

**DECIZIA NR. 1005/2020**  
**privind soluționarea contestației formulate de către**  
**S.C. X S.R.L. din loc. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 19232/23.04.2015**  
**și reînregistrată sub nr. 13796/15.07.2020**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Serviciul Juridic, prin adresa nr. 4884/13.07.2020 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13796/15.07.2020, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, CUI X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1994, cu sediul în loc. X, str. Romana, nr. 203, jud. X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. **F-X/26.02.2015**, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015.

Urmare a inspecției fiscale efectuate la X S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/26.02.2015.

Totodată, întrucât în urma verificării s-a constatat că societatea nu a putut justifica realitatea și legalitatea operațiunilor declarate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 888/27.02.2015, împreună cu Procesul verbal nr. X/25.02.2015, în vederea derulării cercetărilor penale față de reprezentantul legal al X S.R.L., sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sesizarea fiind înregistrată la unitatea de parchet cu nr. X/P/2015.

Împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/26.02.2015**, S.C. X S.R.L. a formulat contestație.

Prin **Decizia nr. 4636/2015**, D.G.R.F.P. Brașov a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de SC X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/26.02.2015**, emisă de A.J.F.P. X, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de **Tlei**, compusă din: Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de X1lei, dobânzi/majorări impozit pe profit în sumă de X2 lei, penalități de întârziere impozit pe profit în sumă de X3 lei, TVA în sumă de X4 lei, dobânzi/majorări TVA în sumă de X5 lei și penalități de întârziere TVA în sumă de X6 lei, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. 4636/2015, iar prin Hotărârea civilă nr. 9/18.01.2018, dată în dosarul nr. X/64/2018, Curtea de Apel X a respins acțiunea în contencios fiscal formulată de societate.

Împotriva Hotărârii civile nr. 9/18.01.2018, S.C. X S.R.L. a formulat recurs, iar prin Hotărârea nr. X/26.06.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, a fost admis recursul formulat de societate cu consecința anulării Deciziei de soluționare a contestației nr. 4636/2015 și obligarea D.G.R.F.P. Brașov la soluționarea pe fond a contestației administrative, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată prin Hotărârea nr. 2883/26.06.2020- definitivă, D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/26.02.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015, pentru suma totală de **Tlei**.

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, se află înregistrat dosarul penal nr. X/P/2015, în care se efectuează cercetări față de reprezentantul legal al X S.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prin adresa nr. 13796/22.07.2020, D.G.R.F.P. Brașov a solicitat acestei instituții să precizeze stadiul dosarului penal nr. X/P/2015.

Urmare a acestei solicitări, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15078/03.08.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează că sesizarea penală nr. 888/27.02.2015 a fost trimisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov spre competență soluționare, întrucât Dosarul nr. X/P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X a fost conexas la dosarul la Dosarul nr. Y/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov. Totodată, **prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 6214/05.08.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul Brașov precizează că în dosarul Y/P/2011 sunt efectuate acte de urmărire penală cu privire la comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 în raport cu mai multe circuite tranzacționale.**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, raportat la data confirmării primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-X/26.02.2015, respectiv **13.03.2015** și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, **08.04.2015**, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația a fost formulată prin Cabinet individual de avocat CD, în baza împuternicirii avocațiale seria B1f nr. 014579/08.04.2015 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de către S.C. X S.R.L., prin CA CD.

***I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/26.02.2015, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015, prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de T lei, compuse din impozit pe profit în sumă de X1 lei, dobânzi/majorări impozit pe profit în sumă de X2 lei, penalități impozit pe profit în sumă de X3 lei, TVA în sumă de X4 lei, dobânzi/majorări TVA în sumă de X5 lei, penalități TVA în sumă de X6 lei, aducând în susținere următoarele motivații:***

#### **1) Chestiuni preliminare**

Reprezentantul societății precizează că atât Procesul verbal, cât și Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nu sunt motivate temeinic în fapt. De asemenea, se arată că organele de inspecție au insistat pe prezentarea anumitor operațiuni economice ilicite la societății comerciale, terțe părți față de petentă, încercând să creeze astfel impresia unei afilieri între societate și societățile terțe.

În acest context, se arată că organele de control nu au contestat faptul că:

- societatea și-a plătit integral furnizorii în cauză;
- facturile fiscale suspecte sunt confirmate de note de recepție;

și nu au putut să infirme realitatea acestor documente financiar contabile, iar pretinsele fapte ilicite ale terților nu au nicio legătură cu activitatea societății, buna-credință nefiind infirmată de către organele de inspecție prin niciun mijloc de probă.

Petenta consideră că organele de inspecție au prezentat denaturat situația de fapt (se pretinde că societatea ar fi avut cheltuieli mai mari cu mijloacele de inventar în perioada verificată– fila 4 din Decizia de impunere), fără a se ține cont de faptul că aceste tipuri de

cheltuieli cresc pe măsură ce mijloacele de inventar sunt achiziționate, și scad în perioadele în care mijloacele de inventar sunt achiziționate mai puțin.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție au comparat prețul pieței, apreciind că societate ar fi achiziționat mărfuri la prețuri mai mari ca al pieței, fără să țină cont de dinamica pieței, de conjunctura economică, disponibilitatea unor produse, termenele de livrare, condițiile de plată, încălcându-se astfel principiul fundamental al libertății de a contracta.

Petenta mai precizează că dintr-un număr de 36 facturi de achiziție mărfuri și mijloace de inventar, reprezentând 54 de acte distincte de cumpărare de bunuri, organele de inspecție se referă la un număr de 7 dintre actele de cumpărare (fila 3 din Decizia de impunere) și că se consideră suspectă o factură de retur, fără însă a-i fi infirmată realitatea comercială și fiscală.

**2)** Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere achizițiile S.C. X S.R.L. de la un număr de 3 furnizori din România, motivat în baza unor fapte de evaziune ale altor furnizori ai acestora.

În prezentarea situației de fapt petenta precizează că organele de control au stabilit că actele financiar-contabile prezentate de societate nu ar îndeplini condițiile legale în ceea ce privește relația cu trei furnizori, sumele înscrise în documente fiind considerate de organele de control nedeductibile fiscal, după cum urmează:

- pe relația cu S.C. CD S.R.L., CUI ROX, suma de X7lei;
- pe relația cu S.C. C S.R.L., CUI ROX, suma de X8 lei;
- pe relația cu S.C. AD S.R.L., CUI ROX, suma de X9 lei.

Organele de control au mai stabilit că furnizorii societății au fost declarați inactivi, dar nu au menționat că la date mult ulterioare raporturilor cu S.C. X S.R.L.

Referitor la susținerea echipei de control că furnizorii S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L. ar fi fost în fapt societăți tip fantomă, operațiunile acestora nu ar fi avut un scop economic licit, fiind în fapt controlate de aceeași persoană, reprezentantul societății afirmă că aceste aspecte sunt complet străine de persoana și activitatea S.C. X S.R.L. și că nu cunoștea și nici nu putea să cunoască relațiile comerciale dintre furnizorii săi și terți și nici caracterul licit sau ilicit al acestora.

**3)** Petenta susține că Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală nu sunt motivate în ceea ce privește S.C. X S.R.L., preținsele fapte de evaziune fiscală fiind atribuite furnizorilor societății.

De asemenea, aceasta precizează că organele de control nu au dovedit în niciun fel pretinsa nerealitate a operațiunilor comerciale ale societății, dimpotrivă menționând în Decizia de impunere că societatea a plătit integral bunurile achiziționate de la cei trei furnizori, iar realitatea operațiunilor este întărită și de Notele de recepție aferente acestora.

În concluzie, petenta consideră că organele de control nu au putut dovedi nerealitatea faptelor de comerț ale societății în raport cu cei trei furnizori, ci doar au susținut acest aspect fără probe imputabile societății, în actele administrativ fiscale fiind enumerate faptele evazioniste ale furnizorilor societății, nedovedindu-se în niciun fel faptul că societatea avea legătură sau cunoștință de acestea.

Contestatară mai precizează că operațiunile comerciale față de care societatea nu își poate exercita dreptul la deducere sunt specificate în anexa 7 la RIF, fără ca acestea să fie menționate în mod explicit în Decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală.

**4)** Referitor la aprecierile organelor de inspecție cu privire la unele achiziții efectuate de societate (fila 3 și 4 din Decizia de impunere), respectiv că au fost achiziționate bunuri la prețuri mai mari decât prețul pieței, societatea susține că nu au la bază niciun temei legal și nici considerente economice.

În acest sens, se arată că organul de control recunoaște faptul că nu toate achizițiile ar fi fost mai scumpe decât „prețul pieței”, ci doar că „majoritatea” produselor, fără să precizeze care sunt achizițiile care respectă prețul pieței și care sunt cele care nu respectă acest preț. Organele de control oferă doar două exemple generice (ochelari View optics și ochelari de citit– fila 3 din

Decizia de impunere), comparând prețurile de achiziție, fără însă a se analiza durata raporturilor comerciale, nici cantitățile achiziționate, nici plasarea furnizorilor în cauză pe lanțul fabrica-retail, nici contextul economic concret, nici durata transportului, nici condițiile de plată.

Petenta apreciază că argumentele organului de control reprezintă o încălcare a principiului libertății de a contracta.

**5)** Reprezentantul societății precizează că nu s-a înlăturat prin niciun mijloc de probă buna-credință a societății și nici nu s-a dovedit în vreun fel faptul că societatea cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască activitățile de tip evazionist ale unor terți.

În acest sens, se învederează că buna-credință a societății în desfășurarea propriilor raporturi de comerț nu poate fi pusă la îndoială, fără dovedirea contrariului. În caz contrar, consideră societatea, se află în prezența unui abuz de drept exercitat împotriva sa de către organele de control. Se arată că aceste aspecte au valoare de principii fundamentale de drept, fiind confirmate în timp atât de practica judecătorească din România cât și de practica Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Petenta afirmă că constatările organelor de control vizează activitatea unor terțe persoane juridice, în fapt furnizorii furnizorilor S.C. X S.R.L., aprecierile vizând doar aceste societăți.

Aceasta susține că urmare a controlului efectuat se recunoaște realitatea achizițiilor efectuate de S.C. X S.R.L., dar, cu toate acestea, se înlătură caracterul deductibil fiscal pe motive neimputabile petentei, respectiv că la furnizorii furnizorilor s-ar fi descoperit activități de natură evazionistă.

Se mai susține că, chiar și în condițiile în care aceste acte de evaziune fiscală ale furnizorilor ar fi deplin dovedite, acestea nu pot fi reținute în sarcina S.C. X S.R.L., întrucât mărfurile și obiectele de inventar achiziționate au fost achitate integral și au intrat în patrimoniul societății.

De asemenea, societatea consideră că nu există niciun mijloc de probă care să răstoarne buna-credință a S.C. X S.R.L., în ceea ce privește relațiile comerciale cu S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L.

**6)** În drept, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod abuziv prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 145 alin. (2) și art. 146 alin. (1) din același act normativ, cu consecința respingerii la deducere din punct de vedere fiscal a cheltuielilor și a TVA înregistrate în baza celor 36 de facturi de achiziție de mărfuri și obiecte de inventar. Aceasta mai precizează că facturile de achiziție respectă prevederile art. 155 din Codul fiscal, în vigoare la momentul emiterii fiecărei facturi în parte.

**7)** Reprezentantul societății afirmă că organele de control au interpretat jurisprudența CJUE în mod contrar celor susținute în motivarea acesteia. Astfel, referitor la invocarea de către organele de control, în susținerea punctului lor de vedere, a cauzelor C- 439/04 Kittel și C- 440/04 Recolta Recycling, societatea consideră că a fost răstălmăcită argumentația CJUE în aceste spețe, că nu se poate limita dreptul de deducere al unei persoane decât în cazul în care persoana cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască faptul că prin achiziția sa participă sau ar putea fi parte la o fraudă economică.

Petenta susține că nu cunoștea și nici nu avea de unde să cunoască faptul că BB S.R.L. și/sau AJ S.R.L. ar putea fi implicate în activități de tip evazionist, în condițiile în care era terț desăvârșit față de aceste societăți.

Având în vedere cele arătate, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/26.02.2015, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015 și a Procesului verbal nr. X/25.02.2015, acte emise de către organele fiscale din cadrul A.J.F.P. X– Activitatea de Inspecție Fiscală.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/26.02.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de T lei, din care X1 lei impozit pe profit, X2 lei dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit, X3 lei penalități de întârziere impozit pe profit, X4 lei TVA, X5 lei dobânzi/majorări de întârziere TVA și X6 lei penalități de întârziere TVA.**

Urmare a verificărilor efectuate echipa de inspecție fiscală a constatat deficiențe care au condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X1lei și a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare în sumă de X4 lei, pentru care au fost calculate accesorii.

Având în vedere constatările efectuate urmare a inspecției fiscale referitor la tranzacțiile efectuate în valoare totală de X10 lei, din care suma de X11 lei reprezintă achiziții efectuate de la S.C. AD S.R.L., CIF RO X, suma de X8 lei achiziții de la S.C. C S.R.L., CIF RO X și suma de X7 lei achiziții de la societatea S.C. CD S.R.L., CUI RO X, în baza prevederilor art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în cauză ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, pe motivul că aceste bunuri provin de la furnizori fictivi, respectiv S.C. AJ S.R.L., S.C. TT S.R.L. și S.C. BB S.R.L. (ultima verigă, unde TVA-ul colectat se pierde), iar cele trei societăți (S.C. AD S.R.L., C S.R.L. și CD S.R.L.) au fost controlate de dl I Ciprian Alin, respectiv toți furnizorii acestora fiind controlați de același persoană în mod direct sau indirect.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că și dacă furnizorii S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L. au fost plățiți integral de societatea S.C. X S.R.L. și au fost înregistrate aceste intrări de mărfuri/obiecte de inventar conform notelor de recepții, având în vedere constatările făcute în legătură cu acești furnizori, nu au acceptat la deducere TVA aferentă achizițiilor de la aceste societăți, în sumă de X4 lei, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (2) și art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pe motivul că nu se cunoaște proveniența bunurilor, acești furnizori la rândul lor nu au niciun furnizor de marfă real, nu s-au identificat declarații vamale pe numele acestor societăți, iar sumele încasate de furnizorii acestor societăți nu au fost virate pentru achiziția de bunuri la alte societăți furnizoare, fiind ridicate în cash în aceeași zi cu data plăților (la societățile S.C. AJ S.R.L. și S.C. TT S.R.L.).

Organele de inspecție fiscală precizează că nu au putut verifica modul prin care aceste bunuri au ajuns în gestiunea societății, având în vedere că societatea a declarat că aceste bunuri au fost transportate de către firme de curierat, însă nu a putut dovedi acest fapt prin documente justificative motivând prin faptul că transportul a fost asigurat de către furnizor. Cu toate acestea, din verificarea declarațiilor tip 394-Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, la societățile furnizoare, s-a constatat că acestea nu raportează achiziții de la nicio firmă de curierat, respectiv nu rezultă raportări privind prestări de servicii de la vreo societate de curierat către societățile S.C. AD S.R.L., S.C. CD S.R.L. sau S.C. C S.R.L.

Având în vedere constatările referitoare la achizițiile efectuate de S.C. X S.R.L., de la furnizorii S.C. CD S.R.L., CUI ROX, S.C. C S.R.L., CUI ROX și S.C. AD S.R.L., CUI ROX, respectiv:

- furnizori nu au nici un furnizor de marfă real;
- nu s-au identificat declarații vamale pe numele acestor societăți, respectiv nu au intrări de mărfuri pe care ar fi putut fi livrate către S.C. X S.R.L.;
- sumele încasate de aceste societăți nu au fost virate pentru achiziția de bunuri, fiind ridicate în numerar de la bancă;
- operațiunile nu au avut un scop economic, organele de control apreciind că este vorba despre fraudă de tip lanț, având în vedere că toate societățile din lanț pe linie de achiziții sunt

controlate de aceleași persoane (dl. I Ciprian Alin și dl. V Jozsef); deficiențele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/26.02.2015 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-X/26.02.2015, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **T lei**, contestate de către S.C. X S.R.L., reținute și în Procesul-verbal nr. X/25.02.2015, au fost transmise către Parchetul de pe lângă Tribunalul X prin Sesizarea penală nr. 888/27.02.2015, în vederea efectuării de cercetări pentru a se stabili dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A) Aspecte de procedură**

**Referitor la motivarea în fapt a Deciziei de impunere nr. F-X/26.02.2015.**

Referitor la mențiunile făcute de petentă, cum că Decizia de impunere nr. F-X/26.02.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015, emise de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, „nu sunt motivate temeinic în fapt”, „actele contestate nu sunt motivate în fapt cu privire la relația comercială dintre subscrișa și cei 3 furnizori”, organul de soluționare constată următoarele:

**În drept**, în ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal, sunt incidente prevederile art. 43 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii deciziei de impunere, conform cărora:

**“art. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

[...]

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

**art. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere**

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, conținutul și modul de completare a formularului „Decizie de impunere

privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice” sunt reglementate prin Ordinul 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

*“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilește S.C. diferențe față de suma solicitată la rambursare.*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia.*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul activității de inspecție fiscală.[...]*

*2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.*

*2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”*

Organul de soluționare constată că decizia de impunere atacată conține elementele precizate de legiuitor la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală și a fost emisă conform formularului aprobat prin Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”.

Astfel, din conținutul actului rezultă că toate rubricile stabilite în acest formular sunt respectate și sunt completate, se regăsesc toate mențiunile specifice speței privind denumirea contribuabilului, elementele concrete de fapt care au permis organului fiscal să încadreze în drept situația contribuabilului, obligațiile stabilite prin decizia de impunere, în total și pe elemente componente. În speță rubrica privind „Motivul de fapt” este completată pentru fiecare creanță fiscală conform acestor instrucțiuni și reprezintă ceea ce organul fiscal a stabilit în urma tuturor verificărilor efectuate, expuse pe larg în raportul de inspecție fiscală, conform art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește precizarea petentei că „Operațiunile comerciale față de care subscrisa nu își mai poate exercita dreptul de deducere pot fi găsite în Anexa 7 la Raport, fără ca acestea să fie menționate în mod explicit în Decizie sau Raport.” se reține că instrucțiunile reglementate prin Ordinul A.N.A.F. nr. 1181 din 23 august 2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, Anexa 2- Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală, legiuitorul a prevăzut că „Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.” iar în Ordinul 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice” se menționează expres că formularul decizie va cuprinde inserată fraza „La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ..... pagini.”

Ca urmare, organul de soluționare reține că anexele la raportul de inspecție fiscală sunt parte integrantă din acesta și se anexează la decizie, neexistând obligativitatea ca toate informațiile din anexe să fie conținute și în raportul de inspecție.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că argumentele contestatoarei cu privire la conținutul Deciziei de impunere sunt neîntemeiate, fapt pentru D.G.R.F.P. Brașov va proceda la analiza pe fond a contestației.

## **B) Pe fond**

### **B.1) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X1 lei și la TVA în sumă de X4 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achizițiilor de bunuri de la societățile S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L., în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea și-a majorat nejustificat cheltuielile cu mărfurile și cu obiectele de inventar și că „știa sau ar fi trebuit să știe” că operațiunile invocate ca temei pentru dreptul de deducere erau implicate într-o fraudă fiscală.**

Conform documentelor la dosar, în perioada 19.01.2012-17.02.2015, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la S.C. X S.R.L.- CUIX, cu sediul în loc. X, jud. X, str. Romana nr. 203, o inspecție fiscală având ca obiect impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01.10.2008-30.09.2011, precum și taxa pe valoarea adăugată și impozitul și contribuțiile obligatorii pentru salarii, perioada verificată fiind 01.10.2008-30.11.2011. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat “Comerț cu ridicata nespecializat”- cod CAEN 4690, comercializând ochelari de soare/de citit și accesorii aferente.

Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 28.02.2012-10.12.2014 pentru efectuarea unui control încrucișat.

Ca urmare a verificărilor efectuate la SC X S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au emis Decizia de impunere nr. F-X/26.02.2015, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de T lei, din care X1 lei impozit pe profit, X4 lei TVA și X12 lei accesorii aferente acestora.

**În fapt**, în urma verificării actelor financiar contabile puse la dispoziție de societatea verificată, organele de control au constatat că S.C. X S.R.L. a achiziționat bunuri (mărfuri, obiecte de inventar) în sumă totală de X10 lei, din care TVA în sumă totală de X4 lei, de la societățile S.C. CD S.R.L., CUI ROX (în sumă de X7lei), S.C. C S.R.L., CIF ROX (în sumă de X8 lei) și S.C. AD S.R.L., CUI ROX (în sumă de X9 lei).

În vederea verificării realității achizițiilor efectuate de la acești furnizori, organele de inspecție fiscală au verificat dosarele fiscale și baza de date ANAF, constatând următoarele:

#### **a) Referitor la furnizorul S.C. CD S.R.L.- CUI X**

În urma controlului efectuat la societatea S.C. CD S.R.L., a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-Z/30.01.2015 în care au fost reținute următoarele:

Societatea are ca obiect principal de activitate declarat *Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat* CAEN: 4621.

Din situația raportărilor partenerilor de afaceri de pe teritoriul național, respectiv din declarațiile 394, rezultă că societatea a declarat în perioada ianuarie 2010- decembrie 2013 achiziții în sumă totală de X13 lei, în principal de la următoarele societăți:

- SC LTE S.R.L., CIF ROX0- X14 lei, cu TVA de X15 lei;
- SC AJ S.R.L., CIF ROX- X16 lei, cu TVA de X17 lei;
- SC C S.R.L., CIF ROX- X18 lei, cu TVA de X19 lei;
- SC TT S.R.L., CIF ROX- X20 lei, cu TVA de X21 lei;
- SC DAS.R.L., CIF ROX- X22 lei, cu TVA de X23 lei;
- SC P ECO S.R.L., CIF ROX- X24 lei, cu TVA de X25 lei.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

Urmare a verificărilor efectuate la furnizorii S.C. CD S.R.L., s-au constatat următoarele:

**a.1)** În urma controlului efectuat de echipele de inspecție fiscală la **S.C. AJ S.R.L.**, au fost întocmite Rapoartele de inspecție fiscală nr. F-Y/31.01.2014 și F-W/30.01.2013 în care se precizează că SC AJ S.R.L. raportează achiziții în pondere de 99.6% de la S.C. TT S.R.L., din Sf. Gheorghe, CIF ROX (în valoare totală de X26 lei, cu TVA aferentă în sumă de X27 lei) și S.C. BB S.R.L., CIF ROX (în valoare totală de X28 lei, cu TVA aferentă în sumă de X29 lei). Urmare a verificărilor efectuate la furnizorii declarați ai S.C. AJ S.R.L., s-a constatat că aceștia nu funcționează la sediul declarat, nu au niciun furnizor de marfă real, nu s-au identificat declarații vamale pe numele acestor societăți, iar sumele încasate de aceste societăți nu au fost virate pentru achiziția de bunuri, fiind ridicate în numerar de la bancă.

În Raportul de inspecție fiscală întocmit la S.C. TT S.R.L. este menționat faptul că în conformitate cu datele din extrasele de conturi bancare, dl I Ciprian a ridicat în numerar suma totală de X30 lei, reprezentând încasări de la clienți (societățile AJ S.R.L., CD S.R.L., AF S.R.L. și AD S.R.L.).

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-W/30.01.2013 întocmit la S.C. AJ S.R.L., se menționează că în urma solicitării de informații de la Alpha Bank (adresa nr. 7775/17.10.2011) au fost transmise către A.I.F. X (adresa nr. 924/01.11.2011) date privind încasări și plăți prin cont curent, care confirmă faptul că S.C. AJ S.R.L. a încasat sume reprezentând contravaloarea facturilor emise către S.C. AD S.R.L., S.C. C S.R.L., S.C. CD S.R.L., S.C. AF S.R.L., și că din contul curent al S.C. AJ S.R.L. s-au efectuat plăți către persoane fizice pe numele d-lui I Ciprian. (persoane cu drept de semnătură: V Josef și I Ciprian), în valoare de X31 lei (în perioada 09.02.2010-30.09.2011), plăți ridicate în aceeași zi cu încasările efectuate de la clienții societății. S-a constatat astfel, că S.C. AJ S.R.L. și S.C. TT S.R.L. sunt controlate de aceeași persoană (dl I Ciprian), și că societatea S.C. BB S.R.L. este controlată de dl V Jozsef, care are calitatea de asociat și administrator la ambele societăți (S.C. BB S.R.L. și S.C. AJ S.R.L.).

Organele de control au solicitat cu adresa nr. 7716/13.10.2011, efectuarea unui control încrucișat pentru verificarea tranzacțiilor societății cu S.C. BB S.R.L., iar prin adresa de răspuns nr. 8878/05.12.2011 și prin Procesul verbal de control nr. 10515 din data de 02.12.2011 s-au transmis următoarele constatări:

- din data de 17.06.2010 S.C. BB S.R.L. se află în procedura de faliment, iar din Raportul final, întocmit de Cabinet Individual Insolvență IC Ioan din Brașov, rezultă că nu s-a putut identifica administratorul societății și nici nu a fost posibilă preluarea actelor societății, fiind propusă închiderea procedurii de faliment prin radierea societății conform art. 131 din Legea nr. 85/2006;

- în Procesul verbal nr. 10515 s-a consemnat și faptul că în urma verificărilor declarațiilor „394” din baza de date ANAF, reglementate de O.M.F.P nr. 702/2007, pentru declararea livrărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA, s-a constatat că societatea nu a declarat livrări și achiziții efectuate pe teritoriul național pentru anul 2009, 2010 și semestrul I 2011.

Referitor la S.C. TT S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat în Procesul verbal nr. 7826/18.10.2011 că nu funcționează la sediul social declarat și s-au luat măsuri de includere în lista contribuabililor inactivi. Astfel, conform Deciziei nr. 2178/10.04.2012 societatea a fost declarată contribuabil inactiv din data de 29.05.2012. Mai mult, conform controlului efectuat de Activitatea de Inspecție Fiscală X la S.C. TT S.R.L. și consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-CV 292/27.09.2012, s-a constatat că această societatea nu funcționează la sediul social declarat și nu s-au regăsit documente care să ateste realitatea tranzacțiilor efectuate sau a provenienței mărfurilor achiziționate și vândute mai departe de către societatea S.C. AJ S.R.L. (nu s-au putut identifica furnizorii societății, nefiind identificate firme care să fi declarat livrări către ei și nu sunt informații despre existența mărfurilor). De asemenea, conform situațiilor transmise de Raiffaisen Bank prin adresa nr. 46557/19.10.2011, s-a constatat că plățile au fost efectuate către persoana fizică dl I Ciprian.

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală este menționat faptul că prin Sentința civilă nr. 2670/24.11.2011 pronunțată de Tribunalul X, s-a dispus dizolvarea judiciară a S.C. TT S.R.L., pe motivul că „societatea nu are sediul cunoscut sau nu îndeplinește condițiile referitoare la sediu”-temei legal: art. 237 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 31/1990.

Date fiind cele anterior precizate, în urma controalelor efectuate la S.C. AJ S.R.L., nu s-a acceptat ca deductibile cheltuielile cu achizițiile efectuate de la societățile TT S.R.L. și BB S.R.L. și s-a stabilit, aferent acestor achiziții, impozit pe profit, TVA suplimentară și impozit pe dividende aferent ridicărilor de numerar din conturile bancare.

În cursul anului 2010 S.C. AJ S.R.L. a declarat achiziții numai de la S.C. BB S.R.L., societate care nu a mai depus deconturi de TVA sau alte declarații obligatorii din anul 2009 (ultimul decont depus a fost pe luna martie 2009), astfel taxa aferentă livrărilor către S.C. AJ S.R.L. nu a mai fost declarată și achitată la bugetul de stat.

Având în vedere cele menționate mai sus, respectiv faptul că firmele furnizoare sunt de tip „fantomă”, organele de control au concluzionat că pentru achizițiile declarate de S.C. CD S.R.L. de la S.C. AJ S.R.L., din cursul anului 2010, nu se cunoaște proveniența bunurilor (nu au niciun furnizor de marfă real, nu s-au identificat declarații vamale pe numele acestor societăți, iar sumele încasate de aceste societăți nu au fost virate pentru achiziția de bunuri fiind ridicate în numerar de la bancă), iar operațiunile nu au un scop economic (sunt operațiuni fictive), considerându-se că are loc o fraudă de tip „carusel”, având în vedere că toate societățile din lanțul de achiziție (S.C. TT S.R.L., S.C. BB S.R.L., S.C. AJ S.R.L.) sunt controlate de aceleași persoane (dl I Ciprian Alin și dl V Jozsef), persoane care controlează și societatea CD S.R.L. Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu achizițiile declarate de S.C. CD S.R.L. de la S.C. AJ S.R.L. ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

**a.2)** Organele de control menționează că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Q/26.10.2012, întocmit de inspectorii fiscali la **S.C. LTE S.R.L.**, aferent perioadei 01.01.2009–30.06.2012, sunt consemnate următoarele:

– Din analiza informațiilor cuprinse în declarația tip 394, s-a constatat că societatea a declarat în cursul lunii iunie 2012 achiziții de la S.C. TT S.R.L., din Sf. Gheorghe, în sumă totală de X32 lei, cu TVA aferentă în sumă de X33 lei, însă furnizorul era declarat inactiv din data de 29.05.2012, conform Deciziei A.F.P. Sf. Gheorghe nr. 2178/10.04.2012, tranzacția nefiind declarată de către partenerul societății;

– S-a constatat că S.C. LTE S.R.L. a mai declarat tranzacții cu societatea TT S.R.L. și în luna martie 2012, valoarea achizițiilor fiind în sumă totală de X34 lei, cu TVA aferentă în sumă de X35 lei;

– Anterior inspecției consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Q/26.10.2012, organele de control au efectuat un control inopinat la sediul societății TT S.R.L., constatând că societatea nu funcționează la sediul social declarat, respectiv str. Presei, nr. 3, bl. 13, sc. A, ap. 20, jud. X, fapt consemnat în Procesul verbal nr. 7826/18.10.2011, prin care s-au luat măsuri de includere a societății în lista contribuabililor inactivi;

– În urma inspecției fiscale s-a constatat că societatea nu funcționează la sediul social declarat și nu s-au regăsit documente care să ateste realitatea tranzacțiilor efectuate sau a provenienței mărfurilor achiziționate și vândute mai departe de către S.C. LTE S.R.L., respectiv că S.C. LTE S.R.L. nu are niciun furnizor de marfă real, nu s-au identificat declarații vamale sau achiziții intracomunitare pe numele societății. Drept urmare, conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-Q/26.10.2012, nu au fost acceptate ca fiind deductibile cheltuielile cu achizițiile declarate de către LTE S.R.L. de la societatea TT S.R.L.;

– S.C. LTE S.R.L. a fost declarată inactivă prin Decizia nr. 18166/12.10.2012, iar ulterior, în data 25.03.2014, a fost radiată.

Astfel, în cazul tranzacției dintre S.C. CD S.R.L. cu furnizorul S.C. LTE S.R.L., în sumă de X36 lei, cu TVA aferentă în sumă de X37 lei, din luna decembrie 2012, s-a constatat că a fost efectuată cu un contribuabil inactiv, fiind încălcate prevederile art. 11, alin. (1<sup>2</sup>), coraborat cu

art. 21, alin. (4), lit. f) și art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, respectiv faptul că societățile furnizoare sunt de tip „fantomă”, s-a concluzionat referitor la achizițiile declarate de S.C. CD S.R.L. de la S.C. LTE S.R.L., că nu se cunoaște proveniența bunurilor (la furnizorii S.C. LTE S.R.L., respectiv S.C. TT S.R.L. nu s-au putut identifica furnizorii societății, nefiind identificate societăți care să fi declarat livrări către ei, și nu sunt informații despre existența mărfurilor), iar operațiunile nu au un scop economic (sunt operațiuni comerciale fictive), considerându-se că are loc o fraudă de tip „carousel”, având în vedere că toate societățile din lanț pe linie de achiziții (S.C. TTI S.R.L.) sunt controlate de aceleași persoane (dl. I Ciprian Alin), persoană care controlează și societatea CD S.R.L. la data tranzacțiilor, astfel organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

**a.3)** Conform informațiilor din Declarațiile tip 394 stocate în baza de date ANAF, în cursul anului 2010 S.C. CD S.R.L. declară că achiziționează mărfuri de la **S.C. C S.R.L.**, în sumă totală de X38 lei, cu TVA aferentă de X39 lei. Asociatul și administratorul S.C. C S.R.L. este dl I Ciprian Alin. S.C. C S.R.L. declară, la rândul său, achiziții de mărfuri preponderent de la societatea AJ S.R.L., pentru care nu se cunoaște proveniența bunurilor (nu au niciun furnizor de marfă real, nu s-au identificat declarații vamale pe numele acestor societăți), sumele încasate de aceste societăți nu au fost virate pentru achiziția de bunuri fiind ridicate în numerar de la bancă), iar operațiunile nu au un scop economic (sunt operațiuni comerciale fictive), considerându-se că are loc o fraudă de tip „carousel”, având în vedere că toate societățile din lanț pe linie de achiziții (S.C. TTI S.R.L., S.C. BB S.R.L., S.C. AJ S.R.L.) sunt controlate de aceleași persoane (dl I Ciprian Alin și dl V Jozsef), persoane care controlează și societatea CD S.R.L. Drept urmare, având în vedere că S.C. C S.R.L. nu are niciun furnizor de marfă real, nu s-au identificat declarații vamale sau achiziții intracomunitare pe numele societății, echipa de inspecție fiscală a considerat valoare achizițiilor ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

**a.4)** În cursul semestrului II al anului 2010 S.C. CD S.R.L., a declarat că a achiziționat mărfuri de la **S.C. TT S.R.L.**, în valoare totală de X40 lei, cu TVA aferentă de X41 lei. Urmare a controlului efectuat de Activitatea de Inspecție Fiscală X la S.C. TT S.R.L., consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-K/27.09.2012, s-a constatat că societatea nu funcționează la sediul social declarat și nu s-au regăsit documente care să ateste realitatea tranzacțiilor efectuate sau a provenienței mărfurilor achiziționate (nu s-au putut identifica furnizorii societății, nefiind identificate firme care să fi declarat livrări către ei, și nu sunt informații despre existența mărfurilor).

De asemenea, conform situațiilor transmise de Raiffaisen Bank prin adresa nr. 46557/19.10.2011, s-au constatat că din conturile S.C. TT S.R.L. au fost efectuate plăți către persoana fizică I Ciprian. În Raportul de inspecție fiscală întocmit la S.C. TT S.R.L. este menționat faptul că potrivit extraselor de conturi bancare dl I Ciprian a ridicat în numerar suma totală de X42 lei, reprezentând încasări de la clienți (S.C. AJ S.R.L., S.C. CD S.R.L., S.C. AF S.R.L. și S.C. AD S.R.L.).

Având în vedere cele mai sus menționate, respectiv faptul că societatea furnizoare este de tip „fantomă”, referitor la achizițiile declarate de S.C. CD S.R.L. ca fiind efectuate de la S.C. TT S.R.L. s-a constatat că nu se cunoaște proveniența bunurilor, iar operațiunile nu au un scop economic (sunt operațiuni comerciale fictive), respectiv că ambele societăți sunt controlate de același persoană (dl I Ciprian Alin, care este administrator și asociat la S.C. CD S.R.L. în perioada tranzacției). Urmare a controlului, cheltuielile cu achizițiile declarate de S.C. CD S.R.L. ca fiind efectuate de la S.C. TT S.R.L. au fost considerate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Organele de control au mai constatat că pentru S.C. X S.R.L. a fost emisă de către S.C. SD S.R.L., CIF RO X, factura storno facturii nr. SRDG000307/ 14.05.2009, în valoare totală de X43 lei, din care TVA în sumă de X44 lei, prin care s-au stornat bunuri reprezentând ochelari de soare, șepci, ochelari soare copii (prin această factură s-au stornat intrări din luna februarie anul

2008). În aceeași zi, SC CD S.R.L. emis factura cu nr. CER 0001/14.05.2009, pentru suma totală de X45 lei, din care TVA în sumă de X46 lei, pentru aceleași cantități și pentru aceleași produse. Ambele facturi au fost emise de către dl I Ciprian Alin, el fiind administrator și asociat și la S.C. SD S.R.L., aspectele sesizate venind în susținerea concluziei privind caracterul fictiv al acestei tranzacții înregistrate de către S.C. X S.R.L.

De asemenea, organele de control au constatat că majoritate bunurilor achiziționate de S.C. X S.R.L. de la CD S.R.L. nu au la bază prețul pieței, fiind mult mai scumpe, de exemplu:

– S.C. X S.R.L., achiziționează de la S.C. CD S.R.L. ochelari marca View optics la prețul de 14,9 lei+TVA, același tip de ochelari fiind achiziționați și de la societatea X KFT din Ungaria la prețul de 0,92 USD/bucată (3,17 lei), respectiv de la Y CO LTD, Hong Kong la prețul de 0,88 USD/bucată;

– S.C. X S.R.L. achiziționează de la S.C. CD S.R.L. ochelari de citit la prețul de 5,93 lei+TVA, iar de la societatea H „Jawro„, Jacek Wroniecki, CIF PL X la prețul de 0,64 USD/buc.

#### **b) Referitor la furnizorul S.C. C S.R.L.- CUI X**

Conform informațiilor din dosarul fiscal al societății S.C. C S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a avut, în perioada în care s-au derulat relațiile comerciale cu S.C. X S.R.L., ca asociat și administrator pe dl I Ciprian Alin, care a fost administrator și la S.C. CD S.R.L.

Organele de control au reținut că S.C. C S.R.L. a fost declarată inactivă prin Decizia nr. 136954/15.03.2012, începând cu data de 11.04.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Totodată se precizează că obiectul principal de activitate al societății este *“Intermedieri în comerțul cu material lemnos și materiale de construcții”*- CAEN 4613, societatea având activitate numai în cursul anului 2010.

Urmare a verificărilor efectuate, s-a constatat că majoritatea bunurilor achiziționate de la S.C. C S.R.L. nu au la bază prețul pieței, fiind mult mai scumpe. De exemplu:

- de la S.C. C S.R.L. au fost achiziționate standuri ochelari marca Sirio 80, Sirio 100 și Sirio 120, prețul la Sirio 80 fiind de 455 lei+TVA/buc, iar de la OM S.a.s di Guadagnin Paolo&C, CIF IT X societatea achiziționează la prețul de 67 Euro/buc.;

- S.C. X S.R.L. vinde la data de 01.07.2010 conform facturii nr. 101922, către societatea S.C. C S.R.L. „ochelari de citit premium” în cantitate de 6.300 buc la prețul de 2,41 lei/buc, aceeași „ochelari de citit premium”, în aceeași cantitate fiind revândute înapoi pe data de 20.07.2010 de către societatea S.C. C S.R.L., conform facturii nr. CIB 0039, la prețul de 7,22 lei/buc.;

- conform facturii nr. 1019220/01.07.2010 S.C. X S.R.L. vinde cantitatea de 5.400 buc. ochelari de soare marca M-Look Sun către S.C. C S.R.L., la prețul de 2,92 lei/buc., aceeași marcă de ochelari, în aceeași cantitate, fiind facturate în data de 20.07.2010 de către S.C. C S.R.L., conform facturii nr. CIB 0039, pentru S.C. X S.R.L., la prețul de 8,65 lei/buc.

#### **c) Referitor la furnizorul S.C. AD S.R.L.- CUI X**

Din analiza dosarului fiscal al societății AD S.R.L., organele de control au constatat că în semestrul I 2011 aceasta a declarat achiziții de mărfuri numai (100%) de la S.C. AJ S.R.L., iar în semestrul al II-lea de la S.C. AJ S.R.L. în proporție de 76% și de la TT S.R.L. în proporție de 24%.

Având în vedere cele prezentate anterior referitor la S.C. TT S.R.L. și S.C. AJ S.R.L. organele de control au concluzionat că S.C. AD S.R.L. nu are intrări de mărfuri care ar fi putut fi livrate către S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că prima achiziție declarată de S.C. X S.R.L. de la S.C. AD S.R.L. din anul 2010 (29.11.2010), în sumă de X47 lei, nu a fost declarată S.C. AD S.R.L., aceasta nu a depus declarație 394 aferent anului 2010, iar în declarația aferentă sem. II din anul 2011 S.C. AD S.R.L. a declarat livrări către S.C. X S.R.L. mai mici cu suma de X48 lei (S.C. X S.R.L. declarând achiziții în sumă de X49 lei, iar S.C. AD S.R.L. numai suma de X50 lei).

În concluzie, organele de inspecție fiscală au reținut că furnizorii S.C. CD S.R.L., CUI RO X, S.C. C S.R.L., CUI RO X și S.C. AD S.R.L., CUI RO X, nu au niciun furnizor de marfă real, nu

s-au identificat declarații vamale pe numele acestor societăți, respectiv nu au intrări de mărfuri care ar fi putut fi livrate către S.C. X S.R.L., iar sumele încasate de aceste societăți nu au fost virate pentru achiziția de bunuri, fiind ridicate în numerar de la bancă, și au concluzionat că operațiunile nu au avut un scop economic, fiind vorba despre fraudă de tip lanț având în vedere că toate societățile din lanțul de achiziții sunt controlate de aceleași persoane (dl I Ciprian Alin și dl V Jozsef).

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că nu au putut verifica modul prin care aceste bunuri au ajuns în gestiunea S.C. X S.R.L., având în vedere că societatea a declarat că bunurile ar fi fost transportate de către firme de curierat, însă nu a putut dovedi acest fapt prin documente justificative, motivând că transportul a fost asigurat de către furnizorii S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L.

Prin verificarea declarațiilor tip 394-*Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național*, la societățile furnizoare, s-a constatat că acestea nu raportează achiziții de la nicio firmă de curierat, respectiv nu rezultă raportări privind prestări de servicii de la vreo societate de curierat către societățile S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L.

Drept urmare, cheltuielile în sumă de X51 lei au fost încadrate la nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform art. 11, alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f), din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, fiind determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X1 lei. Totodată, conform dispozițiilor art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (2) și art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, TVA aferentă acestor cheltuieli, în sumă de X4 lei, a fost respinsă la deducere.

**În drept**, pe linie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

**„art. 19 Reguli generale**

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

**art. 21 Cheltuieli**

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

[...]

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

**Normele metodologice de aplicare**

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

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

De asemenea, conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, orice operațiune

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

contabilă trebuie consemnată într-un document în momentul efectuării ei:

**„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.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul a mai prevăzut și că 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.

Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din prevederile legale enunțate se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune și care să reflecte operațiunile așa cum s-au produs.

În speță sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

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

Se constată că legiuitorul a dispus că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative (anterior citată), organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice operațiunile economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

Totodată, se reține că în conformitate cu dispozițiile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 46:

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

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai*

modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Din prevederile legale enunțate, rezultă că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și în contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acesteia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se reține totodată că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

**Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA**, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;

**art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate unor astfel de operațiuni revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA,

care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

În susținerea contestației, aferent constatărilor ce privesc achizițiile de la cele 3 societăți analizate la prezentul punct al deciziei, petenta susține că organele de control au răstălmăcit argumentația CJUE și că nu cunoștea și nu putea cunoaște faptul că furnizorii furnizorilor săi ar fi implicați în activități de tip evazionist, iar S.C. X S.R.L. era un terț desăvârșit față de aceste societăți.

În speță, se reține că în conformitate cu jurisprudența CJUE, Directiva a șasea trebuie interpretată ca interzicând orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA plătită în amonte, dacă tranzacțiile din care acest drept derivă constituie o practică abuzivă.

Definirea noțiunii de „*practică abuzivă*” a fost foarte bine realizată în practica Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-255/2002 Halifax, cauză în care Curtea reține: *“Directiva a șasea trebuie interpretată ca interzicând orice drept al unei persoane impozabile de a deduce T.V.A. plătită în amonte, dacă tranzacțiile din care acest drept derivă constituie o practică abuzivă.*

*Pentru a fi în prezența unei practici abuzive este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, indiferent de aplicarea formală a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale Directivei a șasea sau ale legislației naționale care o transpune, să aibă ca efect obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor prevederi.*

*În al doilea rând, trebuie, de asemenea, să rezulte dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esențial al acestor tranzacții este obținerea unui avantaj fiscal. Atunci când există o practică abuzivă, tranzacțiile implicate trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească starea de fapt relevantă în absența tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă”.*

Astfel, pentru a fi în prezența unei practici abuzive, este necesar, ca tranzacțiile în cauză să garanteze un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului dispozițiilor relevante ale Directivei a șasea sau ale legislației naționale care o transpune, și trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.

Noțiunea de avantaj, așa cum este definită în DEX reprezintă „*profit pe care îl obține cineva în plus (în raport cu altul)*”, „*Favoare, privilegiu de care se bucură cineva sau ceva*” „*Superioritate (a cuiva sau a ceva) bazată pe o situație, pe o împrejurare favorabilă*”.

În speță, așa cum au constatat organele de inspectie fiscală, avantajul fiscal se concretizează în obținerea privilegiului de a deduce cheltuieli majorate nejustificat și de a deduce TVA aferentă, în scopul majorării masei cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit și a majorării cuantumului TVA deductibilă, cu consecința stabilirii unui rezultat fiscal anual

constând în pierdere fiscală/profit impozabil inferior celui care ar fi fost altfel obținut, respectiv a diminuării cuantumului TVA de plată la bugetul statului.

Totodată, CJUE prin jurisprudența sa, a stabilit și că „*Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).*”, iar atunci când există o practică abuzivă, tranzacțiile implicate trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească starea de fapt relevantă în absența tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă. (CJE, cauza C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs / Excise, publicată în Culegere 2006, p.I-1609).

Prin urmare, din jurisprudența europeană în cazul C 255/02 Halifax&others, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

În cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, la care petenta face trimitere, într-adevăr Curtea a reiterat că „*dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii*”. Dar, așa cum precizează și petenta Curtea face referiri și la problema evaziunii fiscale:

„25. Pe de altă parte, din textul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezultă că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie, pe de o parte, ca cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 29 și jurisprudența citată). Dacă aceste condiții sunt îndeplinite, beneficiul deducerii nu poate fi refuzat, în principiu.

26. În aceste condiții, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, punctele 35-37 și jurisprudența citată).

27. Dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă, atunci se aplică și când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Așadar, în scopul Directivei 2006/112, aceasta trebuie să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată).

28. Astfel, dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 40 și jurisprudența citată).

29. Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale că elementele obiective la care se face referire la punctul anterior din prezenta hotărâre sunt întrunite. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, citată anterior, punctele 43 și 44).”

Astfel, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. De asemenea Curtea a statuat că autoritățile fiscale competente trebuie să dovedească în raport de elemente obiective că societatea știa sau ar fi trebuit să știe că ia parte la o activitate evazionistă, la punctul 1 din dispozitiv CJUE dispunând că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.

De asemenea, prin jurisprudența sa constantă în materia TVA, se reține că CJUE a decis și că „O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11), astfel că nu prezintă relevanță aspectul dacă societatea a înregistrat venituri impozabile.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect. „În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă din practica expusă, faptul că CJUE lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să aibă indicii că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de contractant, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță. Astfel, în speță nu i se impută petentei că nu a efectuat verificări ale furnizorilor din amonte, care nu erau în sarcina sa și nu erau nici posibile, ci faptul că a participat deliberat la un circuit care urmărea diminuarea plăților la bugetul de stat.

În practica judiciară internă operațiunile fictive au fost calificate 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 constea, 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. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Se reține că, în înțelesul Codului Fiscal, scopul economic al unei tranzacții trebuie să reflecte întocmai modul cum aceasta se produce, să fie în concordanță cu realitatea, să se deruleze cu respectarea cadrului legal și să pună în evidență drepturile și obligațiile aferente operațiunii, iar simpla deținere a unor facturi întocmite conform prevederilor Codului Fiscal, în funcție de care s-au efectuat anumite înregistrări în contabilitate, nu dau drept de deducere unor operațiuni care în fapt nu au avut loc.

Referitor la sintagma „știa sau ar fi putut să știe”, din documentele la dosar se constată următoarele:

**a) Societățile furnizoare în speță sunt controlate de aceeași persoană, dl I Ciprian, fiind în relație de afiliere, respectiv S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L. au ca administrator/asociat pe dl I Ciprian.**

Totodată, și furnizorii declarați ai acestor societăți sunt controlați de aceleași persoane, dl I Ciprian și dl V Jozsef. De exemplu principalii furnizori declarați de S.C. CD S.R.L.: AJ S.R.L., SC C S.R.L. și S.C. TT S.R.L. sunt controlați de aceleași persoane, dl I Ciprian și dl V Jozsef.

**b) Societățile se succed, în sensul că SC X SRL declară achiziții pe rând de la S.C. CD S.R.L., în perioada mai 2009-iulie 2010, în perioada iulie 2010-august 2010 de la SC C S.R.L. și în perioada noiembrie 2010-octombrie 2011 de la S.C. AD S.R.L.;**

**c) Furnizorii în speță au declarat obiecte de activitate care nu au nicio legătură cu bunurile înscrise în facturile înregistrate în evidența financiar- contabilă a SC X SRL. De exemplu:**

- **S.C. CD S.R.L.- CUI X** are ca obiect principal de activitate declarat „*Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat*” CAEN: 4621;

- **S.C. C S.R.L.- CUI X** are ca obiect principal de activitate declarat „*Intermedieri în comerțul cu material lemnos și materiale de construcții*” - CAEN 4613;

**d) Deși afirmă că transportul bunurilor a fost efectuat de firme de curierat, organele de inspecție fiscală precizează că nu au putut verifica modul prin care aceste bunuri au ajuns în gestiunea S.C. X S.R.L., având în vedere că societatea a declarat că bunurile ar fi fost transportate de către firme de curierat, însă nu a putut dovedi acest fapt prin documente justificative, motivând că transportul a fost asigurat de către furnizorii S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L. Prin verificarea declarațiilor tip 394-*Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național*, la societățile furnizoare, s-a constatat că acestea nu raportează achiziții de la nicio firmă de curierat, respectiv nu rezultă rapoartări privind prestări de servicii de la vreo societate de curierat către societățile S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L.;**

**e) Furnizorii S.C. CD S.R.L., CUI RO X, S.C. C S.R.L., CIF RO X și S.C. AD S.R.L., CUI RO X, nu au niciun furnizor de marfă real, nu s-au identificat declarații vamale pe numele acestor societăți, respectiv nu au intrări de mărfuri care ar fi putut fi livrate către S.C. X S.R.L.;**

**f) În fapt pe lanțul de aprovizionare, achizițiile S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L., din care s-ar fi efectuat livrările ulterioare către S.C. X S.R.L., sunt declarate ca fiind efectuate de la S.C. AJ S.R.L., S.C. TT S.R.L., SC BB SRL, societăți care nu declară aceste livrări și nici TVA de plată la bugetul de stat, în fapt la aceste societăți nefiind colectată TVA;**

**g) Conform datelor furnizate de instituțiile bancare, chiar dacă S.C. X S.R.L. a achitat facturile prin virament bancar, sumele achitate ajungeau să fie ridicate în numerar de către dl I Ciprian, care avea drept de semnătură bancară la societățile din lanțul de aprovizionare. În cauză, menținerea și dezvoltarea relațiilor cu aceste societăți s-a realizat prin coordonarea activității societăților de către aceeași persoană fizică și pe seama resurselor de finanțare care au urmat un circuit dinainte stabilit pentru a crea aparența de legalitate a existenței tranzacțiilor. Conform fișelor de furnizori anexate la dosar, se reține că SC X SRL efectuează pentru fiecare factură de la acești furnizori plăți parțiale, aproape zilnice, sau chiar de două ori în aceeași zi, în principal în sume relativ mici (10.000 lei, 20.000 lei) încercând să se creeze o falsă impresie de legalitate;**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

**h)** Societățile din lanțul de aprovizionare nu au avut angajați (S.C. AD S.R.L., S.C. C S.R.L., AJ S.R.L., S.C. TT S.R.L., SC BB SRL), cu excepția SC CD SRL care a avut o angajată cu funcția de juriconsul, în persoana d-nei I Larisa Nicoleta, soția d-lui I Ciprian Alin;

**i)** În ceea ce privește faptul că organele de control au precizat că furnizorii analizați în speță au fost declarați inactivi, chiar dacă acest fapt s-a petrecut ulterior raporturilor cu SC X SRL, se reține că dreptul de deducere nu a fost respins pentru că furnizorii ar fi fost inactivi, precizarea fiind făcută pentru a completa imaginea de ansamblu a comportamentului acestora;

**j)** Operațiunile derulate cu aceste societăți nu au suport economic, prețurile de achiziție fiind mult superioare atât prețurilor practicate de alți furnizori ai societății, cât și prețurilor de comercializare ulterioare practicate de societatea verificată. De exemplu:

– S.C. X S.R.L., achiziționează de la S.C. CD S.R.L. ochelari marca View optics la prețul de 14,9 lei+TVA pe bucată (factura 0032/20.07.2010), același tip de ochelari fiind achiziționați și de la societatea X KFT din Ungaria la prețul de 0,92 USD/bucată (3,17 lei), respectiv de la Y CO LTD, Hong Kong la prețul de 0,88 USD/bucată. Totodată, S.C. X S.R.L. livrează către S.C. C S.R.L. ochelari marca View optics la prețul de doar 4,79 lei +TVA pe bucată (factura 1019221/01.07.2010). Faptul că relațiile cu CD SRL sunt sporadice, așa cum precizează și petenta, nu poate justifica un preț de achiziție de 4 ori mai mare, în condițiile în care petenta nu a probat cu documente că nu deținea stocuri la momentul achiziției și că avea de onorat comenzi ferme, respectiv că a comercializat cu adaos aceste produse;

– S.C. X S.R.L. achiziționează de la S.C. CD S.R.L. ochelari de citit la prețul de 5,93 lei+TVA, iar de la societatea H „Jawro„ Jacek Wroniecki, CIF PL X la prețul de 0,64 USD/buc;

– de la S.C. C S.R.L. au fost achiziționate standuri ochelari marca Sirio 80, Sirio 100 și Sirio 120, prețul la Sirio 80 fiind de 455 lei+TVA/buc, iar de la OM S.a.s di Guadagnin Paolo&C, CIF IT X societatea achiziționează la prețul de 67 Euro/buc. Referitor la afirmația petentei că organele de control nu au ținut cont de contextul economic concret, durata transportului condiții de plată, se reține că reprezentantul societății nu precizează care ar fi fost contextul economic care ar fi justificat achiziții la preț aproape dublu, în condițiile în care transportul se efectua de la societatea C SRL, care avea sediul în Brașov, unde petenta avea punct de lucru, iar în ceea ce privește condițiile de plată se reține că, deși în nota explicativă a precizat că deține contracte, societatea nu a prezentat aceste contracte care să prezinte clauze privind termenele de plată și care să probeze niște condiții net mai favorabile;

– S.C. X S.R.L. vinde la data de 01.07.2010 conform facturii nr. 101922, către societatea S.C. C S.R.L. „ochelari de citit premium” în cantitate de 6.300 buc la prețul de 2,41 lei/buc, aceeași „ochelari de citit premium”, în aceeași cantitate fiind revândute înapoi pe data de 20.07.2010 de către societatea S.C. C S.R.L., conform facturii nr. CIB 0039, la prețul de 7,22 lei/buc.;

– conform facturii nr. 1019220/01.07.2010 SC X S.R.L. vinde cantitatea de 5.400 buc. ochelari de soare marca M-Look Sun, către S.C. C S.R.L., la prețul de 2,92 lei/buc, aceeași marcă de ochelari, în aceeași cantitate, a fost facturată în data de 20.07.2010 de către S.C. C S.R.L., conform facturii nr. CIB 0039, pentru S.C. X S.R.L., la prețul de 8,65 lei/buc;

Ori faptul că aceleași produse sunt vândute și apoi cumpărate de la aceeași societate care are atât calitatea de client cât și de furnizor, reflectă un circuit care are ca scop majorarea nejustificată a prețului de achiziție și ulterior a cheltuielilor societății, cu scopul diminuării bazei impozabile.

– pentru S.C. X S.R.L. a fost emisă de către S.C. SD S.R.L., CIF RO 19151675, factura storno nr. SRDG000307/14.05.2009 în valoare totală de X43 lei, din care TVA în sumă de X44 lei, prin care s-au stornat bunuri reprezentând ochelari de soare, șepci, ochelari soare copii (prin această factură s-au stornat intrări din luna februarie anul 2008). În aceeași zi, SC CD S.R.L. emis factura cu nr. CER 0001/14.05.2009, pentru suma totală de X45 lei, din care TVA în sumă de X46 lei, pentru aceeași cantități și pentru aceeași produse. Ambele facturi au fost emise de către dl I Ciprian Alin, el fiind administrator și asociat și la S.C. SD S.R.L.

În ceea ce privește aceste exemple ale organelor de control, petenta menționează că dintr-un număr de 36 facturi de achiziție mărfuri și mijloace de inventar, reprezentând 54 de acte

distincte de cumpărare de bunuri, organele de inspecție se referă la un număr de 7 dintre actele de cumpărare și că se consideră suspectă o factură de retur, fără însă a-i fi infirmată realitatea comercială și fiscală. Aceasta consideră că organul de control recunoaște faptul că nu toate achizițiile ar fi fost mai scumpe decât „prețul pieței”, ci doar că „majoritatea” produselor, fără să precizeze care sunt achizițiile care respectă prețul pieței și care sunt cele care nu respectă acest preț.

Referitor la aceste susțineri ale petentei, din documentele la dosar, organul de soluționare reține că în speță echipa de control nu face o analiză punctuală ci doar oferă câteva exemple în susținerea imaginii de ansamblu că prețul de achiziție este mai ridicat decât prețurile practicate de alți furnizori ai SC X SRL, produsele alese fiind reprezentative, și regăsindu-se înscrise în mai multe facturi de achiziție. De exemplu, în cele 4 facturi de achiziție de la S.C. C S.R.L. sunt înscrise următoarele produse: standuri ochelari marca Sirio 80, Sirio 100 și Sirio 120, „ochelari de citit premium” și „ochelari de soare marca M-Look Sun”, toate produsele fiind acoperite de exemplele furnizate de către organele de control. De altfel, se reține că în speță petenta nu aduce niciun exemplu care să contrazică cele susținute de către organele de control și nu probează că ar fi efectuat achiziții la prețuri apropiate de cele practicate de cei trei furnizori analizați și de la alte societăți comerciale. Totodată, se reține că petenta nu prezintă nicio explicație pentru diferențele majore dintre prețul de achiziție de la cele trei societăți și prețurile de vânzare ale aceluiași produse, care sunt mult inferioare.

În ceea ce privește susținerea că echipa de control nu a efectuat o analiză a duratei raporturilor comerciale, cantităților achiziționate, plasarea furnizorilor în cauză pe lanțul fabrică-reetail, contextul economic concret, durata transportului, condițiile de plată, se reține că pe relație cu S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L nu au fost prezentate contracte, oferte de preț, comenzi, certificate de garanție etc., deși valoarea achizițiilor este considerabilă. De asemenea, se constată că perioadele de colaborare sunt scurte, iar prețurile de achiziție sunt și cu 300% mai mari față de prețurile practicate de alți furnizori ai SC X SRL. De altfel, societatea nu prezintă propria analiză care să justifice achizițiile efectuate la aceste prețuri ridicate, respectiv nu prezintă documente din care să reiasă că produsele au fost comercializate cu adaos, și că se justifică desfășurarea unei activități economice în vederea obținerii de profit, în condițiile în care există diferențe notabile între prețul de achiziție a bunurilor de la cei 3 furnizori și prețul de vânzare al acestora (mai mic). Astfel, se reține că în mod corect organele de control au considerat că operațiunile reflectate în facturi nu se justifică din punct de vedere economic și nu s-au desfășurat în conformitate cu documentele prezentate, fapt care nu putea să nu fie cunoscut de petentă.

Referitor la returul de marfă de la S.C. SD S.R.L., reprezentantul SC X SRL menționează că „organele de control consideră suspectă o factură de retur, fără însă a-i infirma realitatea comercială și fiscală”, dar nu prezintă nicio explicație pentru faptul că la refacturare prețul produselor a fost majorat cu aproape 70% (de la X43 lei, inclusiv TVA la X45 lei, inclusiv TVA, diferență X52 lei), sarcina sa de plată fiind mult majorată, fiind greu de imaginat că prin acest transfer al bunurilor de la o societate la alta SC X SRL a obținut vreun avantaj. Situația însă, probează faptul că SC X SRL, prin reprezentantul său, era într-o relație strânsă cu dl I Ciprian, iar **faptul că acesta a facturat bunuri succesiv prin intermediul mai multor societăți comerciale pe care le-a reprezentat în relația cu SC X SRL, reprezintă un indiciu suficient că petenta „știa sau putea să știe” că tranzacțiile sunt susceptibile de fraudă fiscală, nefiind necesar ca petenta să cunoască relațiile dintre furnizorii săi și terți.**

Petenta subliniază faptul că cifra de afaceri aferentă ultimilor 5 ani este de aproximativ 80 milioane de lei, dar omite să precizeze că în perioada 2009-2012, când au avut loc aceste achiziții, conform declarațiilor 101 depuse la organul fiscal nu datorează impozit pe profit la bugetul de stat, fiind înregistrată pierdere fiscală.

Așa cum se reține din cele prezentate anterior, rezultă că societatea verificată „știa sau putea să știe” că participă la operațiuni care urmăresc fraudarea bugetului de stat, în fapt ea beneficiind direct de avantajul fiscal creat de deducerea cheltuielilor majorate și a TVA aferentă, astfel că susținerea sa că pretinsele fapte ilicite ale terților nu au nicio legătură cu activitatea SC

X SRL nu poate fi reținută de către organul de soluționare a contestației, care constată că tratamentul fiscal aplicat de către organele de control este legitim.

Organul de soluționare mai reține că se confirmă concluzia echipei de control că verificările efectuate cu ocazia controlului au pus în evidență existența unor lanțuri tranzacționale artificiale, realizate prin emiterea unor documente de către societăți ce figurează în circuitele respective, în condițiile în care starea și comportamentul acestor firme sunt de natură să infirme participarea reală, efectivă, a acestora la operațiunile economice reflectate de documentele în cauză, iar înregistrarea în evidența contabilă a SC X SRL a operațiunilor reflectate în facturile amintite mai sus, în condițiile date, a avut ca efect denaturarea situației fiscale a contribuabilului în detrimentul bugetului de stat.

Pentru considerentele prezentate mai sus, se constată că circuitul de aprovizionare al S.C. CD S.R.L., S.C. C S.R.L. și S.C. AD S.R.L nu se confirmă, facturile în cauză nu reflectă proveniența mărfii/nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență și nu probează că operațiunile s-au petrecut astfel cum susține petenta, deoarece nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, în consecință nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru SC X SRL.

Chiar dacă achizițiile ar fi fost reale, așa cum se susține în contestație petenta, care învederează că a comercializat mai departe către clienții săi bunurile, se reține că prevederile Codului fiscal, art. 146 alin. (1) lit. a), dispun că dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă achizițiile sunt efectuate de la o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Ori, așa cum am arătat mai sus, cei trei furnizori nu aveau de unde să vândă bunuri, deci nu se poate afirma că bunurile provin de la persoane impozabile, plătitoare de TVA.

Drept urmare, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a efectivității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat, întrucât furnizorii contestatari, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, fie nu mai pot fi verificați din diverse motive, fie nu au putut justifica sursa de proveniență a bunurilor facturate către X SRL, fie sunt implicați în cauze penale.

În condițiile date, în mod legal organele de control au reîncadrat din punct de vedere economic tranzacțiile în speță, și au considerat că suma de X51 lei nu poate fi considerată cheltuială deductibilă, astfel că se impune recalcularea bazei impozabile și implicit a impozitului pe profit, stabilind un impozit pe profit suplimentar în cuantum total de **X1lei**.

De asemenea, în mod legal, pentru achizițiile în cauză, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **X4 lei**, sumă ce s-a constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Organul de soluționare nu poate primi apărarea petentei în sensul că nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 *„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”*, legiutorul instituind o responsabilizare a ambelor părți implicate într-o tranzacție. De asemenea, așa cum s-a pronunțat și CJUE, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate.

Din cuprinsul contestației rezultă că petenta contestă, pe lângă actul administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere nr. F-X/26.02.2015 și Procesul verbal X/25.02.2015 încheiat de către A.J.F.P. X. În fapt, Procesul verbal nr. 834/ 25.02.2015, a stat la baza formulării Sesizării penale nr. 888/27.02.2015, care a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul X.

Organul de soluționare reține că Procesul verbal încheiat de organele de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere, întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului. Astfel, având în vedere prevederile art. 205 din OG 92/2003/R, privind Codul de procedură fiscală în vigoare la data depunerii contestației, menționate la art. 268 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală posibilitatea de contestare este limitată:

*„art. 205 Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

În temeiul prevederilor legale mai sus invocate se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un act administrativ fiscal. Astfel, se reține că Procesul verbal nr. X/ 25.02.2015 încheiat de organele de inspecție fiscală a stat la baza formulării sesizării penale transmise către Parchetul de pe lângă Tribunalul X și nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Organul de soluționare reține că aspectele constatate de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X fac obiectul cercetărilor efectuate de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Brașov în Dosarul nr. nr. Y/P/2011 în care sunt efectuate acte de urmărire penală cu privire la comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 în raport cu mai multe circuite tranzacționale.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform căruia: *”Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,* coroborat cu dispozițiile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *„Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru impozitul pe profit în sumă de X1lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X4 lei.*

**B.2) Referitor la accesoriile în sumă totală de X12 lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă societatea datorează această sumă cu titlul de accesorii, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația cu privire la obligațiile fiscale principale care le-au generat.**

**În fapt,** prin Decizia de impunere nr. F-X/26.02.2015, A.J.F.P. Brașov- Activitatea de

inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății obligația de plată a unui impozit pe profit în sumă de X1lei și a unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de X4 lei. Totodată, pentru neplata la termen a acestor obligații fiscale principale stabilite suplimentar de plată, organele de control au calculat accesorii în sumă totală de X12 lei, respectiv dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit în sumă de X2 lei, penalități impozit pe profit în sumă de X3 lei, dobânzi/majorări aferente TVA în sumă de X5 lei și penalități TVA în sumă de X6 lei, conform prevederilor art. 119, art. 120 și ale art. 120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală:

**„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

**art. 120 Dobânzi**

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

[...]

*(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.*

**art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin.*

*(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”*

Conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor. Se mai reține că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de X1lei și pentru TVA în sumă de X4 lei, stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/26.02.2015, pentru care au fost determinate prin aceeași decizie accesoriile în cauză, în baza principiului „*accessorium sequitur principale*”.

Astfel, ținând cont de caracterul accesoriu al dobânzilor și al penalităților de întârziere, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015 și **se va respinge ca neîntemeiată și contestația cu privire la accesoriile în sumă de X12 lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.**

Din adresa nr. 11072/31.07.2020 emisă de A.J.F.P. X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15251/05.08.2020, rezultă că obligațiile stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/26.02.2015 au fost stinse în totalitate. Pentru aceste obligații SC X SRL a beneficiat de eşalonare la plată, în cauză a fost emisă Decizia de finalizare a eşalonării nr. 3401/24.02.2016 și Decizia de anulare a penalităților amânate la plată nr. 3402/24.02.2015 (X53 lei).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea

**DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/26.02.2015, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.02.2015, **pentru suma totală de Tlei, compusă din:**

- Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de X1lei;
- dobânzi/majorări impozit pe profit în sumă de X2 lei;
- penalități impozit pe profit în sumă de X3 lei;
- TVA în sumă de X4 lei;
- dobânzi/majorări TVA în sumă de X5 lei;
- penalități TVA în sumă de X6 lei.

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.