



DECIZIA NR. 10604/16.12.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din X, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor
Publice X sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
Iași sub nr.ISR_REG X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. X**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr.J X, cod CAEN 3101- "Fabricarea de mobilă pentru birouri și magazine", cu domiciliul fiscal în municipiul X, strada X nr.X, Camera X, bloc X, scara X, județul X, punct de lucru în sat X, comuna X județul X, cu sediul procedural ales la SCPA X, în municipiul Iași, strada X nrX, bloc X, scara X, etaj X, ap.X, județul Iași, administrator X, prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale seria X din 24.07.2019.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării deciziei contestate, respectiv data de **26.06.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei și data depunerii prin poștă a contestației, respectiv **25.07.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor X sub nr.X.

Contestația este semnată de către doamna avocat X și poartă amprenta ștampilei Societății Civile Profesionale de Avocați "X".

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C. X S.R.L. X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, susținând următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

Pentru anul 2014

Petenta consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2014 cu suma de X lei deoarece cheltuielile cu combustibilul, în sumă de X lei, sunt justificate de faptul că partenerii lucrărilor efectuate de către aceasta sunt din localități din afara județului Iași, respectiv din Constanța, Brăila, București, Brașov, etc, respectivele cheltuieli fiind efectuate în vederea obținerii contractelor comerciale și a transporturilor cu marfa comandată de diverse persoane juridice.

În ceea ce privește suma de S lei, petenta susține că organele de inspecție fiscală au avut o interpretare greșită deoarece avansul încasat de la S.C. X S.R.L. din Republica Moldova a fost ulterior ștornat de către aceasta, astfel că nu se pune problema unui venit nereturnat.

Pentru anul 2015

Referitor la cheltuielile cu combustibilul în sumă de S lei, petenta susține că acestea sunt justificate deoarece majoritatea lucrărilor pe care le face sunt în afara județului Iași și că documentele justificative înregistrate în contabilitate fac dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul societății.

Referitor la suma de S lei, reprezentând ștornare venituri către S.C. X S.R.L., petenta susține că aceste ștornări respectă dispozițiile legale, aceste sume neputând fi considerate venituri atâta timp cât ele nu au fost primite efectiv de către societate.

Pentru anul 2016

Referitor la cheltuielile în sumă de S lei, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală motivat de faptul că acestea au fost înregistrate fără a avea la bază documente justificative, petenta susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care au stat la baza achiziției materiei prime și că aceasta a fost folosită în procesul de producție, însă organele de inspecție fiscală s-au rezumat doar la a stabili că anumite facturi ar avea caracter de fictivitate, neverificând dacă materia primă cumpărată a fost utilizată în procesul de producție și unde a ajuns produsul finit. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au verificat pierderile ce rezultă din procesul de producție prin folosirea acestor materii prime.

Cu privire la achizițiile efectuate de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, petenta susține că organele de inspecție fiscală au făcut o apreciere subiectivă referitor la aceste achiziții, pe considerentul că administratorul acestei societăți ar fi de etnie romă, ceea ce denotă că toate actele comerciale ar fi nereale.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Referitor la S.C. X S.R.L., petenta susține că organele de inspecție fiscală au dat dovadă de superficialitate.

De asemenea, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au dat dovadă de superficialitate și atunci când au analizat relațiile comerciale cu S.C. X S.R.L., S.C. XS.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.

Aceasta consideră că documentele contabile aflate la societate și la furnizori fac dovada realității operațiunilor și invocă în susținerea contestației Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 21.06.2012, în cauzele C-80/11 și C-141/11.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. X**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.07.2014-31.12.2017 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 05.06.2014-30.09.2018.

*Impozitul pe profit în sumă de **S lei** a fost stabilit astfel:*

Anul 2014

Pentru perioada 01.06.2014-31.12.2014, petenta înregistrează o pierdere fiscală în sumă de S lei .

Organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de S lei, compusă din:

-suma de X lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul, considerate nedeductibile fiscal în procent de 50% deoarece societatea nu a prezentat documente din care să rezulte utilizarea combustibilului în scopul obținerii de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea nu întocmește foi de parcurs;

-suma de X lei, reprezentând venituri neînregistrate de petentă, obținute prin utilizarea unor avansuri încasate, facturate parțial și nereturnate clientului S.C. X S.R.L. din Republica Moldova. Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative de ștornare a avansului rămas în soldul contului 419 "Clienți-creditori" și nici confirmări ale clientului.

Petenta declară prin deconturile de TVA aferente anului 2014 livrări de bunuri în afara U.E. în sumă de S lei. Din evidența contabilă rezultă că societatea încasează un avans în sumă de S lei de la S.C. X S.R.L., înregistrările contabile fiind:

-512.04 "Conturi curente la bănci"=419 "Clienți-creditori" S lei,

În baza extraselor de cont nr.X/25.09.2014 și X/03.10.2014;

-411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori" S lei, în

baza facturilor fiscale nr.X/15.10.2014 și X/15.11.2014;

-419 "Clienți-creditori" =411 "Clienți" S lei, în baza
Proceselor verbale de compensare nr.X și X din noiembrie 2014.

În anul 2015, societatea facturează bunurile exportate conform facturii fiscale nr.X, în sumă de S lei, și facturii fiscale nr.X, în sumă de S lei, concomitent cu ștornarea avansului facturat și înregistrat pe venituri, conform înregistrărilor contabile :

411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori" -S lei;

411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori" -Slei.

La data de 31.12.2015, rămâne un avans încasat și nefacturat în sumă de S lei.

Conform bilanței contului 419 "Clienți-creditori", soldul final la data de 30.09.2018 este de S lei.

Prin Nota explicativă nr.X la întrebarea nr.7, organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare la această sumă, administratorul societății răspunzând că pentru avansul în sumă de S lei a fost emisă factura de ștorno avans în luna martie 2019.

Cu toate că i-a fost solicitată această factură de mai multe ori, petenta nu a prezentat-o organelor de inspecție fiscală, astfel că acestea au considerat că suma de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de SleiS lei + Slei=S lei), reprezintă venituri neînregistrate în evidența contabilă motivat de faptul că societatea, încasând avansul, și-a creat obligația livrării de bunuri, iar aceasta nu livrează mărfurile, nu returnează avansul și nici nu face demersuri pentru a efectua punctaje cu clientul la sfârșitul fiecărui an.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cele ale pct.12, dat în aplicarea acestui articol, 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.

La finele anului 2014, societatea are o pierdere de recuperat în sumă de S lei (S lei -S lei).

Anul 2015

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, astfel:

-suma de S lei reprezintă impozit pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul în sumă de S lei, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală în procent de 50%, întrucât societatea nu îl folosește în folosul afacerii și nu prezintă foi de parcurs, încălcând prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de S lei reprezintă impozit pe profit aferent veniturilor ștornate și neconfirmate de către S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, fără a

prezenta confirmări, acorduri scrise și acceptate de părți sau alte documente justificative care au stat la baza anulării totale a sumelor înscrise în factură. Organele de inspecție fiscală au considerat că ștornarea veniturilor nu a avut la bază un document justificativ (factură), societatea ne prezentând niciun document justificativ.

În data de 22.11.2015, petenta emite factura fiscală de ștornare seria AMH nr.X, cu suma de -S lei. Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală rezultă că petenta declară în luna noiembrie 2011 livrări în sumă de -S lei, în timp ce S.C. X S.R.L. nu confirmă ștornarea. Petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală factura nr.X

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din Legea contabilității nr.82/1191, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.1, 4, 5 și 10 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile;

-suma de S lei reprezintă impozit pe profit calculat asupra unei baze impozabile în sumă de S lei, rezultată din recalcularea profitului impozabil pentru anul 2015 și recuperarea pierderii fiscale din anul 2014.

Societatea a recuperat prin declarația 101 "Declarație privind impozitul pe profit" o pierdere fiscală în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală stabilind o pierdere de recuperat în anul 2015 în sumă de S lei, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct. 82 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, dat în aplicarea art.27 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-(-)S lei reprezintă impozit pe profit declarat în plus de societate.

Anul 2016

Pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, astfel:

-suma de S lei reprezintă impozit pe profit aferent cheltuielilor cu materiile prime date în consum în sumă de S lei, pentru care petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală conform prevederilor art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1191, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta înregistrează cheltuieli cu materii prime, prin articolul contabil 601 "Cheltuieli cu materiile prime"=301 "Materii prime", în sumă de S lei, NC nr.5, introdusă manual în programul informatic de contabilitate, de către operatorul contabil, fără a avea la bază documente justificative.

-suma de S lei reprezintă impozit pe profit calculat asupra unei baze impozabile în sumă de S lei, reprezentând cheltuieli înregistrate cu scopul de a diminua baza impozabilă, prin artificii contabile, utilizând contul 711 "Variația stocurilor" și fără a avea la bază documente justificative.

Societatea înregistrează diminuarea stocurilor de materii prime folosind articole contabile de tipul 711 "Variația stocurilor"=301 "Materii prime", cu scopul de a diminua soldul creditor al contului 711 "Variația stocurilor" și deci baza impozabilă. Astfel:

-în anul 2016, societatea înregistrează în baza Notelor de predare:

345 "Produse finite"=711 "Variația stocurilor" S lei;

711 "Variația stocurilor"= 345 "Produse finite" S lei.

În luna octombrie 2016, prin NC nr.5, înregistrează 711"Variația stocurilor"=301 "Materii prime" cu suma de S lei, iar în luna noiembrie 2016, prin NC nr.2, același articol contabil cu suma de S lei.

Aceste înregistrări sunt evidențiate în Registrul jurnal de note și în balanța de verificare fără a avea la bază documente justificative, încălcând prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de S lei reprezintă impozit pe profit aferent veniturilor neînregistrate în evidența contabilă pentru mărfurile livrate către S.C. X S.R.L., conform facturilor emise, în sumă de S lei. Facturile emise de petentă către S.C. X GRUP S.R.L. și neînregistrate în evidența contabilă sunt:

-factura seria AMH nr.X, în sumă de S lei, bază impozabilă, reprezentând scaune Ovaxina, cu mențiunea că în caseta "Date privind expediția" apare "prin poștă";

-factura seria AMH nr.X, în sumă de S lei, bază impozabilă, reprezentând mese 800x800, cu mențiunea că în caseta "Date privind expediția" apare "prin poștă".

Organele de inspecție fiscală nu au identificat înregistrarea veniturilor aferente acestor facturi în evidența contabilă a petentei. La cotorul facturierului cu seria AMH de la nr.X nu au fost identificate cele 3 exemplare ale fiecărei facturi, în situația în care acestea au fost anulate.

Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală reultă că pwetenta nu declară în anul 2016 livrări către S.C. X GRUP S.R.L., în timp ce S.C. X GRUP S.R.L. declară achiziții în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală, au impozitat aceste venituri, în baza prevederilor art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de S lei reprezintă impozit pe profit rezultat din recalcularea cheltuielilor de protocol, conform art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru anul 2014 organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de S lei, iar pentru perioada 01.01.2015-

31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei (S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016).

*Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** a fost stabilită astfel:*

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. X S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere deoarece, analizând fondul economic al operațiunilor, a rezultat că achizițiile declarate și înregistrate în evidența contabilă nu au avut la bază operațiuni reale, atât S.C. X S.R.L., cât și furnizorii acestuia nejustificând proveniența mărfurilor.

În perioada 01.06.2014-31.12.2016, petenta înregistrează în evidența contabilă achiziții de materii prime, utilaje și semifabricate de la S.C. X S.R.L. în valoare totală de S lei.

Facturile au fost achitate prin instrumente bancare, rămânând de plată un sold de S lei, la data de 30.09.2018.

Totodată, în perioada septembrie 2015-decembrie 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă un număr de 9 facturi emise de S.C. XT S.R.L., în valoare de S lei, care ulterior au fost ștornate.

Înregistrarea acestor facturi și, ulterior, ștornarea lor în luna decembrie 2015, confirmă caracterul fisctiv al operațiunilor și suspiciunea că aceste înregistrări au fost efectuate în vederea creării unui avantaj fiscal.

De asemenea, societatea înregistrează ștornarea de mijloace fixe achiziționate inițial de la S.C. X S.R.L., facturile nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

Caracterul fictiv al tranzacțiilor menționate mai sus este demonstrat de către inspectorii antifraudă, prin Procesul verbal nr.X din care rezultă că o parte din utilajele achiziționate de către petentă de la S.C. XS.R.L. au aparținut X S.R.L. Aceasta din urmă a vândut bunuri mobile către X. Deși aceste bunuri au fost vândute de X S.R.L., în faliment, către X, ele au rămas în aceeași locație din satul Balciu, funcționând pentru S.C. X S.R.L., care a justificat și înregistrat achiziția utilajelor în baza facturilor având înscris furnizorul S.C. X S.R.L.

X a intrat în faliment conform Încheierii nr.X, a avut ca acționar unic și administrator pe X, care deținea funcția de director la S.C. X S.R.L. și a vândut bunurile mobile către X, care este membru al familiei X, asociat cu 95% și administrator al petentei.

S.C. X S.R.L. funcționează efectiv la punctul de lucru din sat Balciu, comuna Miroslava, județul Iași, acolo unde a funcționat și XS.R.L.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală, deși i-au fost solicitate în mai multe rânduri, un număr de 10 facturi de achiziții mărfuri de la S.C. X S.R.L.

Analizând modul de completare a documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a achizițiilor de materii prime, semifabricate și mijloace fixe de la S.C. XT S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-în caseta "Date privind expediția", facturile au înscrise ca persoane delegate pe dna X, administratorul societății, și pe X, din partea S.C. X S.R.L.;

-în anul 2014, în caseta "Date privind expediția", facturile fiscale au înscrise la rubrica "Mijlocul de transport" mențiunea "AUTO", fără a se specifica numărul de înmatriculare al mijlocului de transport;

-în anul 2015, în caseta "Date privind expediția", facturile fiscale au înscrise la rubrica "Mijlocul de transport" mențiunea "AUTO", cu specificația că numărul de înmatriculare al mijlocului de transport este X, acest autovehicul aparținând S.C. X S.R.L., care nu declară operațiuni cu petenta și nici cu S.C. X S.R.L.;

-în anul 2016, în caseta "Date privind expediția", factura fiscală nr.X, are înscris la rubrica "Mijlocul de transport" mențiunea "AUTO", cu specificația că numărul de înmatriculare al mijlocului de transport este SX și X, aceste autovehicule aparținând S.C. X S.R.L., care nu declară operațiuni cu petenta și nici cu S.C. X S.R.L.;

-petenta nu face dovadă că mărfurile au fost transportate efectiv;

-din Procesele verbale de predare primire încheiate între cele 2 două societăți nu rezultă locul încărcării și descărcării materiilor prime, în acestea fiind înscrise sediile societăților. Cum sediul petentei este într-un apartament de bloc, primirea materiilor prime în acest loc este imposibilă datorită dimensiunilor și cantităților achiziționate;

-o parte din facturile fiscale nu au întocmit NIR-uri, deși facturile sunt înregistrate în evidența contabilă (FF. X, X, X, X, X, X, X4, X, X, X);

-mărfurile înscrise în unele facturi fiscale nu corespund ca denumire cu cele înscrise în NIR-uri;

-NIR-urile aferente facturilor fiscale nu conțin numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție și nici semnătura persoanei care le-a întocmit;

-petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală Contracul de vânzare cumpărare nr.X încheiat cu S.C. XT S.R.L.;

-petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificate de calitate a mărfurilor sau certificate de conformitate a calității produselor achiziționate de la S.C. X S.R.L. și nici foi de parcurs care să ateste că transportul mărfurilor a fost făcut de către aceasta;

-societatea nu demonstrează că materiile prime au fost consumate în scopul obținerii de venituri și nici că ele ar exista în sold. Organele de inspecție fiscală, la data de 10.04.2019, s-au deplasat la punctul de lucru din localitatea X, solicitând vizualizarea stocurilor de materii prime în sumă de X lei, stocuri înregistrate conform Listelor de inventariere la data de 31.12.2018. Acestea nu au putut identifica nicio poziție din stocurile înscrise în Listele de inventariere.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că S.C. X S.R.L. a fost verificată de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 1 Suceava, fiind încheiat Procesul verbal nr.X . Aceștia

au verificat proveniența bunurilor livrate către S.C. X S.R.L., identificând achiziții fictive ale S.C. X S.R.L. de la S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. Conform procesului verbal sus menționat, aceste societăți sunt verigi ale lanțurilor de tranzacționare care întocmesc facturi fictive cu scopul de a crea avantaje fiscale beneficiarilor finali, în acest caz, petenta.

În urma analizei documentare cu privire la situația juridică și economică a furnizorilor scriptici implicați și menționați anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea societăților au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu dețin spații de depozitare, nu dețin contracte de prestări servicii de transport.

Având în vedere aceste aspecte există suspiciunea rezonabilă că achizițiile declarate de petentă, în perioada 2014-2016, în baza facturilor emise de S.C. X S.R.L. nu au la bază operațiuni reale, drept pentru care organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.5, art.6 alin.(1), art.113 alin.(2), art.73 alin.(1) și (2), art.14 alin.(2), art.108 alin.(3), art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1), art.12 lit.t), art.17 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2) și art.10 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de persoanele afiliate: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere deoarece, analizând fondul economic al operațiunilor a rezultat că achizițiile declarate și înregistrate în evidența contabilă nu au avut la bază operațiuni reale, aceste societăți nejustificând proveniența mărfurilor.

În perioada 01.06.2014-31.12.2014, petenta înregistrează în evidența contabilă achiziții de materii prime, utilaje și avansuri de la S.C. X S.R.L., valoarea totală a achizițiilor fiind de S lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Analizând documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-tranzacțiile au fost realizate între persoanele afiliate S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L. ;

-furnizorii S.C. X S.R.L. au fost parteneri comerciali ai S.C. X S.R.L.;

-S.C. X S.R.L. refacturează materii prime către petentă, în condițiile în care aceasta din urmă se aprovizionează și direct de la furnizorii intracomunitari;

-societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală NIR-uri;

-facturile fiscale nu au completate informațiile privind numele delegatului, numărul și tipul mijlocului de transport cu care s-a făcut expedierea;

-din documentele prezentate nu rezultă cine a făcut recepția mărfii, unde a fost depozitată aceasta, cine răspunde demarfa aprovizionată și depozitată, cine a fost delegatul care a luat marfa de la furnizor, etc;

-societatea nu a prezentat avize de însoțire a mărfii, foi de parcurs, în cazul în care marfa a fost transportată de client, contracte, note de comandă încheiate între partenerii comerciali;

-pentru materiile prime achiziționate de la partenerii intracomunitari de către S.C. X S.R.L. nu se face dovada circulației acestora în spațiul UE;

-materiile prime achiziționate au fost înregistrate în evidența contabilă, nefiind date în consum;

-organele de inspecție fiscală, la data de 10.04.2019, s-au deplasat la punctul de lucru din localitatea Balciu, solicitând vizualizarea stocurilor de materii prime în sumă de S lei, stocuri înregistrate conform Listelor de inventariere la data de 31.12.2018. Acestea nu au putut identifica nicio poziție din stocurile înscrise în Listele de inventariere.

În perioada 01.06.2015-31.12.2015, petenta înregistrează în evidența contabilă achiziții de materii prime (PAL, MDF, truciolare, etc) de la S.C. XS.R.L. în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei și de la S.C. X S.R.L. în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei;

-tranzacțiile au fost realizate între persoanele afiliate S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.;

-în caseta "Date privind expediția", facturile fiscale au aplicată ștampila cu numele delegatului, X, administratorul furnizorilor;

-societatea nu face dovada că mărfurile au fost transportate efectiv;

-NIR-urile aferente facturilor fiscale nu conțin numele, prenumele, și semnătura membrilor comisiei de recepție și nici semnătura persoanei care le-a întocmit;

-societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificate de calitate a mărfurilor sau certificate de conformitate a calității produselor achiziționate de la cele două societăți și nici foi de parcurs care să ateste că transportul mărfurilor a fost făcut de către aceasta;

-societatea nu demonstrează că materiile prime au fost consumate în scopul obținerii de venituri;

-organele de inspecție fiscală, la data de 10.04.2019, s-au deplasat la punctul de lucru din localitatea Balciu, solicitând vizualizarea stocurilor de materii prime, stocuri înregistrate conform Listelor de inventariere la data de 31.12.2018. Acestea nu au putut identifica nicio poziție din stocurile înscrise în Listele de inventariere.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în facturile emise de S.C. X S.R.L., S.C.

XS.R.L. și S.C. X S.R.L., persoane afiliate, deoarece facturile de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în baza cărora să poată fi dedusă taxa pe valoarea adăugată;

-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de pe facturile de achiziție combustibil pentru care s-a acordat drept de deducere în limita a 50%, întrucât societatea nu prezintă foi de parcurs din care să rezulte că aceste achiziții au fost făcute în folosul operațiunilor impozabile, în baza prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.49² 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;

-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat prin decontul de TVA.

Analizând comparativ taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată în evidența contabilă a societății cu cea declarată la organul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată dedusă și înregistrată în evidența contabilă este în sumă de S lei, în timp ce taxa pe valoarea adăugată deductibilă declarată este în sumă de Slei, rezultând o diferență de S lei, mai mult în decontul de TVA. Această diferență a fost stabilită în baza prevederilor art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.588/2016 pentru aprobarea modelului și conținutul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată".

-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată înregistrată în jurnalele de vânzări și balanța de verificare, dar nedeclarată în decontul de TVA. Această diferență a fost stabilită în baza prevederilor art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată";

-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în decontul de TVA, la rândul 16 "Regularizări taxă colectată" fără a prezenta documentele justificative în baza cărora societatea a efectuat aceste regularizări.

În anul 2016, societatea declară la rândul 16 "Regularizări taxă colectată" din decontul de TVA următoarele:

- (-)S lei, în luna martie;
- (-)S lei, în luna mai;
- (-)Slei, în luna iulie;
- (-) S lei, în luna decembrie.

Întrucât societatea nu a prezentat punctual de unde rezultă sumele regularizate în minus, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste regularizări nu au la bază documente justificative, în baza prevederilor art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată".

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă de pe factura fiscală nr.X, reprezentând refacturare energie electrică, având înscris furnizorul X S.R.L., care este înscris în Registrul plătitorilor de TVA până la data de 21.04.2015.

În baza prevederilor art.11 alin.(1⁴) și art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată pentru avansurile încasate anterior livrărilor de mărfuri efectuate în afara UE, în speță către S.C. X S.R.L. Republica Moldova, deoarece societatea nu a demonstrat că mărfurile livrate au părăsit spațiul UE.

În anul 2014, societatea înregistrează:

512.04 "Conturi curente la bănci"=419 "Clienți-creditori"	S lei;
411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori"	S lei;
419 "Clienți-creditori"=411 "Clienți"	S lei.

În anul 2015, societatea facturează bunuri exportate către S.C. X S.R.L. Republica Moldova, în sumă totală de S lei, ștornează avansul facturat conform articolului contabil 411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori" cu suma totală de -S lei, rămânând un avans încasat și nefacturat în sumă de S lei (S lei -S lei).

Conform balanței contului 419 "Clienți-creditori", soldul final la data de 31.12.2018 este de S lei, avansul nefiind restituit.

Prin Nota explicativă nr.83/10.04.2019, la întrebarea nr.7, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații privind această sumă. Administratorul a răspuns că *"pentru avansul în sumă de S lei a fost emisă factura de ștorno avans în luna martie 2019. Atașăm document"*.

Societatea nu a atașat factura la care face referire, astfel că organele de inspecție fiscală i-a solicitat prin e-mail, la data de 22.04.2019, să o transmită. Până la data emiterii deciziei de mpunere contestată, societatea nu a prezentat factura respectivă.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită suplimentar în baza prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1708/2012 pentru modificarea și completarea unor ordine ale ministrului finanțelor publice, cu modificările și completările ulterioare.

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la S.C. X S.R.L., dedusă de petentă prin decontul de TVA, în baza Jurnalului de cumpărări, fără a prezenta organelor de inspecție fiscală facturile fiscale.

În anul 2015, petenta înregistrează în evidența contabilă, în contul 409 "Furnizori debitori", avansurile plătite furnizorului S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, iar în anul 2016 avansurile în sumă de S lei.

La data de 30.09.2018, conform balanței contului 409 “Furnizori debitori”, societatea înregistrează un sold în sumă de S lei.

Până la data încheierii inspecției fiscale, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile fiscale care au stat la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere pentru această taxă în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a 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, dat în aplicarea acestui articol, a art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct. 69 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol.

-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturii de ștornă nr.X, emisă de petentă către S.C. X S.R.L., în sumă de -S lei, societatea neprezentând organelor de inspecție fiscală factura fiscală, confirmarea clientului privind ștornarea mărfurilor și nici alte acorduri scrise și acceptate între părți care au stat la baza anulării sumelor înscrise în factura fiscală. Până la data încheierii inspecției fiscale, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală factura respectivă, deși i-a fost solicitată de mai multe ori.

Având în vedere cele de mai sus, în baza prevederilor art.138 și art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 20 alin.(1) 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, dat în aplicarea articolului 138, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată pentru veniturile neînregistrate în evidența contabilă, aferente facturilor fiscale emise către S.C. X GRUP S.R.L.

Facturile emise de petentă către S.C. X GRUP S.R.L. și neînregistrate în evidența contabilă sunt:

-factura seria AMH nr.X, în sumă de S lei, bază impozabilă, reprezentând scaune Ovaxina, cu mențiunea că în caseta “Date privind expediția” apare “prin poștă”;

-factura seria AMH nr.X, în sumă de S lei, bază impozabilă, reprezentând mese 800x800, cu mențiunea că în caseta “Date privind expediția” apare “prin poștă”.

Organele de inspecție fiscală nu au identificat înregistrarea veniturilor aferente acestor facturi în evidența contabilă a petentei. La cotorul facturierului cu seria X de la nr.X nu au fost identificate cele 3 exemplare ale fiecărei facturi, în situația în care acestea au fost anulate.

Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală rezultă că petentul nu declară în anul 2016 livrări către S.C. X GRUP S.R.L., în timp ce S.C. X GRUP S.R.L. declară achiziții în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală, au stabilit că petentul nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei în baza prevederilor art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că echipa de inspecție fiscală a avut în vedere, la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, și constatările consemnate în Procesul verbal nr.X de către inspectorii Direcției Generale Antifrauda Fiscala – Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava, care, urmare celor constatate, au transmis Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Iași, Sesizarea penală nr.A_DAF X, în completarea Sesizării penale nr.A_DAF X, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni.

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr.X, împreună cu Procesul verbal nr.R X, cu privire la constatările ce fac obiectul Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

În ceea ce privește impozitul pe profit, pentru anul 2014 organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de S lei, iar pentru perioada 01.01.2015-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei (S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016).

1. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2014 cu suma de S lei și au stabilit că petentul datorează pentru anul 2015 un impozit pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu combustibilul în sumă de S lei, și o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care petentul nu a prezentat foi de parcurs din care să rezulte că autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, în anul 2014, petentul înregistrează cheltuieli cu combustibilul în sumă de S lei, iar în anul 2015 în sumă de S lei și deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de S lei (50% din cheltuielile înregistrate) și au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2014 cu suma de S lei, au stabilit un impozit pe profit în sumă de S lei aferent cheltuielilor cu combustibilul în sumă de S lei (50% din cheltuielile), înregistrate în anul 2015 și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei motivat de faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte utilizarea combustibilului în scopul obținerii de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta neîntocmind foi de parcurs.

În drept, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.21- (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”,

iar pct. 49 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, dat în aplicarea acestui articol, prevede că:

“49². În sensul prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea [art. 145¹](#) din Codul fiscal din [titlul VI](#) "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chirile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.145-(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Din prevederile legale de mai sus, rezultă că sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, că nu sunt deductibile fiscal 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, efectuându-se pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, limitarea de 50% aplicându-se și asupra taxei pe valoarea adăugată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a înregistrat în evidența contabilă în anii 2014 și 2015 cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, fără a întocmi documente justificative și foi de parcurs.

De asemenea, petenta nu a demonstrat că vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii: vehicule utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, vehicule utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, vehicule utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie, vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi și vehicule utilizate ca mărfuri în scop comercial, pentru ca aceste cheltuieli să fie integral deductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de S și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. X** pentru acest capăt de cerere.

2. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a înregistrat în evidența contabilă, în anul 2014, venituri în suma de S lei, diminuând pierderea fiscală aferentă anului 2014 cu această sumă, și colectând taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, în condițiile în care petenta a încasat avansul în anul 2014, dar nu a livrat mărfuri sau nu a returnat acest avans până la data de 30.09.2018.

În fapt, petenta declară prin deconturile de TVA aferente anului 2014 livrări de bunuri în afara U.E. în sumă de S lei. Din evidența contabilă rezultă că societatea încasează un avans în sumă de S lei de la S.C. X S.R.L., înregistrările contabile fiind:

-512.04 "Conturi curente la bănci"=419 "Clienți-creditori" S lei,
În baza extraselor de cont nr.X și X;
-411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori" S lei, în
baza facturilor fiscale nr.X și X;
-419 "Clienți-creditori" =411 "Clienți" S lei, în baza
Proceselor verbale de compensare nr.X/ 2014.

În anul 2015, societatea facturează bunurile exportate conform facturii fiscale nr.X, în sumă de S lei, și facturii fiscale nr.X, în sumă de S lei, concomitent cu ștornarea avansului facturat și înregistrat pe venituri, conform înregistrărilor contabile :

411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori" -S lei;
411 "Clienți"=419 "Clienți-creditori" -Slei.

La data de 31.12.2015, rămâne un avans încasat și nefacturat în sumă de S lei.

Conform balanței contului 419 “Clienți-creditori”, soldul final la data de 30.09.2018 este de S lei.

Prin Nota explicativă nr.X, la întrebarea nr.7, organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare la această sumă, administratorul societății răspunzând că pentru avansul în sumă de S lei a fost emisă factura de ștorno avans în luna martie 2019.

Cu toate că i-a fost solicitată această factură de mai multe ori, petenta nu a prezentat-o organelor de inspecție fiscală, astfel că acestea au considerat că suma de X lei, căreia îi corespunde un TVA în sumă de Slei (S lei + Slei), reprezintă venituri neînregistrate în evidența contabilă motivat de faptul că societatea, încasând avansul, și-a creat obligația livrării de bunuri, iar aceasta nu livrează mărfurile, nu returnează avansul și nici nu face demersuri pentru a efectua punctaje cu clientul la sfârșitul fiecărui an.

În drept, art.19 alin.(1) și art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

“Art.137- (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”,

iar pct.12, dat în aplicarea articolului 19, 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, prevede că:

“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.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că 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 și că pentru livrările de bunuri și servicii în interiorul țării, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori

prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

-petenta declară prin deconturile de TVA aferente anului 2014 livrări de bunuri în afara U.E. în sumă de S lei;

-societatea încasează un avans în sumă de S lei de la S.C. X S.R.L. Republica Moldova;

-în anul 2015, societatea facturează bunurile exportate conform facturii fiscale nr.X, în sumă de S lei, și facturii fiscale nr.X, în sumă de S lei, concomitent cu ștornarea avansului facturat și înregistrat pe venituri;

-la data de 31.12.2015, rămâne un avans încasat și nefacturat în sumă de S lei, același sold regăsindu-se și la data de 30.09.2018, conform balanței contului 419 "Clienți-creditori";

-prin Nota explicativă nr.X, la întrebarea nr.7, organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare la această sumă, administratorul societății răspunzând că pentru avansul în sumă de S lei a fost emisă factura de ștorno avans în luna martie 2019.

-cu toate că i-a fost solicitată această factură de mai multe ori, petenta nu a prezentat-o organelor de inspecție fiscală;

-organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de X lei (S lei - Slei TVA) reprezintă venituri neînregistrate;

-aferent avansurilor încasate în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei x 24:124), considerând că aceste livrări au avut loc în interiorul țării, petenta neprezentând documente din care să rezulte că mărfurile au părăsit teritoriul UE, astfel încât să fie aplicată scutirea de TVA.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea, încasând avansul în anul 2014, avea obligația de a livra bunuri sau de a ștona avansul într-o perioadă de timp rezonabilă, neajungându-se la situația ca la data de 30.09.2018 acest avans să figureze în evidența contabilă.

Mai mult, petenta nu a făcut demersuri pentru a efectua punctaje cu clientul la sfârșitul fiecărui an și nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației factura de ștorno avans din luna martie 2019, pe care susține că a emis-o.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că organele de inspecție fiscală au avut o interpretare greșită deoarece avansul încasat de la S.C. X S.R.L. din Republica Moldova a fost ulterior ștornat de către aceasta, astfel că nu se pune problema unui venit nereturnat, deoarece petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației factura de ștorno avans.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de faptul că de la data încasării avansului în sumă de X lei, anul 2014, și până la data de 30.09.2018, a trecut o perioadă de timp de peste 4 ani, petenta nelivrând în această perioadă bunuri către clientul S.C. X S.R.L. Republica Moldova sau neemițând factură de ștorno avans, se reține că în mod legal organele

de inspecție fiscală au stabilit că avansul în sumă de X lei reprezintă de fapt venituri neînregistrate, diminuând pierderea fiscală aferentă anului 2014 cu această sumă și colectând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. X** pentru acest capăt de cerere.

3. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care petenta a emis în data de 22.11.2015 o factură de ștornă către S.C. X S.R.L., iar până la data încheierii inspecției fiscale, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală această factură.

În fapt, în data de 22.11.2015, petenta emite factura fiscală de ștornare seria X cu suma de -S lei, TVA în sumă de S lei. Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală rezultă că petenta declară în luna noiembrie 2011 livrări în sumă de -S lei, în timp ce S.C. X S.R.L. nu confirmă ștornarea. Petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală factura nr.X

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat confirmări, acorduri scrise și acceptate de părți sau alte documente justificative care au stat la baza anulării totale a sumelor înscrise în factură și nici factura, organele de inspecție fiscală au considerat că ștornarea veniturilor nu a avut la bază un document justificativ (factură), societatea neprezentând niciun document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.1, 4, 5 și 10 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

În drept, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, menționează:

“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”.

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.1 și 2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, și anume:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta a șternat din evidența contabilă venituri în sumă de -S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de -S lei, fără ca această operațiune să aibă la bază un document justificativ, petenta neprezentând organelor de inspecție fiscală până la data încheierii inspecției fiscale factura de ștorno.

Înceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, speței îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

“Art.137- (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”,

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că aceste ștornări respectă dispozițiile legale, aceste sume neputând fi considerate venituri atâta timp cât ele nu au fost primite efectiv de către societate, deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, orice operațiune care a fost efectuată, pentru a putea fi evidențiată în contabilitate, trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ, iar petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației factura seria AMH nr X care a stat la baza acestei ștornări, așa cum susține aceasta. Mai mult decât atât, în timp ce petenta declară în luna noiembrie 2011 livrări în sumă de -S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de -S lei, S.C. X S.R.L. nu confirmă ștornarea.

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat confirmări, acorduri scrise și acceptate de părți sau alte documente justificative care au stat la baza anulării totale a sumelor înscrise în factură și nici factura, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că ștornarea veniturilor în sumă de -S lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de -S lei nu a avut la bază un document justificativ (factură), astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. X** pentru acest capăt de cerere.

4. Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care aceasta diminuează baza impozabilă a impozitului pe profit prin înregistrarea sumei de S lei în debitul contului 711 “Variația stocurilor”, fără a avea la bază documente justificative.

În fapt, societatea înregistrează în anul 2016, în baza Notelor de predare:

345 “Produse finite”=711 “Variația stocurilor”	S lei;
711 “Variația stocurilor”= 345 “Produse finite”	S lei.

În luna octombrie 2016, prin NC nr.5, înregistrează 711 "Variația stocurilor" = 301 "Materii prime" cu suma de S lei, iar în luna noiembrie 2016, prin NC nr.2, același articol contabil cu suma de S lei.

Aceste înregistrări sunt evidențiate în Registrul jurnal de note și în balanța de verificare fără a avea la bază documente justificative, încălcând prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, menționează:

"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".

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.1 și 2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2634/2015 privind documentele financiar- contabile, și anume:

"1. Persoanele prevăzute la [art. 1](#) alin. (1) - (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;***
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;***
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;***
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);***
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;***
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;***
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.***

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.

4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

5. 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.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în luna octombrie 2016, prin NC nr.5, petenta înregistrează 711 "Variația stocurilor"=301 "Materii prime" cu suma de S lei, iar în luna noiembrie 2016, prin NC nr.2, același articol contabil cu suma de S lei, aceste înregistrări fiind evidențiate în Registrul jurnal de note și în balanța de verificare fără a avea la bază documente justificative.

Astfel, se reține faptul că indiferent de modul de înregistrare a consului de materii prime, fie prin debitarea contului de venituri, fie prin debitarea contului de cheltuieli, efectul asupra rezultatului exercițiului este același, și anume diminuarea bazei impozabile.

Mai mult decât atât, se reține faptul că înregistrările contabile făcute de societate nu au avut la bază documente justificative, acestea fiind făcute doar în baza unor note contabile, scopul fiind de a diminua baza impozabilă a impozitului pe profit.

În ceea ce privește impozitul pe profit, speței îi sunt aplicabile prevederile 19 alin.(1) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

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

Referitor la susținerea petentei precum că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care au stat la baza achiziției materiei prime și că aceasta a fost folosită în procesul de producție, însă organele de inspecție fiscală s-au rezumat doar la a stabili că anumite facturi ar avea caracter de fictivitate, neverificând dacă materia primă cumpărată a fost utilizată în procesul de producție și unde a ajuns produsul finit, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, orice operațiune, care a fost

efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate, trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ, petenta ne prezentând niciun document din care să rezulte darea în consum a materiilor prime, locul de utilizare, produsul final în care au fost acestea încorporate, etc.

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative în ceea ce privește consumul materiilor prime, locul de utilizare al acestora, produsul final în care au fost acestea încorporate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. X** pentru acest capăt de cerere.

5.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care aceasta emite facturi către S.C. X S.R.L., în valoare totală de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dar nu le înregistrează în evidența contabilă.

În fapt, petenta emite următoarele facturi către S.C. X S.R.L.:

-factura seria AMH nr.X, în sumă de S lei, bază impozabilă, reprezentând scaune Ovaxina, cu mențiunea că în caseta "Date privind expediția" apare "prin poștă";

-factura seria AMH nr.X, în sumă de S lei, bază impozabilă, reprezentând mese 800x800, cu mențiunea că în caseta "Date privind expediția" apare "prin poștă".

Organele de inspecție fiscală nu au identificat înregistrarea veniturilor aferente acestor facturi în evidența contabilă a petentei. La cotorul facturierului cu seria AMH de la nr.X nu au fost identificate cele 3 exemplare ale fiecărei facturi, în situația în care acestea au fost anulate.

Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală rezultă că petenta nu declară în anul 2016 livrări către S.C. X S.R.L., în timp ce S.C. X S.R.L. declară achiziții în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală, au impozitat aceste venituri, în baza prevederilor art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.19 și art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

"Art.19-(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și

cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

“Art.286- (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, la stabilirea rezultatului fiscal luându-se în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile legale și că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta a emis către S.C. X GRUP S.R.L. facturi în valoare totală de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, fără a înregistra în evidența contabilă veniturile obținute din livrarea mărfurilor și fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au identificat la cotorul facturierului cu seria X de la nr.X cele 3 exemplare ale fiecărei facturi, în situația în care acestea au fost anulate și că petenta nu declară în anul 2016 livrări către S.C. X GRUP S.R.L., în timp ce S.C. X GRUP S.R.L. declară achiziții în sumă de S lei.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de faptul că petenta deși a emis facturi către S.C. X GRUP S.R.L., nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă, precum și de faptul că respectivele facturi nu au fost anulate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. X** pentru acest capăt de cerere.

5. Cauza supusă soluționării este dacă petenta are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă achizițiilor efectuate de la s.c. X S.R.L., în condițiile în care aceasta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației facturile care au stat la baza deducerii taxei.

În fapt, în anul 2015, petenta înregistrează în evidența contabilă, în contul 409 "Furnizori debitori", avansurile plătite furnizorului S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, iar în anul 2016 avansurile în sumă de S lei.

La data de 30.09.2018, conform balanței contului 409 "Furnizori debitori", societatea înregistrează un sold în sumă de S lei.

Până la data încheierii inspecției fiscale, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile fiscale care au stat la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere pentru această taxă în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a 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, dat în aplicarea acestui articol, a art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct. 69 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol.

În drept, pentru anul 2015, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cele 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, dat în aplicarea acestui articol, și anume:

"Art.146-(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 care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), să dețină o factură

emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#) sau documentele prevăzute la [art. 155¹](#) alin. (1);”

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. (1²) 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. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.”

Pentru anul 2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cele ale pct. 69 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol, și anume:

“Art.299-(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. 319](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art. 307](#) alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 319](#) sau documentele prevăzute la [art. 320](#) alin. (1);”

Norme metodologice

“69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la [pct. 67](#) alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la [art. 299](#) din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 299](#) alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin

informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) 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. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoanele impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

(3) Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii și al dovezii plății, în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare, sau numai în baza facturii, care să fie emisă în conformitate cu prevederile legale pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, facturile constituind documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a dedus prin decontul de TVA, în baza Jurnalului de cumpărări, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă achizițiilor efectuate de la S.C. X S.R.L., fără a prezenta organelor de inspecție fiscală facturile fiscale, deși i-au fost solicitate.

De altfel, petenta nu a prezentat nici în susținerea contestației respectivele facturi.

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației facturile emise de S.C. X S.R.L., în baza cărora a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru această taxă, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. X** pentru acest capăt de cerere.

7.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei +S lei), aferentă achizițiilor efectuate de petentă de la S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. XS.R.L, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi

cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-VS X, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. R X, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul X, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare

În fapt, în perioada 01.06.2014-31.12.2016, petenta înregistrează în evidența contabilă achiziții de materii prime, utilaje și semifabricate de la S.C. XT S.R.L. în valoare totală de S lei.

Facturile au fost achitate prin instrumente bancare, rămânând de plată un sold de S lei, la data de 30.09.2018.

Totodată, în perioada septembrie 2015-decembrie 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă un număr de 9 facturi emise de S.C. XT S.R.L., în valoare de S lei, care ulterior au fost ștornate.

Înregistrarea acestor facturi și, ulterior, ștornarea lor în luna decembrie 2015, confirmă caracterul fictiv al operațiunilor și suspiciunea că aceste înregistrări au fost efectuate în vederea creării unui avantaj fiscal.

De asemenea, societatea înregistrează ștornarea de mijloace fixe achiziționate inițial de la S.C. X S.R.L., facturile nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

Caracterul fictiv al tranzacțiilor menționate mai sus este demonstrat de către inspectorii antifraudă, prin Procesul verbal nr.X, din care rezultă că o parte din utilajele achiziționate de către petentă de la S.C. XT S.R.L. au aparținut X S.R.L. Aceasta din urmă a vândut bunuri mobile către X. Deși aceste bunuri au fost vândute de X S.R.L., în faliment, către X, ele au rămas în aceeași locație din satul X, funcționând pentru S.C. X S.R.L., care a justificat și înregistrat achiziția utilajelor în baza facturilor având înscris furnizorul S.C. X S.R.L.

X a intrat în faliment conform Încheierii nr.X, a avut ca acționar unic și administrator pe X, care deținea funcția de director la S.C. X S.R.L. și a vândut bunurile mobile către X, care este membru al familiei X, asociat cu 95% și administrator al petentei.

S.C. X S.R.L. funcționează efectiv la punctul de lucru din sat X, comuna Miroslava, județul Iași, acolo unde a funcționat și XS.R.L.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală, deși i-au fost solicitate în mai multe rânduri, un număr de 10 facturi de achiziții mărfuri de la S.C. X S.R.L.

Analizând modul de completare a documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a achizițiilor de materii prime, semifabricate și mijloace fixe de la S.C. XT S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-în caseta "Date privind expediția", facturile au înscrise ca persoane delegate pe dna X, administratorul societății, și pe dnul X, din partea S.C. X S.R.L.;

-în anul 2014, în caseta "Date privind expediția", facturile fiscale au înscrise la rubrica "Mijlocul de transport" mențiunea "AUTO", fără a se specifica numărul de înmatriculare al mijlocului de transport;

-în anul 2015, în caseta "Date privind expediția", facturile fiscale au înscrise la rubrica "Mijlocul de transport" mențiunea "AUTO", cu specificația că numărul de înmatriculare al mijlocului de transport este X, acest autovehicul aparținând S.C. X S.R.L., care nu declară operațiuni cu petenta și nici cu S.C. X S.R.L.;

-în anul 2016, în caseta "Date privind expediția", factura fiscală nr.X are înscris la rubrica "Mijlocul de transport" mențiunea "AUTO", cu specificația că numărul de înmatriculare al mijlocului de transport este X și X, aceste autovehicule aparținând S.C. X S.R.L., care nu declară operațiuni cu petenta și nici cu S.C. X S.R.L.;

-petenta nu face dovadă că mărfurile au fost transportate efectiv;

-din Procesele verbale de predare primire încheiate între cele 2 două societăți nu rezultă locul încărcării și descărcării materiilor prime, în acestea fiind înscrise sediile societăților. Cum sediul petentei este într-un apartament de bloc, primirea materiilor prime în acest loc este imposibilă datorită dimensiunilor și cantităților achiziționate;

-o parte din facturile fiscale nu au întocmite NIR-uri, deși facturile sunt înregistrate în evidența contabilă (FF. X, X, X, X, X, X, X, X, X, X);

-mărfurile înscrise în unele facturi fiscale nu corespund ca denumire cu cele înscrise în NIR-uri;

-NIR-urile aferente facturilor fiscale nu conțin numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție și nici semnătura persoanei care le-a întocmit;

-petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală Contracul de vânzare cumpărare nr.X încheiat cu S.C. X S.R.L.;

-petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificate de calitate a mărfurilor sau certificate de conformitate a calității produselor achiziționate de la S.C. X S.R.L. și nici foi de parcurs care să ateste că transportul mărfurilor a fost făcut de către aceasta;

-societatea nu demonstrează că materiile prime au fost consumate în scopul obținerii de venituri și nici că ele ar exista în sold. Organele de inspecție fiscală, la data de 10.04.2019, s-au deplasat la punctul de lucru din localitatea Balciu, solicitând vizualizarea stocurilor de materii prime în sumă de S lei, stocuri înregistrate conform Listelor de inventariere la data de 31.12.2018. Acestea nu au putut identifica nicio poziție din stocurile înscrise în Listele de inventariere.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că S.C. XT S.R.L. a fost verificată de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 1 Suceava, fiind încheiat Procesul verbal nr.X. Aceștia au

verificat proveniența bunurilor livrate către S.C. X S.R.L., identificând achiziții fictive ale S.C. XT S.R.L. de la S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. XS.R.L. Conform procesului verbal sus menționat, aceste societăți sunt verigi ale lanțurilor de tranzacționare care întocmesc facturi fictive cu scopul de a crea avantaje fiscale beneficiarilor finali, în acest caz, petenta.

În urma analizei documentare cu privire la situația juridică și economică a a furnizorilor scriptici implicați și menționați anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea societăților au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu dețin spații de depozitare, nu dețin contracte de prestări servicii de transport.

Având în vedere aceste aspecte există suspiciunea rezonabilă că achizițiile declarate de petentă, în perioada 2014-2016, în baza facturilor emise de S.C. XT S.R.L. nu au la bază operațiuni reale, drept pentru care organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.5, art.6 alin.(1), art.113 alin.(2), art.73 alin.(1) și (2), art.14 alin.(2), art.108 alin.(3), art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1), art.12 lit.t), art.17 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2) și art.10 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

În perioada 01.06.2014-31.12.2014, petenta înregistrează în evidența contabilă achiziții de materii prime, utilaje și avansuri de la S.C. X S.R.L., valoarea totală a achizițiilor fiind de S lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Analizând documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-tranzacțiile au fost realizate între persoanele afiliate S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L. ;

-furnizorii S.C. X S.R.L. au fost parteneri comerciali ai S.C. X S.R.L.;

-S.C. X S.R.L. refacturează materii prime către petentă, în condițiile în care aceasta din urmă se aprovizionează și direct de la furnizorii intracomunitari;

-societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală NIR-uri;

-facturile fiscale nu au completate informațiile privind numele delegatului, numărul și tipul mijlocului de transport cu care s-a făcut expedierea;

-din documentele prezentate nu rezultă cine a făcut recepția mărfii, unde a fost depozitată aceasta, cine răspunde demarfa aprovizionată și depozitată, cine a fost delegatul care a luat marfa de la furnizor, etc;

-societatea nu a prezentat avize de însoțire a mărfii, foi de parcurs, în cazul în care marfa a fost transportată de client, contracte, note de comandă încheiate între partenerii comerciali;

-pentru materiile prime achiziționate de la partenerii intracomunitari de către S.C. X S.R.L. nu se face dovada circulației acestora în spațiul UE;

-materiile prime achiziționate au fost înregistrate în evidența contabilă, nefiind date în consum;

-organele de inspecție fiscală, la data de 10.04.2019, s-au deplasat la punctul de lucru din localitatea Balciu, solicitând vizualizarea stocurilor de materii prime în sumă de S lei, stocuri înregistrate conform Listelor de inventariere la data de 31.12.2018. Acestea nu au putut identifica nicio poziție din stocurile înscrise în Listele de inventariere.

În perioada 01.06.2015-31.12.2015, petenta înregistrează în evidența contabilă achiziții de materii prime (PAL, MDF, truciolare, etc) de la S.C. X S.R.L. în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei și de la S.C. X S.R.L în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei;

-tranzacțiile au fost realizate între persoanele afiliate S.C. XS.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.;

-în caseta "Date privind expediția", facturile fiscale au aplicată ștampila cu numele delegatului, X, administratorul furnizorilor;

-societatea nu face dovada că mărfurile au fost transportate efectiv;

-NIR-urile aferente facturilor fiscale nu conțin numele, prenumele, și semnătura membrilor comisiei de recepție și nici semnătura persoanei care le-a întocmit;

-societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificate de calitate a mărfurilor sau certificate de conformitate a calității produselor achiziționate de la cele două societăți și nici foi de parcurs care să ateste că transportul mărfurilor a fost făcut de către aceasta;

-societatea nu demonstrează că materiile prime au fost consumate în scopul obținerii de venituri;

-organele de inspecție fiscală, la data de 10.04.2019, s-au deplasat la punctul de lucru din localitatea Balciu, solicitând vizualizarea stocurilor de materii prime, stocuri înregistrate conform Listelor de inventariere la data de 31.12.2018. Acestea nu au putut identifica nicio poziție din stocurile înscrise în Listele de inventariere.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în facturile emise de S.C. X S.R.L., S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., persoane afiliate, deoarece facturile de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în baza căroră să poată fi dedusă taxa pe valoarea adăugată, existând suspiciunea rezonabilă că achizițiile declarate de petentă de la acești furnizori nu au la bază operațiuni reale.

Totodată, se reține că echipa de inspecție fiscală a avut în vedere, la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, și constatările consemnate în Procesul verbal nr.X de către inspectorii Direcției Generale Antifrauda Fiscala – Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava, care, urmare celor constatate, au transmis Direcției de Investigare a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Iași, Sesizarea penală nr.A_DAF X, în completarea Sesizării penale nr.A_DAF X, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infraacțiuni.

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr.RX, împreună cu Procesul verbal nr.R X, cu privire la constatările ce fac obiectul Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infraacțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infraacțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-VS X, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infraacțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză se ridică problema legalității și realității operațiunilor înregistrate de societate, cu consecința sustragerii de la plata taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a detaliat la situația de fapt, că în perioada verificată, societatea a efectuat achiziții de la S.C. XT S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.,

înregistrând în contabilitate documente justificative în care au fost consemnate operațiuni nereale, cu scopul simulării unor operațiuni economice, având ca efect final deduceri fiscale ilegale.

Astfel, au fost identificate indicii că operațiunile înregistrate de petentă în baza documentelor emise de aceste societăți s-au efectuat în scopul disimulării realității comerciale prin intermediul unor tranzacții fără bază faptică în realitate și fără un scop economic, petenta evidențiind în mod nelegal TVA deductibilă și diminuându-și fără drept baza impozabilă la calculul impozitului pe profit.

Prin urmare, facturile emise de această societate chiar dacă formal îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, nu pot fi considerate documente reale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală mai precizează că S.C. X S.R.L. a fost verificată de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 1 Suceava, fiind încheiat Procesul verbal nr.X. Aceștia au verificat proveniența bunurilor livrate către S.C. X S.R.L., identificând achiziții fictive ale S.C. XT S.R.L. de la S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. XS.R.L. Conform procesului verbal sus menționat, aceste societăți sunt verigi ale lanțurilor de tranzacționare care întocmesc facturi fictive cu scopul de a crea avantaje fiscale beneficiarilor finali, în acest caz, petenta.

Conform Procesului verbal nr.X, încheiat de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 1 Suceava, la S.C. XT S.R.L., care au verificat proveniența bunurilor livrate către S.C. X S.R.L. de această societate, S.C. X S.R.L. a efectuat achiziții fictive de la S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. XS.R.L., aceste societăți sunt verigi ale lanțurilor de tranzacționare care întocmesc facturi fictive cu scopul de a crea avantaje fiscale beneficiarilor finali, în acest caz, petenta.

În urma analizei documentare cu privire la situația juridică și economică a a furnizorilor scriptici implicați și menționați anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea societăților au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu dețin spații de depozitare, nu dețin contracte de prestări servicii de transport.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în facturile emise de S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., deoarece facturile de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în baza cărora să poată fi dedusă taxa pe valoarea adăugată, existând suspiciunea rezonabilă că achizițiile declarate de petentă de la acești furnizori nu au la bază operațiuni reale.

Se reține faptul că la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și constatările consemnate în Procesul verbal nr.X întocmit de către inspectorii din cadrul Direcției

Generale Antifrauda Fiscala – Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava, care, urmare celor constatate, au formulat Sesizarea penală nr. A_DAF X, transmisă Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Serviciul Teritorial Iași, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, art.29 alin.(1) lit.c) din Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării terorismului, cu modificările și completările ulterioare și art.367 alin.(1) din Legea nr.286/2009 privind Codul penal.

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr.RX, împreună cu Procesul verbal nr.R X, cu privire la constatările ce fac obiectul Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației reține că, potrivit Sentinței civile nr.413/2010/CA pronunțată de Curtea de Apel Constanța – Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr.X *„la efectuarea unei cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției”*.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ– Cauza 255/2002 Halifax&alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.X pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmația societății privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu este de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitate contestatare reflectă realitatea operațiunilor.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.X , Curtea Constituțională apreciază că *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului “penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.”*

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțate, în condițiile în care constatările din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-VS X, fac obiectul unui act de sesizare penală aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, pentru un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

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

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

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. X pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”*

De asemenea, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, **nu se poate investi cu soluționarea pe fond** a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: ***“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”***

De asemenea, pct. 10.2 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, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea cauzei**, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă achizițiilor efectuate de la S.C.

XT S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

8.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care pentru această sumă societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. X**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.07.2014-31.12.2017 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 05.06.2014-30.09.2018.

Deși societatea contestă suma totală la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, aceasta aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aceasta neaducând argumente și neinvocând temeieri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) 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, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Art. 276 -Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.X pronunțată în dosarul nr.1781/59/2014, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de*

[...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X, societatea contestă impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, dar nu aduce motivații în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) 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 respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. X** pentru acest capăt de cerere.

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

DECIDE:

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

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

3. Suspendarea soluționării contestației formulată de **S.C. X S.R.L. X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

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