



## MinISTERUL FinanTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , .X., CP 050741  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### DECIZIA NR. 44 /10.02.2016

privind soluționarea contestației formulate de  
**.X. SRL** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare  
a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.920066/16.01.2014 și reînregistrată sub nr.A\_SLP 297/06.02.2017**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică, prin adresa nr.A-AJR .X./03.02.2017, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A.SLP 297/06.02.2017, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **.X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., jud, .X., cod postal .X., înregistrată la Registrul Comerțului .X. sub numărul .X./2011, având cod unic de înregistrare .X., împotriva Deciziei de impunere nr.F-BH .X./26.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BH .X./26.11.2013.

Prin Decizia nr.37/19.02.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de **.X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-BH .X./26.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, până la soluționarea laturii penale.

Împotriva Deciziei nr.37/19.02.2014, .X. SRL a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința civilă nr..X./13.10.2014, Curtea de Apel .X. a respins ca nefondată acțiunea societății.

Împotriva Sentinței civile nr..X./13.10.2014, .X. SRL a formulat recurs, iar prin Decizia nr.265/02.02.2017 Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de societate, a casat sentința recurată și a anulat Decizia nr.37/19.02.2014 cu privire la măsura suspendării soluționării contestației obligând Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BH .X./26.11.2013.

Având în vedere soluția Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțată prin Decizia nr.265/02.02.2017, definitivă, cu toate că motivul pentru care organul de soluționare a contestației a dispus suspendarea cauzei nu a încetat, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-BH .X./26.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BH .X./26.11.2013, pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BH .X./26.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BH .X./26.11.2013, societatea susține următoarele:***

Referitor la calitatea domnului .X. în relațiile cu .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, contestatară arată că, în mod greșit, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BH .X./26.11.2013 se încearcă acreditarea ideii că, în raporturile cu acestea, persoana a acționat în calitate de administrator al .X. SRL. În opinia contestatară, din cele trei împuterniciri prezentate organelor de inspecție fiscală reiese că respectiva persoană a fost împuternicită să achiziționeze din Ungaria bunuri pentru cele trei societăți și nu a acționat în calitate de reprezentant legal al .X. SRL.

De asemenea, societatea contestatară consideră că aspectele negative legate de cele trei societăți, consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, nu îi pot fi imputate deoarece chiar din datele oficiale ale Ministerului Finanțelor Publice rezultă că acestea sunt funcționale.

Contestatară arată că, în ceea ce privește TVA, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BH .X./26.11.2013, rezultă că organele de inspecție fiscală au considerat, în baza Directivei CE nr.2006/112, că .X. SRL ar fi participat la o fraudă, aspect contrazis, în opinia acesteia, chiar de interpretarea dată de Curtea Europeană de Justiție respectivei directive.

Potrivit Directivei CE nr.2006/112, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA. Societatea invocă în sprijinul acestor afirmații Hotărârea Gabalfrisa și alții, Hotărârea Halifax și alții, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling precum și Hotărârea Dankowski.

Astfel, o persoană care știa sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa participă la o operațiune care implică o fraudă în materia TVA trebuie, conform Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la respectiva fraudă, independent de aspectul obținerii sau nu a unui avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta.

În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva mai sus menționată, să se sancționeze o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare era afectată de fraudă privind TVA.

Societatea susține că a prezentat documentația în baza căreia a înregistrat în evidențele contabile facturile de achiziții care reprezintă documente justificative.

De asemenea, consideră că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art.11 din Codul fiscal pe considerentul că .X. SRL a participat la o operațiune de fraudare în condițiile în care a îndeplinit toate obligațiile legale ce îi reveneau, singurele motive invocate referindu-se la societățile partenere, concluziile cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BH .X./26.11.2013 fiind contrare Directivei 2006/112.

În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea arată că temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achizițiile de la cei trei furnizori este art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că a întocmit documente, a înregistrat facturile, a depus declarațiile și a achitat obligațiile la bugetul de stat, astfel că sumele stabilite nu au la bază prevederi legale conform Anexei 3 la Ordinul nr.2226/2006, factura fiind documentul justificativ.

**II. Prin Decizia de impunere nr.F-BH .X./26.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligatii**

**fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscală nr.F-BH .X./26.11.2013, astfel:**

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, perioada verificată este 27.01.2011-31.12.2012.

Organele de inspectie fiscală au constatat că, în cursul anului 2011, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri de la .X. SRL în valoare totală de .X. lei, iar în cursul anului 2012, achiziții în valoare de .X. lei.

În vederea verificării realității operațiunilor derulate cu .X. SRL a fost efectuat un control încrucișat finalizat prin încheierea Procesului verbal nr..X./13.05.2013.

Din verificările efectuate la .X. SRL, organele de inspectie fiscală au constatat că furnizorul de mărfuri are un comportament fiscal specific firmelor ce acționează ca intermediari de "*tip missing trader*" în cadrul unor lanțuri de evaziune fiscală în domeniul TVA. Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscală au făcut aplicațiunea art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neluând în considerare achizițiile de la .X. SRL întrucât persoana impozabilă care știa că prin achiziția sa participă la o operațiune implicată într-un mecanism de fraudare trebuie, conform Directivei CE 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta "*in aval*".

Astfel, dreptul de deducere poate fi refuzat persoanei impozabile, respectiv .X. SRL, în condițiile în care se stabilește că această persoană impozabilă căreia i-au fost livrate bunurile, știa că prin achiziționarea acestora participă la o operațiune cu un furnizor calificat drept "*missing trader*" în cadrul unor lanțuri de evaziune fiscală în domeniul TVA și care a intervenit "*în amonte*" în lanțul acestor livrări.

Constatarea organelor de inspectie fiscală legată de faptul că persoana impozabilă știa că participă la o astfel de operațiune rezidă din aspectul potrivit căruia administratorul .X. SRL a fost mandatat, prin împuternicire scrisă de către reprezentanții .X. SRL, să efectueze operațiuni în numele acestei societăți, precum și să emită documente în numele .X. SRL.

Prin urmare s-a constatat că, pentru perioada verificată, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu achiziții de bunuri (mărfuri) de la .X. SRL în baza unor înscrisuri care nu au calitatea de document justificativ potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În cursul anului 2012, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție mărfuri (carne) de la .X. SRL în valoare totală de .X. lei.

În vederea verificării realității operațiunilor derulate cu .X. SRL organele de inspectie fiscală au solicitat D.G.F.P .X. efectuarea unui control încrucișat la această societate. Urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că în cursul anului 2012 .X. SRL nu are achiziții de carne sau produse de origine animală care ar fi putut face obiectul unor tranzacții cu .X. SRL.

.X. SRL are ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, iar în perioada verificată nu are înregistrate în evidența contabilă facturi emise către .X. SRL.

În vederea verificării realității operațiunii organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P .X. au procedat la solicitarea de informații administratorului .X. SRL, domnul .X.. Din Nota explicativă dată de acesta în data de 13.05.2013 a rezultat că, în baza procurii speciale emisă de administratorul .X. SRL în data de 22.05.2012, domnul .X. a fost mandatat în scopul achiziționării de produse de carne. Organele de inspecție fiscală au solicitat acestuia să specifice ce operațiuni economice a efectuat în numele .X. SRL și care sunt societățile cu care au fost derulate respectivele operațiuni, administratorul .X. SRL declarând că a efectuat cumpărări de marfă – carne – de la .X. din Ungaria.

Referitor la modalitatea de plată, reprezentantul .X. SRL a declarat că plata către furnizorii din Ungaria a fost efectuată în numerar în numele .X. SRL. În ceea ce privește destinația bunurilor achiziționate, administratorul .X. SRL a declarat că respectivele mărfuri au fost vândute la diverși procesatori sau unor magazine.

Pentru aceleași considerente ca cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu cele ale art.21 alin.4 lit.f) din același act normativ și au procedat la recacularea bazei de impozitare la impozitul pe profit cu suma de .X. lei.

Tot în cursul anului 2012, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții de mărfuri (carne) de la .X. SRL în valoare totală de .X. lei.

În vederea verificării realității operațiunilor derulate cu .X. SRL organele de inspecție fiscală au solicitat către D.G.F.P lași efectuarea unui control încrucișat la această societate. Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că .X. SRL se sustrage de la efectuarea controlului, nu funcționează la sediul social declarat motiv pentru care nu pot fi confirmate operațiunile economice derulate cu .X. SRL.

Urmare celor constatate organele de inspecție fiscală au făcut și în acest caz aplicațiunea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neluând în considerare achizițiile înregistrate de la .X. SRL, motivat de faptul că societatea contestatară știa că prin achiziția sa participă la o operațiune implicată într-un mecanism de fraudare privind TVA fiind astfel necesar să fie considerată, potrivit Directivei CE 2006/112, ca participant la această fraudă.

În conformitate cu dispozițiile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de .X. lei au fost considerate drept nedeductibile fiscal, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de impozitare și au stabilit în sarcina .X. SRL impozit pe profit suplimentar aferent anului 2012 în sumă de .X. lei.

Totodată, pentru neplata la termen a impozitului pe profit au fost calculate accesorii aferente acestora, respectiv .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și .X. lei reprezentând penalități de întârziere.

În ceea ce privește **TVA**, perioada verificată este 27.01.2011-31.05.2013.

Pe baza aceluiași constatări cu cele de la capitolul referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. SRL suma de .X. lei reprezentând TVA.

Pentru neplata a termen a TVA au fost calculate accesorii aferente, respectiv .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente și .X. lei reprezentând penalități de întârziere.

**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 este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată:

impozit pe profit : 27.01.2011-31.12.2012

taxa pe valoarea adăugată : 27.01.2011-31.05.2013

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. SRL a înregistrat în evidenta contabilă facturi privind achiziții de carne emise de .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, pentru care în urma controalelor încrucișate a rezultat că:

- administratorul .X. SRL a fost mandatat de către .X. SRL și .X. SRL în scopul achiziționării de produse de carne;

- .X. SRL și .X. SRL au un comportament fiscal specific firmelor ce acționează ca intermediari de "*tip missing trader*" în cadrul unor lanțuri de evaziune fiscală în domeniul TVA;

- în cursul anului 2012 .X. SRL nu are achiziții de carne sau produse de origine animală care ar fi putut face obiectul unor tranzacții cu .X. SRL având ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, iar în perioada verificată nu are înregistrate în evidența contabilă facturi emise către .X. SRL;

- .X. SRL nu a fost găsită la sediul social declarat.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au constatat că facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, nu au fost acceptate

la deducere cheltuielile cu achizițiile de carne și s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente.

De asemenea, nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intrucat nu au putut fi verificate elementele prevăzute de art.155 din Codul fiscal, fiind stabilite și accesorii aferente.

**În drept, pentru impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform cărora:

*„(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;”*

Potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind 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.”*

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor. Per a contrario cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având

obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din legea fiscală.

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

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze un bun care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prevederile art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

*„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*

În același sens sunt și prevederile art.155 alin.(19) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 29 august 2012, care stipulează că:

*„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”.*

Față de cele de mai sus se reține că factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu adresa furnizorului.

Din constatări se reține că în vederea verificării realității operațiunilor derulate cu .X. SRL a fost efectuat un control încrucișat finalizat prin încheierea Procesului verbal nr..X./13.05.2013. Din verificările efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul de mărfuri are un comportament fiscal specific firmelor ce acționează ca intermediari de “*tip missing trader*” în cadrul unor lanțuri de evaziune fiscală în domeniul TVA.

De asemenea, din Nota explicativă dată de administratorul societății reiese că .X. SRL a mandatat administratorul .X. SRL să efectueze operațiuni de achiziții de carne în numele acesteia care au fost recepționate de acesta în numele .X. SRL, transportul a fost efectuat cu mașini proprii ale .X. și a fost suportat de .X. SRL, iar plata achizițiilor de carne din Ungaria s-a efectuat în numerar.



Ca urmare, persoana impozabilă știa că participă la o astfel de operațiune prin împuternicire scrisă de către reprezentanții .X. SRL pentru efectuarea de operațiuni în numele acestei societăți și emiterea de documente în numele .X. SRL.

Prin urmare, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu achiziții de bunuri (mărfuri) de la .X. SRL în baza unor înscrisuri care nu au calitatea de document justificativ potrivit art.6 din Legea nr.82/1991 cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție mărfuri (carne) de la .X. SRL în valoare totală de .X. lei.

În vederea verificării realității operațiunilor derulate cu .X. SRL organele de inspecție fiscală au solicitat D.G.F.P .X. efectuarea unui control încrucișat la această societate. Urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că în cursul anului 2012 .X. SRL nu are achiziții de carne sau produse de origine animală care ar fi putut face obiectul unor tranzacții cu .X. SRL.

.X. SRL are ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, iar în perioada verificată nu are înregistrate în evidența contabilă facturi emise către .X. SRL.

Din Nota explicativă dată de administratorul .X. SRL în data de 13.05.2013 a rezultat că, în baza procurii speciale emisă de administratorul .X. SRL în data de 22.05.2012, domnul .X. a fost mandatat în scopul achiziționării de produse de carne. Operațiunile economice efectuate în numele .X. SRL au constat în cumpărări de marfă – carne – de la .X. din Ungaria, plata s-a efectuat în numerar, transportul a fost efectuat cu mașini proprii ale .X. și a fost suportat de .X. SRL, iar respectivele mărfuri au fost vândute la diverși procesatori sau unor magazine.

Și în acest caz se reține că persoana impozabilă știa că participă la o astfel de operațiune prin împuternicire scrisă de către reprezentanții .X. SRL pentru efectuarea de operațiuni în numele acestei societăți și emiterea de documente în numele .X. SRL.

Totodată, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții de mărfuri (carne) de la .X. SRL în valoare totală de .X. lei.

În vederea verificării realității operațiunilor derulate cu .X. SRL organele de inspecție fiscală au solicitat către D.G.F.P X efectuarea unui control încrucișat la această societate. Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că .X. SRL se sustrage de la efectuarea controlului, nu funcționează la sediul social declarat motiv pentru care nu pot fi confirmate operațiunile economice derulate cu .X. SRL.

Din Nota explicativă dată de administratorul .X. SRL în data de 13.05.2013 a rezultat că, în baza procurii speciale emisă de administratorul .X. SRL, domnul .X. a fost mandatat în scopul achiziționării de produse de carne, recepționarea s-a efectuat de administratorul .X. în numele .X. SRL plata s-a efectuat în numerar,

transportul a fost efectuat cu mașini proprii ale .X. și a fost suportat de .X. SRL, iar respectivele mărfuri au fost vândute la diverși procesatori sau unor magazine.

Potrivit celor precizate prin Nota explicativă persoana impozabilă știa că participă la o astfel de operațiune prin împuternicire scrisă de către reprezentanții .X. SRL pentru efectuarea de operațiuni în numele acestei societăți și emiterea de documente în numele .X. SRL.

În toate cele trei cazuri organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la reîncadrarea operațiunilor comerciale în baza prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(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.”*

Conform prevederilor legale de mai sus reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține 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.

De asemenea, se reține că 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 restabilită.

Totodată, se reține că practica judiciară, prin Decizia I.C.C.J. nr.X/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind realitatea achizițiilor.

Astfel, menționăm în acest sens o definiție a operațiunilor fictive cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție unde se precizează că, în conformitate cu prevederile art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și

combaterea evaziunii fiscale, **operațiunile fictive constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștă, 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.**

Organul de soluționare a contestației în acord cu jurisprudența europeană și națională consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatoare și furnizorii săi fapt care nu a putut fi probat întrucât unul dintre furnizorii contestatarii, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală nu mai poate fi verificat pentru că nu funcționează la sediul social declarat, iar alți doi furnizori au mandatat administratorul .X. să efectueze operațiuni în numele acestora deși din verificarea încrucișată a rezultat că au un comportament fiscal specific firmelor ce acționează ca intermediari de “*tip missing trader*” în cadrul unor lanțuri de evaziune fiscală în domeniul TVA, unul dintre aceștia, respectiv .X. SRL are ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, iar în perioada verificată nu are înregistrate în evidența contabilă facturi emise către .X. SRL.

De asemenea, organul de soluționare a contestației apreciază că .X. SRL, societate comercială specializată în diverse activități de comerț, care, fără îndoială, a efectuat astfel de activități și în perioada anterioară sau ulterioară controlului, cunoștea exigențele unor astfel de operațiuni și formalitățile legale ce trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor, fapt ce a determinat aplicarea de către organele de inspecție fiscală a art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât după efectuarea operațiunilor, furnizorii ori nu mai pot fi găsiți, ori nu declară tranzacțiile, toate operațiunile efectuate în baza mandatelor date administratorului .X. fiind achitate cu numerar ceea ce face imposibilă verificarea realității acestor tranzacții.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că documentele depuse de societate în susținerea cauzei nu probează faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realitatea, respectiv că achizițiile nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat.

**În ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată**, în urma inspecției fiscale s-a constatat facturile emise de societățile furnizoare contravin prevederilor art.155 alin.(5) lit.d) și respectiv art.155 alin.(19) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în mod obligatoriu trebuie să cuprindă adresa furnizorului.

Din punct de vedere al legii fiscale se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Ca urmare, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, în speță, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia 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.

Totodată, având în vedere Decizia Inaltei Curți de Casație și Justiție nr.X/2013 factura fiscală nu reprezintă un document justificativ care să ateste dreptul de deducere a TVA dacă acestea nu dovedesc condiția legală de proveniență în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d), respectiv art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, referitor la modul de completare a facturilor, răspunderea pentru întocmirea corectă a facturilor este solidară, incluzând, atât furnizorul, cât și cumpărătorul așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

**În ceea ce privește calculul impozitului pe profit** se reține că prin includerea în circuitul de aprovizionare a mărfurilor a unor societăți cu comportament fiscal neadecvat care nu au declarat și nu au plătit la bugetul general consolidat TVA și impozit pe profit, facturile emise de aceste persoane nu constituie documente justificative.

Organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea neavând sediul declarat.

De asemenea, potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

*„(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.”*

și conform art.1 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

*“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”*

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare pe perioada verificată:

*“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

*- denumirea documentului;*

*- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;***

*- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*

*[...]*

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

*3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”*

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

Se reține că prezentarea facturilor în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice care nu pot fi verificate la sediul declarat din punct de vedere al legii fiscale, care nu au declarat și înregistrat facturi emise către .X. sau care nu pot justifica realitatea tranzacțiilor nu pot reprezenta documente

justificative astfel că aceste cheltuieli, apar ca fiind fără documente justificative la bază.

Ca urmare în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

*„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate 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 săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații”* (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

*„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).”*

*„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 conexe C-80/11 și C-142/11).”

*„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 conexe C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de cocontractant.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea cunostință că participă la o astfel de operațiuni prin împuternicire scrisă dată de către reprezentanții furnizorilor acesteia, legiutorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea unor astfel de tranzacții comerciale și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu acești furnizori deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține 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, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la astfel de contribuabili fiind conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. 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 atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

### **D E C I D E:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-BH .X./26.11.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**Director general**

**X**