societăți a fost sortată, așezată pe stive și pregătită spre vânzare, plata mărfii achiziționate s-a realizat în marea majoritate prin bancă, existând la dosar extrasele de cont care confirmă acest aspect, marfa achiziționată a fost livrată ulterior către S.C. P și

tabacarii din Italia, existând și documente justificative în acest sens, plățile fiind efectuate prin bancă.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile **pct. 10.4 și 10.5** 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, și ale art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.**

**10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”**

#### **ART. 277**

**“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă**

**[...]**

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

Întrucât la soluționarea contestației formulată de petentă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, are în vedere probatoriul administrat pe parcursul cercetării penale prin care s-a constatat că operațiunile privitoare la achizițiile efectuate de **S.C. D** de la de la S.C. A ., S.C. GI și S.C. V în perioada 2014-2015 sunt reale, prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Inspecție fiscală, să precizeze **care este punctul său de vedere cu privire la legalitatea stabilirii TVA în sumă de S lei și a impozitului pe profit în sumă de S lei în sarcina S.C. D , ținând cont de argumentele prezentate în ordonanțele date în dosarul .../P/2016.**

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală ne comunică faptul că propune respingerea contestației ca neîntemeiată, nemotivată, întrucât în mod legal au sabilit suplimentar baza impozabilă, conform celor prezentate în raportul de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Prin urmare, din analiza constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată

și a documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu poate stabili situația de fapt atât timp cât echipa de inspecție fiscală nu a efectuat constatări cu privire la:

- documentele justificative prevăzute de legea fiscală, pe care societatea are obligația să le dețină pentru a înregistra în contabilitate TVA și cheltuielile cu achiziții, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii,

- dacă marfa a intrat în gestiunea societății și în acest caz dacă există note de intrare-recepție a mărfii,

- dacă respectivele achiziții au fost destinate realizării de venituri impozabile, în condițiile în care, prin contestația formulată, și din probatoriul administrat în cercetarea penală, societatea a valorificat bunurile,

raportat la reținerile consemnate în Ordonanța de clasare din .2018, și la Ordonanța nr. .2019, referitoare la realitatea achizițiilor, astfel cum s-a arătat mai sus.

În speță se constată faptul că, trebuie reținute și prevederile art. 28 din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora, hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Pe cale de consecință, avându-se în vedere documentele existente la dosarul cauzei, respectiv soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, prin ordonanța de clasare din 2018 dată în dosarul penal nr. .../P/2016 și prin Ordonanța din /2019, urmare administrării mijloacelor de probă în etapa de urmărire penală efectuată în cauză, privind pe învinuitul A , în conformitate cu prevederile pct. 10.5 din Instrucțiunile pentru aplicare 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, rezultă că starea de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. .2016 și în Decizia de impunere nr. .2016, de către organele de inspecție fiscală, respectiv că operațiunile înscrise în facturile emise de cele 3 societăți sunt fictive, nu mai pot fi luate în considerare, în condițiile în care, prin soluția pronunțată s-a dispus clasarea cauzei, întrucât fapta de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, nu există.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA și al cheltuielilor cu achizițiile în cauză, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste cheltuieli ținând cont și de constatările consemnate în Ordonanțele date în procesul penal, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației,

urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității fiscale a achizițiilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, în temeiul prevederilor **art. 279 alin. (3) și alin. (4), art. 50, art. 129 și art. 281** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.**

**(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,**

#### **ART. 50**

**„Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal**

**(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.**

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente”.

#### **ART. 129**

##### **„Refacerea inspecției fiscale**

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

#### **ART. 281**

##### **“Comunicarea deciziei și calea de atac**

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.

(4) În situația în care instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) admite, în totalitate sau în parte, acțiunea prevăzută la alin. (3), organul fiscal emitent anulează în



mod corespunzător noul act administrativ fiscal, precum și, după caz, actele administrative subsecvente, iar contestatorul este pus în situația anterioară emiterii deciziei de desființare.

[...]

(7) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a respins contestația de către organul fiscal fără ca acesta să intre în cercetarea fondului raportului juridic fiscal, dacă instanța constată că soluția adoptată de către organul fiscal este nelegală și/sau netemeinică, se va pronunța și asupra fondului raportului juridic fiscal”, coroborate cu pct. 11.4. 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, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2016 cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei – impozit pe profit;

- S lei – taxa pe valoarea adăugată,

urmând ca organul emitent, în termen de 60 zile, având în vedere că petenta este contribuabil mijlociu, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, prevederile legale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului 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, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## **DECIDE:**

**1. Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2016 pe numele **S.C. D** , **cu privire la sumă de S lei**, reprezentând:

- S lei – impozit pe profit;

- S lei – taxa pe valoarea adăugată,

urmând ca organul emitent, în termen de 60 zile, având în vedere că petenta este contribuabil mijlociu, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, prevederile legale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.