



DECIZIA NR. 10871/27.112018

privind soluționarea contestației formulată de

S.C. X S.R.L. Bacău,

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău-Inspecție Fiscală sub nr.../29.05.2018, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/.../04.06.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău-Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../30.05.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/...04.06.2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Bacău**, cod de identificare fiscală X număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Bacău JX, cod CAEN 4519-“Comerț cu alte autovehicule”, administrator X, , cu domiciliul fiscal în municipiul Bacău, strada Xnr.X județul Bacău, prin împuternicit Xîn baza Procurii speciale autentificată sub nr.X 04.07.2018

Având în vedere că societatea are domiciliul fiscal în județul Bacău, competența de soluționare a contestației formulate de aceasta aparține Serviciului Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași.

În baza Referatului nr.../02.10.2018, întocmit de Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Bacău** către Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul aceleiași direcții regionale.

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

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **13.04.2018**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, respectiv **29.05.2018**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău-Inspecție Fiscală sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul X, în calitate de împuternicit.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

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

Societatea a achiziționat mai multe obiecte de inventar și materiale de construcții de la S.C. X , în valoare de S lei, TVA în sumă de S lei, pe care le-a utilizat în activitatea curentă. Mărfurile au fost achiziționate în mai multe tranșe, transportul fiind asigurat de cumpărător cu mijloace de transport proprii.

Petenta susține că a respectat legislația fiscală, astfel că eronat organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Astfel, pentru achizițiile în cauză există documente legale de proveniență, iar aceste achiziții au fost destinate amenajării spațiilor în care societatea își desfășoară activitatea.

Petenta consideră că eventualele neglijențe în întocmirea documentelor primare trebuiau sancționate cu amenda prevăzută de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește realitatea tranzacțiilor, petenta susține că nu sunt dubii privind legalitatea și desfășurarea acestora, faptul că nu au fost întocmite avize de expediție sau că în documentele primare nu au fost completate toate rubricile neschimbând realitatea și caracterul real al tranzacțiilor.

Referitor la achizițiile efectuate de la S.C. X S.R.L.Iași, în valoare de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de Slei, petenta susține că mărfurile achiziționate de la acest furnizor au fost ulterior vândute către S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași.

Aceste tranzacții au avut la bază atât contracte de furnizor (Contract nr.X28.08.2017 încheiat cu S.C. X S.R.L.Iași), cât și contracte încheiate cu clienții (Contract nr.X/12.09.2017 încheiat cu S.C. X S.R.L. Iași și Contract nrX/05.09.2017 încheiat cu S.C. X S.R.L.Iași).

În aceste contracte se menționează faptul că **S.C. X S.R.L. Bacău** are calitatea de intermediar. Astfel, mărfurile respective au fost ridicate direct de la locul de depozitare aparținând furnizorului S.C. X S.R.L. din Lunca Cetățuui, în prezența administratorului acestei societăți, de către beneficiarii S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L.Iași.

Mărfurile au fost achiziționate și comercializate în mai multe tranșe, transportul fiind asigurat de cumpărătorul final, cu mijloace de transport proprii, conform contractelor încheiate. Întrucât a fost întocmită factură pentru fiecare transport, nu mai era necesară întocmirea unui aviz de expediție.

Astfel, pentru achizițiile în cauză există documente legale de proveniență, iar aceste achiziții au fost destinate amenajării spațiilor în care societatea își desfășoară activitatea.

Petenta consideră că eventualele neglijențe în întocmirea documentelor primare trebuiau sancționate cu amenda prevăzută de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește realitatea tranzacțiilor, petenta susține că nu sunt dubii privind legalitatea și desfășurarea acestora, faptul că nu au fost întocmite avize de expediție sau că în documentele primare nu au fost completate toate rubricile neschimbând realitatea și caracterul real al tranzacțiilor.

Petenta susține că a întreprins toate demersurile pe care le avea la dispoziție pentru a se asigura că furnizorii săi desfășoară o activitate legală, fiind interogate site-urile Agenției Naționale de Administrare Fiscală, din acestea rezultând că cele două societăți nu sunt inactive și că au codul de TVA valid.

De asemenea, petenta susține că beneficiarul real al deducerilor de TVA este ultimul client, respectiv S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași și nu intermediarul, **S.C. X S.R.L. Bacău**.

Petenta face trimitere la jurisprudența europeană, și anume cauzele C 225-02, C 439-04, C 440-04, C 324-2011, C 424-2012, C 285-2011, C 153-2011, din care rezultă că: „Nu se refuză dreptul de deducere a

TVA –ului pe motiv că emitentul facturilor a săvârșit neregului, în condițiile în care autoritățile nu au dovedit cu elemente obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea respectivă este implicată într-o fraudă comisă de furnizor.” Mai mult, Curtea de Justiție a Uniunii Europene arată faptul că *„persoana impozabilă nu trebuie să devină investigator, această sarcină revenindu-le doar organelor statului, care au atribuțiile și dețin instrumentele necesare.”*

Astfel, petenta consideră că trebuia să beneficieze de prezumția de bună credință, organelor de inspecție fiscală revenindu-le sarcina să probeze că societatea, cu intenție directă, a luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective și nu pe baza unor presupuneri.

Contestatoarea mai susține că, deși organele de inspecție fiscală au respins societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în contradicție cu principiile fiscalității, acestea și-au însușit în totalitatea taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzării mărfurilor.

Societatea invocă și Minuta Întâlnirii reprezentanților Consiliului Superior al Magistraturii cu președinții secțiilor de contencios administrativ și fiscal de la Înalta Curte de Casație și Justiție și curțile de Apel, care a avut loc la Curtea de Apel București în perioada 26-27 martie 2015, opinia însușită fiind: *„În unanimitate, participanții la întâlnire au apreciat întreaga jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârșit neregului, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator din amonte în lanțul de prestații. Nu se pretinde contribuabililor să devină investigatori ai furnizorilor lor și nici nu răspund pentru faptele acestora, însă o diligență medie este necesară pentru evitarea tentativelor de fraudă în materia TVA, atunci când există unele indicii apte să facă rezonabilă presupunerea existenței unor nereguli sau fraude în amonte.”*

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Bacău**, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**, astfel:

-Petenta efectuează în luna noiembrie 2016 achiziții de la S.C.X S.R.L. Iași în valoare fără TVA de S lei, TVA aferentă fiind de S lei, achiziții care nu au fost declarate la organul fiscal prin declarația informativă cod 394 nici de S.C. X S.R.L. Iași și nici de S.C. X S.R.L. Bacău.

Potrivit aplicației INFOPC - “detalii contribuabili”, S.C. X S.R.L. Iași a declarat ca activitate principală „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”, iar activitatea înscrisă în ultimul bilanț „Intermedieri în comerțul cu produse diverse” a devenit inactivă din 10.11.2017.

Având în vedere informațiile din baza de date ANAF-Clynx, pe palierul al doilea al achizițiilor, se constată că S.C.X S.R.L. Iași declară achiziții de la S.C. X S.R.L., în valoare de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, și de la S.C. XS.R.L., în valoare de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, furnizori ce nu declară livrări către S.C. X S.R.L.

Achizițiile efectuate de la S.C.X S.R.L.Iași reprezintă: canapele din piele ecologică (10 buc.), picioare mese din fontă wenge (20 buc.), tabureți piele ecologică (50 buc.), canapea mian (5 buc.), parchet 12mmc7 (120 mp), tapet printat (90 mp), scaun arc wenghe (50 buc.), rulouri aluminiu (12 buc.), termopan aluminiu (12 ml), plăci rigips RBI (54 buc.), au valori de până în S lei, au fost achitate în numerar în baza chitanțelor și au fost înregistrate în evidența contabilă de către petentă în contul 321.1 „Obiecte de inventar în depozit”.

Pe facturile emise, în număr de 10, cu o ritmicitate aproape zilnică sau la un interval de 2- 3 zile de către S.C.X S.R.L.Iași, nu au fost menționate avizele de însoțire a mărfurilor, iar petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente în susținerea transportului acestora. S.C. X S.R.L.Iași nu a completat cartușul facturilor destinat furnizării datelor cu privire la mijloacele de transport utilizate pentru transportul mărfurilor, pe facturi fiind înscrise date referitoare doar la numele delegatului privind expediția mărfurilor.

Prin urmare, facturile emise de S.C. X S.R.L. Iași nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (numărul/numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport, tipul mijlocului de transport, persoana în prezența căreia a fost făcută expedierea, data, ora, semnăturile acestor persoane), ceea ce nu argumentează efectuarea expediției mărfurilor.

Ținând seama de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 alin.(20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea având obligația să justifice în primul rând realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi, în conformitate cu prevederile legale.

În scopul determinării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au analizat Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X întocmit la această societatea de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, din acesta reieșind următoarele:

„ [...] TVA dedusă de societate în perioada verificată, în sumă de S lei provine de la achiziții efectuate de la diverși furnizori, astfel:

a) achiziții declarate în D394 și D300, în trim. 3/2016 de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar nedeclarate în D394 și decontul de TVA de acest partener, în calitate de furnizor; organul de inspecție a analizat comportamentul fiscal al partenerului, conform informațiilor existente în aplicația informatică Phoenix, din baza de date ANAF, și s-au constatat următoarele : la ultima inspecție fiscală (impozit pe profit și TVA) au fost stabilite sume suplimentare și a fost întocmită sesizare penală pentru un prejudiciu în sumă ...; societatea a fost declarată inactivă din data de 05.12.2016;

b) achiziții declarate în D394 în luna 03/2017 de la S.C. XS.R.L. CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei și de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

c) achiziții declarate în D394 în luna 04/2017 de la S.C. XS.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

d) achiziții declarate în D394 în luna 05/2017 de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

e) achiziții declarate în D394 în luna 8/2017 de la S.C. XS.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

f) achiziții de la diverși furnizori, efectuate în perioada decembrie 2014-iunie 2016, de la X, X, X, etc. pentru care s-a dedus TVA în sumă de S lei ;

Pentru achizițiile declarate în D394 de S.C. X S.R.L., dar nedeclarate de parteneri, S.C. XS.R.L s-a întocmit solicitarea de control încrucișat nr. x/ 12.07.2017, transmisă către AJFP Buzău din care au rezultat următoarele :

* urmare solicitării de control încrucișat s-a întocmit adresa nr. X/01.08.2017 și pv nr. X/28.07.2017 prin care s-a precizat faptul că administratorul societății, conform notei explicative, “nu a avut relații comerciale cu S.C. X S.R.L.;

Se deduce astfel că tranzacțiile efectuate sunt fictive, în realitate neexistând nici un transfer de bunuri între societățile furnizoare și S.C. X S.R.L., întocmindu-se doar documentele contabile, scopul final fiind diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.”.

Achizițiile efectuate de la S.C. X S.R.L., în luna septembrie 2017, în valoare fără TVA de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei, ce au fost declarate la organul fiscal prin declarația informativă D394 atât de furnizor cât și de beneficiar.

Potrivit aplicației INFOPC - “detalii contribuabili”, S.C.X S.R.L. Iași a declarat ca activitate principală „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”, activitatea înscrisă în ultimul bilanț fiind „Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice”, are ca asociat unic și administrator pe Stănescu Nicușor și a fost supusă unei inspecții fiscale, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală F-NT X/15.12.2017 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț.

Având în vedere informațiile din baza de date ANAF-Clynx pe palierul al doilea al achizițiilor se constată că S.C.X S.R.L. declară achiziții de la S.C.X S.R.L. în valoare de X lei și TVA de X lei și de la S.C. X S.R.L., CUI X, în valoare de S lei și TVA de S lei, furnizori ce nu au sursă de proveniență.

Cu facturile emise de S.C. X S.R.L. au fost achiziționate 44 de pompe cu diverse coduri, achitate atât în numerar în baza chitanțelor cu valori de până la S lei, cât și prin bancă, soldul neachitat la 31.12.2017 fiind de S lei.

Facturile de achiziție au fost înregistrate în evidența contabilă de către petentă în contul 371.1 “Marfuri”.

Pe facturile emise, în număr de 9, cu o ritmicitate aproape zilnică sau la un interval de 2- 3 zile, nu au fost menționate avizele de însoțire a mărfurilor și nici nu au fost prezentate de societate documente în susținerea transportului acestora. De asemenea, S.C. X S.R.L. nu a completat cartușul facturilor destinat furnizării datelor cu privire la mijloacele de transport utilizate pentru transportul mărfurilor, pe facturi fiind înscrise doar date referitoare la numele delegatului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile emise de S.C. X S.R.L. Iași nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (numărul/numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport, tipul mijlocului de transport, persoana în prezența căreia a fost făcută expedierea, data, ora, semnăturile acestor persoane), ceea ce nu argumentează efectuarea expediției mărfurilor.

Din analiza Raportul de inspecție fiscală nr.F-NT X/ 15.12.2017, întocmit pe numele acestei societăți de către organele de inspecție fiscală mândin cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț au rezultat următoarele:

“În perioada verificată, societatea a declarat o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în valoare totală de S lei față de o taxă cu drept de deducere în sumă de S lei cat s-a determinat la control.

Diferența de S lei reprezintă TVA dedusă nejustificat consemnată în facturi de achiziții de bunuri/prestari servicii pe care organele de control le-au apreciat ca având un caracter fictiv. (...)

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prin neconfirmarea de către furnizorii descriși în conținutul prezentului raport, a unor livrări către acesta, se crează posibilitatea introducerii în circuitul economic legal a unor

bunuri fără trasabilitate (fără origine și proveniență identificabile), iar prin declararea de achiziții prin declarația informativă și deconturile de TVA se crează o aparentă stare de legalitate privind proveniența bunurilor și dreptul de deducere al TVA pentru beneficiarul furnizorului fără proveniență.

Totodată se transmite și posibilitatea deducerii pe întregul lanț comercial al TVA aferentă presupuselor achiziții, prin mecanismul creării și declarării de achiziții, toți participanții la lanțul comercial (ulterior palierului care nu declară livrări) conformându-se din punct de vedere declarativ relativ la achiziții/livrări și TVA. În acest fel, pentru intermediarii din lanțul comercial nu se introduc efecte fiscale care să îi afecteze, dar beneficiarul final, **S.C. X S.R.L. Bacău**, are posibilitatea deducerii TVA, dezechilibrând rulajele taxei pe lanțul comercial .

Ținând seama de faptul că există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, cazul S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași, organele de inspecție fiscală apreciază aceste operațiuni / tranzacții, cu nerespectarea fondului economic al acestora.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că pentru TVA, deși dreptul de deducere nu este condiționat de cunoașterea originii bunurilor, sau inițiatorului serviciului, el este condiționat de momentul exigibilității taxei, așa cum precizează și art. 167 din C112/2006- privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: *“Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”*.

Pentru cazurile prezentate, organele de inspecție fiscală au demonstrat că prin modul de declarare, furnizorii de pe palierul imediat anterior nu au asigurat condițiile de exigibilitate care condiționează dreptul de deducere pentru TVA la nivelul **S.C. X S.R.L. Bacău**, care avea cadrul legal și posibilitatea de a verifica autenticitatea facturilor și a furnizorilor înscriși în facturi.

Astfel, la nivelul petentei, organele de inspecție fiscală au stabilit, pe lanțul tranzacțional indicat de operațiunile regăsite în declarația informativă D394 și verificate la inspecția fiscală, că în amonte nu au existat bunuri care să fi făcut obiectul unor tranzacții, prin intermediul a 2 furnizori, fără interes comercial și pentru care nu s-a confirmat aprovizionarea, fapt dovedit și prin inspecțiile fiscale efectuate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, respectiv Neamț.

Astfel, organele de inspecție fiscală au apreciat că achizițiile de bunuri/servicii declarate sunt nereale, plasând-o pe petentă ca făcând parte dintr-un circuit simulat ce realizează operațiuni nereale, tranzacțiile efectuate având drept consecință reală, diminuarea creanței fiscale datorate către bugetul de stat de către ultimul beneficiar și au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la

dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este dacă S.C. X S.R.L. Bacău are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în facturile emise de S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași, în condițiile în care cei doi furnizori nu au probat realitatea și legalitatea achizițiilor care au stat la baza livrărilor efectuate către societatea contestatoare.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Bacău**, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**, motivat de următoarele:

Petenta efectuează în luna noiembrie 2016 achiziții de la **S.C.X S.R.L Iași** în valoare fără TVA de S lei, TVA aferentă fiind de S lei, achiziții care nu au fost declarate la organul fiscal prin declarația informativă cod 394 nici de S.C. X S.R.L. Iași și nici de **S.C. X S.R.L. Bacău**.

Potrivit aplicației INFOPC - "detalii contribuabili", S.C. X S.R.L. Iași a declarat ca activitate principală „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”, iar activitatea înscrisă în ultimul bilanț „Intermedieri în comerțul cu produse diverse” a devenit inactivă din 10.11.2017.

Având în vedere informațiile din baza de date ANAF-Clynx, pe palierul al doilea al achizițiilor, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C.X S.R.L. Iași declară achiziții de la S.C. X S.R.L., în valoare de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, și de la S.C. XS.R.L., în valoare de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, furnizori ce nu declară livrări către S.C. X S.R.L. Iași.

Achizițiile efectuate de la S.C.X S.R.L.Iași reprezintă: canapele din piele ecologică (10 buc.), picioare mese din fontă wenge (20 buc.), tabureți piele ecologică (50 buc.), canapea mian (5 buc.), parchet 12mmc7 (120 mp), tapet printat (90 mp), scaun arc wenghe (50 buc.), rulouri aluminiu (12 buc.), termopan aluminiu (12 ml), plăci rigips RBI (54 buc.), au valori de până în S lei, au fost achitate în numerar în baza chitanțelor și au fost înregistrate în evidența contabilă de către petentă în contul 321.1 „Obiecte de inventar în depozit”.

Pe facturile emise, în număr de 10, cu o ritmicitate aproape zilnică sau la un interval de 2- 3 zile de către S.C.X S.R.L.Iași, nu au fost menționate avizele de însoțire a mărfurilor, iar petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente în susținerea transportului acestora. S.C. X S.R.L.Iași nu a completat cartușul facturilor destinat

furnizării datelor cu privire la mijloacele de transport utilizate pentru transportul mărfurilor, pe facturi fiind înscrise date referitoare doar la numele delegatului privind expediția mărfurilor.

Prin urmare, facturile emise de S.C. X S.R.L. Iași nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (numărul/numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport, tipul mijlocului de transport, persoana în prezența căreia a fost făcută expedierea, data, ora, semnăturile acestor persoane), ceea ce nu argumentează efectuarea expediției mărfurilor.

Ținând seama de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 alin.(20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea având obligația să justifice în primul rând realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi, în conformitate cu prevederile legale.

În scopul determinării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au analizat Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS Xîntocmit la această societate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, din acesta reieșind următoarele:

„ [...] TVA dedusă de societate în perioada verificată, în sumă de S lei provine de la achiziții efectuate de la diverși furnizori, astfel:

a) achiziții declarate în D394 și D300, în trim. 3/2016 de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar nedeclarate în D394 și decontul de TVA de acest partener, în calitate de furnizor; organul de inspecție a analizat comportamentul fiscal al partenerului, conform informațiilor existente în aplicația informatică Phoenix, din baza de date ANAF, și s-au constatat următoarele : la ultima inspecție fiscală (impozit pe profit și TVA) au fost stabilite sume suplimentare și a fost întocmită sesizare penală pentru un prejudiciu în sumă ...; societatea a fost declarată inactivă din data de 05.12.2016;

b) achiziții declarate în D394 în luna 03/2017 de la S.C. XS.R.L. CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei și de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

c) achiziții declarate în D394 în luna 04/2017 de la S.C. XS.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

d) achiziții declarate în D394 în luna 05/2017 de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

e) achiziții declarate în D394 în luna 8/2017 de la S.C. XS.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

f) achiziții de la diverși furnizori, efectuate în perioada decembrie 2014-iunie 2016, de la X X, X, etc. pentru care s-a dedus TVA în sumă de S lei ;

Pentru achizițiile declarate în D394 de S.C. X S.R.L., dar nedeclarate de parteneri, S.C. X S.R.L., s-a întocmit solicitarea de control încrucișat nr. x/ 12.07.2017, transmisă către AJFP Buzău din care au rezultat următoarele :

* urmare solicitării de control încrucișat s-a întocmit adresa nr. X/01.08.2017 și pv nr. X/28.07.2017 prin care s-a precizat faptul că administratorul societății, conform notei explicative, “nu a avut relații comerciale cu S.C. X S.R.L.”;

Se deduce astfel că tranzacțiile efectuate sunt fictive, în realitate neexistând nici un transfer de bunuri între societățile furnizoare și S.C. X S.R.L., întocmindu-se doar documentele contabile, scopul final fiind diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.”.

Achizițiile efectuate de la S.C. X S.R.L., în luna septembrie 2017, în valoare fără TVA de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei, ce au fost declarate la organul fiscal prin declarația informativă D394 atât de furnizor cât și de beneficiar.

Potrivit aplicației INFOPC - “detalii contribuabili”, S.C.X S.R.L. lași a declarat ca activitate principal „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”, activitatea înscrisă în ultimul bilanț fiind „Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice”, are ca asociat unic și administrator pe X și a fost supusă unei inspecții fiscale, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală F-NT X de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț.

Având în vedere informațiile din baza de date ANAF-Clynx pe palierul al doilea al achizițiilor se constată că S.C.X S.R.L. declară achiziții de la S.C.X S.R.L. în valoare de X lei și TVA de X lei și de la S.C. X S.R.L., CUI X, în valoare de S lei și TVA de S lei, furnizori ce nu au sursă de proveniență.

Cu facturile emise de S.C. X S.R.L. au fost achiziționate 44 de pompe cu diverse coduri, achitate atât în numerar în baza chitanțelor cu valori de până la S lei, cât și prin bancă, soldul neachitat la 31.12.2017 fiind de S lei.

Facturile de achiziție au fost înregistrate în evidența contabilă de către petentă în contul 371.1 “Marfuri”.

Pe facturile emise, în număr de 9, cu o ritmicitate aproape zilnică sau la un interval de 2- 3 zile, nu au fost menționate avizele de însoțire a mărfurilor și nici nu au fost prezentate de societate documente în susținerea transportului acestora. De asemenea, S.C. X S.R.L. nu a completat cartușul facturilor destinat furnizării datelor cu privire la mijloacele

de transport utilizate pentru transportul mărfurilor, pe facturi fiind înscrise doar date referitoare la numele delegatului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile emise de S.C. X S.R.L. Iași nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (numărul/numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport, tipul mijlocului de transport, persoana în prezența căreia a fost făcută expedierea, data, ora, semnăturile acestor persoane), ceea ce nu argumentează efectuarea expediției mărfurilor.

Din analiza Raportul de inspecție fiscală nr.F-NT X/ 15.12.2017, întocmit pe numele acestei societăți de către organele de inspecție fiscală mîndin cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț au rezultat următoarele:

“În perioada verificată, societatea a declarat o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în valoare totală de S lei față de o taxă cu drept de deducere în sumă de S lei cat s-a determinat la control.

Diferența de S lei reprezintă TVA dedusă nejustificat consemnată în facturi de achiziții de bunuri/prestari servicii pe care organele de control le-au apreciat ca avînd un caracter fictiv. (...)

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prin neconfirmarea de către furnizorii descriși în conținutul prezentului raport, a unor livrări către acesta, se crează posibilitatea introducerii în circuitul economic legal a unor bunuri fără trasabilitate (fără origine și proveniență identificabile), iar prin declararea de achiziții prin declarația informativă și deconturile de TVA se crează o aparentă stare de legalitate privind proveniența bunurilor și dreptul de deducere al TVA pentru beneficiarul furnizorului fără proveniență.

Totodată se transmite și posibilitatea deducerii pe întregul lanț comercial al TVA aferentă presupuselor achiziții, prin mecanismul creării și declarării de achiziții, toți participanții la lanțul comercial (ulterior palierului care nu declară livrări) conformîndu-se din punct de vedere declarativ relativ la achiziții/livrări și TVA. În acest fel, pentru intermediarii din lanțul comercial nu se introduc efecte fiscale care să îi afecteze, dar beneficiarul final, **S.C. X S.R.L. Bacău**, are posibilitatea deducerii TVA, dezechilibrînd rulajele taxei pe lanțul comercial .

Ținînd seama de faptul că există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, cazul S.C. X S.R.L. Iași și S.C. X S.R.L. Iași, organele de inspecție fiscală apreciază aceste operațiuni / tranzacții, cu nerespectarea fondului economic al acestora.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că pentru TVA, deși dreptul de deducere nu este condiționat de cunoașterea originii bunurilor, sau inițiatorului serviciului, el este condiționat de momentul exigibilității taxei, așa cum precizează și art. 167 din C112/2006- privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: *“Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”*.

Pentru cazurile prezentate, organele de inspecție fiscală au demonstrat că prin modul de declarare, furnizorii de pe palierul imediat anterior nu au asigurat condițiile de exigibilitate care condiționează dreptul de deducere pentru TVA la nivelul **S.C. X S.R.L. Bacău**, care avea cadrul legal și posibilitatea de a verifica autenticitatea facturilor și a furnizorilor înscriși în facturi.

Astfel, la nivelul petentei, organele de inspecție fiscală au stabilit, pe lanțul tranzacțional indicat de operațiunile regăsite în declarația informativă D394 și verificate la inspecția fiscală, că în amonte nu au existat bunuri care să fi făcut obiectul unor tranzacții, prin intermediul a 2 furnizori, fără interes comercial și pentru care nu s-a confirmat aprovizionarea, fapt dovedit și prin inspecțiile fiscale efectuate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, respectiv Neamț.

Astfel, organele de inspecție fiscală au apreciat că achizițiile de bunuri/servicii declarate sunt nereale, plasând-o pe petentă ca făcând parte dintr-un circuit simulat ce realizează operațiuni nereale, tranzacțiile efectuate având drept consecință reală, diminuarea creanței fiscale datorate către bugetul de stat de către ultimul beneficiar și au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.280 alin. (1)-(3), art.297 alin.(4) și art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“ART.280- (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 326 alin. \(1\)](#).”

**“ART.297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere
(...)”**

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 319](#) , precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către

persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Pentru ca documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate să dobândească calitatea de document justificativ, acestea trebuie emise pentru o operațiune economică efectivă. Or, în cauză, se pune problema dacă petenta a achiziționat bunurile de la societățile menționate mai sus și dacă facturile de achiziție îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

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

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ și că nu sunt deductibile fiscal 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS Xîntocmit de organele de inspecție fiscală la S.C. X S.R.L. Iași, rezultă că:

-TVA dedusă de societate, în perioada 01.11.2014-31.08.2017, în sumă de S lei provine de la achiziții efectuate de la diverși furnizori, astfel:

a) achiziții declarate în D394 și D300, în trim. 3/2016 de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar nedeclarate

în D394 și decontul de TVA de acest partener, în calitate de furnizor. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au analizat comportamentul fiscal al partenerului, conform informațiilor existente în aplicația informatică Phoenix, din baza de date ANAF, și au constatat că la ultima inspecție fiscală (impozit pe profit și TVA) au fost stabilite sume suplimentare și a fost întocmită sesizare penală pentru un prejudiciu în sumă de S lei și că societatea a fost declarată inactivă din data de 05.12.2016;

b) achiziții declarate în D394 în luna 03/2017 de la S.C. XS.R.L. CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei și de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

c) achiziții declarate în D394 în luna 04/2017 de la S.C. XS.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

d) achiziții declarate în D394 în luna 05/2017 de la S.C. X S.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

e) achiziții declarate în D394 în luna 8/2017 de la S.C. XS.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, dar a declarat în deconturi TVA dedusă în sumă de S lei ;

f) achiziții de la diverși furnizori, efectuate în perioada decembrie 2014-iunie 2016, de la X X, X, etc. pentru care s-a dedus TVA în sumă de S lei .

Pentru achizițiile declarate în D394 de S.C. X S.R.L., dar nedeclarate de S.C. XS.R.L, s-a întocmit solicitarea de control încrucișat nr. x/12.07.2017, transmisă către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Buzău, urmare a acestei solicitări de control administratorul societății precizând faptul că nu a avut relații comerciale cu S.C. X S.R.L.

Din analiza Raportul de inspecție fiscală nr.F-NT X, întocmit pe numele S.C. X S.R.L. Iași de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț a rezultat că în perioada verificată, societatea a declarat o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în valoare totală de S lei, față de o taxă cu drept de deducere în sumă de S lei cat s-a determinat la control.

Diferența de S lei reprezintă TVA dedusă nejustificat consemnată în facturi de achiziții de bunuri/prestari servicii pe care organele de control le-au apreciat ca având un caracter fictiv, motivat de faptul că la data încheierii acestui raport majoritatea furnizorilor societății sus menționate nu mai desfășoară activitate, fiind declarați inactivi, au cazier fiscal, pe numele acestora fiind formulate sesizări penale pentru prejudicii aduse bugetului de stat, singura concluzie fiind aceea că declarațiile informative 394 depuse de parteneri nu sunt decât o încercare de a da o aparentă legalitate și realitate unor operațiuni economice fictive.

Referitor la achizițiile efectuate de petentă de la cei doi furnizori, organele de inspecție fiscală au constatat că:

-petenta efectuează în luna noiembrie 2016 achiziții de la S.C.X S.R.L. Iași în valoare fără TVA de S lei, TVA aferentă fiind de S lei, achiziții care nu au fost declarate la organul fiscal prin declarația informativă cod 394 nici de S.C. X S.R.L. Iași și nici de **S.C. X S.R.L. Bacău**;

-pe facturile emise, în număr de 10, cu o ritmicitate aproape zilnică sau la un interval de 2- 3 zile de către S.C.X S.R.L.Iași, nu au fost menționate avizele de însoțire a mărfurilor, iar petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente în susținerea transportului acestora. S.C. X S.R.L.Iași nu a completat cartușul facturilor destinat furnizării datelor cu privire la mijloacele de transport utilizate pentru transportul mărfurilor, pe facturi fiind înscrise date referitoare doar la numele delegatului privind expediția mărfurilor;

- petenta achiziționează de la S.C. X S.R.L., în luna septembrie 2017, în valoare fără TVA de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei, ce au fost declarate la organul fiscal prin declarația informativă D394 atât de furnizor cât și de beneficiar.

- având în vedere informațiile din baza de date ANAF-Clynx pe palierul al doilea al achizițiilor se constată că S.C.X S.R.L. declară achiziții de la S.C.X S.R.L. în valoare de X lei și TVA de X lei și de la S.C. X S.R.L., CUI X, în valoare de S lei și TVA de S lei, furnizori ce nu au sursă de proveniență.

-pe facturile emise, în număr de 9, cu o ritmicitate aproape zilnică sau la un interval de 2- 3 zile, nu au fost menționate avizele de însoțire a mărfurilor și nici nu au fost prezentate de societate documente în susținerea transportului acestora. De asemenea, S.C. X S.R.L. nu a completat cartușul facturilor destinat furnizării datelor cu privire la mijloacele de transport utilizate pentru transportul mărfurilor, pe facturi fiind înscrise doar date referitoare la numele delegatului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile emise de cei doi furnizori nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (numărul/numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport, tipul mijlocului de transport, persoana în prezența căreia a fost făcută expedierea, data, ora, semnăturile acestor persoane), ceea ce nu argumentează efectuarea expediției mărfurilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit, pe lanțul tranzacțional indicat de operațiunile regăsite în declarația informativă D394 și verificate la inspecția fiscală, că în amonte nu au existat bunuri care să fi făcut obiectul unor tranzacții și că prin modul de declarare, furnizorii de pe palierul imediat anterior nu au asigurat condițiile de exigibilitate care condiționează dreptul de deducere pentru TVA la nivelul **S.C. X S.R.L. Bacău**.

Astfel, societățile enumerate mai sus formează un grup care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate având ca

efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanei juridice din aval, respectiv **S.C. X S.R.L. Bacău**.

În cazul în speță, se reține că petenta a efectuat achiziții de bunuri în perioada 06.02.2015-30.11.2017 de la S.C.X S.R.L Iași și S.C. X S.R.L. Iași, deducând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei.

Ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală nu au putut stabili dacă facturile emise de furnizorii sus menționați au la bază activități comerciale reale, neexistând dovada provenienței bunurilor și dovada transportului de mărfuri și a faptului că operatorii economici din lanțul de tranzacționare nu au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor, nu au declarat TVA prin deconturile de TVA, nu au făcut plata TVA către bugetul statului, astfel ca petenta să aibă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare:

„Art.11-(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Rezultă că 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 acest spirit, 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 scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilă.

Organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite

toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile au fost achiziționate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Dimpotrivă, chiar principiul neutralității TVA presupune, în mod esențial, că taxa colectată la fiecare tranzacție de către vânzători să se reflecte în taxa dedusă de către cumpărători, repercutându-se, la rândul său, în prețul bunurilor și serviciilor livrate de aceștia, până la suportarea ei de către consumatorul final.

Rezultă că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el reacționând atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează bunuri și servicii, dar costul acestora nu se regăsește în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii.

Astfel, neutralitatea taxei implică și îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile din amonte să se repercuteze în valoarea

operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective, așa cum rezultă și din prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, care condiționează deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, prin folosirea sintagmei “dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni”.

Prin hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a recunoscut faptul că 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 hotărâre).

În acest context, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la bază mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu.

Se reține că, în lumina dispozițiilor legale anterior citate și jurisprudenței comunitare în materie, nu este suficientă deținerea unei facturi originale pentru exercitarea dreptului de deducere, întrucât autoritățile fiscale au dreptul să solicite oricărei persoane impozabile dovezi care să arate că achizițiile sunt efective.

Deținerea unei facturi nu înseamnă că persoana impozabilă poate să-și deducă taxa indiferent de conținutul și realitatea tranzacțiilor consemnate în acestea, cu ignorarea evidentă a principiilor prevalenței substanței asupra formei și luptei împotriva abuzurilor, fraudei și evaziunii în materie fiscală, situație inacceptabilă din punct de vedere al exercitării dreptului de deducere în condiții de legalitate.

Dovedirea realității și substanței tranzacțiilor derivă din aplicarea directă și imediată a principiilor menționate, fără a fi condiționată de existența unor dispoziții legale exprese care să stabilească, cu caracter exhaustiv, lista documentelor suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere.

Prin urmare, petenta avea obligația de a demonstra că operațiunile au scop economic, aspecte care nu au fost dovedite în prezenta cauză.

Se reține faptul că în urma verificărilor derulate de către organele de inspecție fiscală cu privire la situația juridică și economică a furnizorilor petentei s-a stabilit că majoritatea societăților furnizoare ale S.C. X S.R.L. Iași nu mai desfășoară activitate, fiind declarați inactivi, au cazier fiscal, pe numele acestora fiind formulate sesizări penale pentru prejudicii aduse bugetului de stat, singura concluzie fiind aceea că declarațiile informative 394 depuse de parteneri nu sunt decât o încercare de a da o aparentă legalitate și realitate unor operațiuni economice fictive și că S.C. X S.R.L, furnizor al S.C. X S.R.L. Iași, nu a avut relații comerciale cu S.C. X S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală au apreciat că achizițiile declarate de petentă de la furnizorii sus menționați sunt artificiale, neputând fi luate în considerare ca fiind tranzacții reale.

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

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

DECIDE:

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

Art.2. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău–Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

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

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

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU SOLUȚIONARE
CONTESTAȚII 1,

ÎNTOCMIT,