

**DECIZIA NR. 2388/2020**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. T S.R.L., din sat T, jud. X**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 34069/11.10.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 5989/10.10.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 34069/11.10.2019, asupra contestației formulate de **S.C. T S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1991, având domiciliul fiscal în sat T, com. T, str. Z, nr. 649, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 44505/04.10.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.08.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.08.2019 și **are ca obiect suma totală de X1 lei reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.08.2019, respectiv data de **19.08.2019**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **04.10.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestație.

Contestația este formulată prin CA ST, la dosar fiind anexată Împuternicirea avocațială nr. 157/04.10.2019 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin structura specializată, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. T S.R.L.** din sat T, jud. X, prin avocat împuternicit.

**I. S.C. T S.R.L. din sat T, jud. X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.08.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la TVA în sumă de X1 lei.**

Petenta susține că inspecția s-a desfășurat pe parcursul a câteva zile, câte 2-3 ore pe zi în perioada 16.07.2019– 31.07.2019 și că organele de control s-au rezumat la analizarea unora dintre documentele verificate și de inspecția anterioară, raportul de control fiind întocmit pe baza concluziilor primei inspecții fiscale.

Totodată petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de recomandările comisiei de contestații, nu au verificat și nu au urmărit existența fizică a mărfurilor achiziționate, circuitul lor sau existența unora pe stoc și că nu au fost verificate și facturile de vânzare a mărfurilor achiziționate, care demonstrează că tranzacțiile nu au fost fictive.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.08.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. T S.R.L. o TVA suplimentară de plată în**

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

**sumă totală de X1 lei, perioada verificată fiind 01.10.2012-31.05.2016.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.08.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.08.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 129- „Refacerea inspecției fiscale” din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a fost demarată urmare a faptului că prin Decizia nr. 3181/2019, emisă de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. X în procedura de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-W/19.10.2018, a fost desființată parțial Decizia de impunere F-W/19.10.2018 pentru TVA în sumă de X1 lei și s-a dispus refacerea inspecției.

S.C. T S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata nespecializat” cod CAEN 4690, iar în perioada verificată a înregistrat venituri în principal din comercializarea de rulmenți, piese pentru industria auto și din închirierea de spații/hale de producție pe care le deține în sat T, str. Z, nr. 649 și în mun. X, str. Z nr. 109 bis.

În urma verificărilor efectuate, în aplicarea prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2), art. 14, art. 21 și ale art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de **X1 lei**, înregistrată de SC T SRL în evidențele financiar-contabile în baza unor facturi de achiziție de mărfuri (rulmenți, tablă, țevă, burghie, bare etc.) având la furnizor datele SC PCI SRL (CUIX), SC GQ SRL (CUIW), SC MP SRL (CUIY), SC EI SRL (CUIK), SC DC SRL (CUIX), SC RS SRL (CUIZ), considerând că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) și art 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv la art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

**III.1. Referitor la criticile petentei privind modul de desfășurare a inspecției, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă aspectele sesizate de petentă sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.**

**În fapt**, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.08.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.08.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 129- „Refacerea inspecției fiscale” din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a fost demarată urmare a faptului că prin Decizia nr. 3181/2019, emisă de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. X în procedura de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-W/19.10.2018, a fost desființată parțial această decizie pentru TVA în sumă de X1 lei și s-a dispus refacerea inspecției.

În motivarea contestației petenta susține că inspecția s-a desfășurat pe parcursul a câteva zile, câte 2-3 ore pe zi în perioada 16.07.2019–31.07.2019 și că s-a rezumat la analizarea unora dintre documentele verificate și de inspecția anterioară, raportul de control fiind întocmit pe baza concluziilor primei inspecții fiscale.

**În drept**, referitor la procedura de inspecție fiscală, prevederile Titlului VI- Controlul fiscal, CAPITOLUL I- Inspecția fiscală din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dispun următoarele:

**„art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

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

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) solicitarea de informații de la terți;*
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*
- j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;*
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*
- l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”*

În speță, deoarece inspecția fiscală a fost efectuată în baza art. 129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

**„art. 129 Refacerea inspecției fiscale**

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

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

aceasta a avut ca obiect aceleași achiziții de mărfuri (rulmenți, tablă, țeavă, burghie, bare etc.) înregistrate de SC T SRL în evidențele financiar-contabile în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC PCI SRL (CUIX), SC GQ SRL (CUIW), SC MP SRL (CUIY), SC EI SRL (CUIK), SC DC CPS SRL (CUIX), SC RS SRL (CUIZ), în baza cărora a fost dedusă TVA în sumă totală de X1 lei, care au fost verificate și de inspecția anterioară, astfel că în mod normal organele de control au procedat la analiza unora dintre documentele verificate și

de inspecția anterioară.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația petentei că raportul de control a fost întocmit pe baza concluziilor primei inspecții fiscale, având în vedere că inspecția în speță a urmărit reverificarea aceleiași perioade fiscale și a acelorași aspecte ca și inspecția desfășurată anterior, iar faptul că cele două echipe de control au ajuns la aceleași concluzii nu presupune că a fost viciată procedura de efectuare a controlului.

Cât privește durata inspecției se reține că legiuitorul nu a prevăzut o durată minimă a inspecției și nici un număr de ore minim pe care organele de control să-l petreacă la sediul societății verificate, astfel că faptul că verificările s-ar fi desfășurat „pe parcursul a câteva zile, câte 2-3 ore pe zi în perioada 16.07.2019-31.07.2019” nu presupune încălcarea procedurii de efectuare a controlului. De altfel, se reține că petenta nu invocă în susținere vreo prevedere legală și nu afirmă că ar fi fost încălcată vreo dispoziție a Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în motivarea contestației societatea afirmă că „și acest raport de inspecție fiscală (...) se bazează pe aceleași informații oferite de aplicația ANAF și INFOPC”, precum și că organele de control s-au limitat „doar la a cere copiile unor facturi”, dar nu precizează ce articol de lege ar fi încălcat inspectorii fiscali administrând aceste mijloace de probă.

În drept, legiuitorul a dispus la art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală că:

**„art. 55 Mijloace de probă**

*(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de constatări la fața locului;*

*e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

*(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

Organul de soluționare reține că potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

(2) *Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

(3) *Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță, Decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil, iar așa cum am arătat mai sus, petenta face anumite afirmații dar nu susține că ar fi fost încălcate prevederi ale Codului de procedură, nefiind probat că decizia ar fi afectată de o gravă și evidentă eroare.

Față de cele anterior prezentate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere, și se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**III. 2 Referitor la TVA suplimentară în sumă de X1 lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății verificate această sumă.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de **X1 lei**, înregistrată de SC T SRL în evidențele financiar-contabile în baza unor facturi de achiziție de mărfuri (rulmenți, tablă, țevă, burghie, bare etc.) având la furnizor datele SC PCI SRL (CUIX), SC GQ SRL (CUIW), SC MP SRL (CUIY), SC EI SRL (CUIK), SC DC CPS SRL (CUIX), SC RS SRL (CUIZ), considerând că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145, alin. (2), lit. a) și art. 146, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv la art. 297, alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la suma de X1 lei reprezentând TVA suplimentară contestată de societate, în

Raportul de inspecție fiscală F-X/08.08.2019, echipa de control consemnează următoarele:

1) Din consultarea bazei de date ANAF pentru perioada 2012-2014, s-a constatat că:

- S.C. GQ S.R.L. a raportat livrări de bunuri efectuate către T S.R.L în valoare de X2 lei, cu TVA aferentă în sumă de X3 lei, în timp ce operatorul economic verificat a declarat achiziții în sumă de X4 lei, cu TVA aferentă în sumă de X5 lei;
- S.C. GQ S.R.L. figurează ca fiind contribuabil inactiv din data de 21.05.2016, declarat de ONRC deoarece sediu social a expirat și a fost radiată din data de 03.01.2017;
- societatea nu a avut salariați în perioada verificată;
- în perioada 2012-2014 SC GQ SRL raportează achiziții de la furnizori care la rândul lor declară achiziții de la parteneri care nu recunosc aceste operațiuni, respectiv nu raportează aceste livrări în declarația 394. Principalii furnizorii declarați de GQ SRL sunt: PCI SRL și E SRL, societăți care la rândul lor se aprovizionează de la furnizori care nu declară livrări către aceștia. Referitor la cei doi furnizori, din consultarea bazei de date ANAF s-a constatat că E SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA până în luna februarie 2013, iar PCI SRL depune declarațiile 300 până la nivelul lunii iunie 2013 inclusiv.

Organele de control mai precizează că din verificarea efectuată în baza de date a ANAF-EVA (Sistemul național de evidență Auto) asupra mijloacelor de transport care figurează înscrise pe principale facturi întocmite de către GQ SRL pentru T SRL, au rezultat următoarele aspecte:

- în factura cu nr. 205 din data de 20.11.2012, în valoare totală de X6 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare X-32-BDG, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA nu a fost atribuit vreunui autovehicul;
- în factura cu nr. 23 din data de 01.02.2013, în valoare totală de X7 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare X-41-MXY, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA a fost radiat în data de 12.09.2012;
- în factura cu nr. 34 din data de 30.05.2013, în valoare totală de X8 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare X-61-YMY, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA nu a fost atribuit vreunui autovehicul;
- în factura cu nr. 25 din data de 21.11.2014, în valoare totală de X9 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare X-89-YDM, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA este atribuit firmei I.D.M. KG SRL pentru autoturismul Toyota Avensis.

În susținerea constatărilor se mai precizează că organele de control din cadrul DRAF 7 Sibiu precizează în cuprinsul Procesului verbal nr. 24694/09.07.2019 încheiat la SC T SRL, că SC GQ SRL a avut comportament de tip firmă fantomă, acționând ca firmă interpusă în relațiile comerciale cu ceilalți operatori economici, cu scopul de a crea în mod artificial cheltuieli și TVA deductibile fiscal pentru beneficiarii acesteia.

2) Din consultarea bazei de date ANAF au rezultat următoarele informații referitoare la SC MP SRL:

- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.10.2014-03.06.2016;
- din data de 03.06.2016 a fost declarată inactivă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă;
- asociații, respectiv administratorul societății sunt persoane din Camerun;
- SC MP SRL a fost verificată de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGRAF 7 Sibiu, constatările fiind înscrise în Procesul verbal nr. 10347 din 20.12.2016;
- obiectul de activitate declarat este „Comerțul cu ridicata nespecializat”- cod CAEN 4690.

Organele de control precizează că inspectorii antifraudă au constatat că societatea MP S.R.L a fost folosită pentru a se crea o aparentă proveniență pentru mărfurile tranzacționate, care în fapt nu au existat niciodată.

Cu privire la persoanele înscrise pe facturile care au la furnizor datele S.C. MP S.R.L. ca fiind persoanele responsabile cu întocmirea facturilor, organele de control sesizează că: TD, identificată cu CNP X este angajată ca medic primar la societatea MCM SRL, CUI X, nefigurând vreodată ca angajat al societății MP S.R.L., iar DI, CNP X1, a figurat ca angajată a

societății MP S.R.L. în perioada 06.10.2014-16.02.2015 ca funcționar economic.

Echipa de control consideră că atât pentru aprovizionarea mărfurilor înscrise în facturi cât și pentru desfacerea lor către societatea T S.R.L. și nu numai, în condițiile în care transportul ar fi fost în sarcina furnizorului, MP S.R.L. trebuia să dispună pe lângă personal (șoferi auto, agenți de vânzări) și de logistica necesară desfășurării activității, respectiv mijloace de transport, spații de depozitare, utilaje de manipulare. Dar, din informațiile oferite de ANCPi societatea nu avea în patrimoniu mijloace de transport, spații de vânzare/depozitare.

Se mai menționează în raportul de inspecție că MP S.R.L. a depus toate deconturile de TVA și declarațiile informative la registratura organelor fiscale din București, și că nu a avut o persoană împuternicită care să dețină certificat digital în acest sens.

Conform informațiilor din baza de date care administrează declarațiile 394, s-a constatat că în anul 2015 SC MP SRL București a raportat livrări de bunuri efectuate către T S.R.L., neexistând neconcordanțe în această privință.

Referitor la achizițiile efectuate de MP SRL, urmare a verificării bazelor de date ANAF s-a constatat că în anul 2015 aceasta raportează achiziții de la un număr de 5 furnizori (inclusiv propria firma MP SRL), iar aceștia declară numai livrări efectuate nu și achiziții valide efectuate. În fapt, aceste firme declară livrări efectuate către MP SRL dar niciuna dintre achizițiile raportate de aceste firme nu sunt confirmate de furnizorii menționați în declarațiile informative transmise organelor fiscale.

**3)** Din consultarea bazei de date ANAF au rezultat următoarele informații referitoare la SC PCI SRL:

- a fost declarată inactivă din data de 26.02.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- nu sunt declarate persoane care să utilizeze certificat digital pentru depunerea declarațiilor;

- raportează achiziții de la furnizori care la rândul lor declară achiziții de la parteneri care nu recunosc aceste operațiuni, respectiv nu raportează aceste livrări în declarația 394. În perioada verificată principalii furnizori declarați de SC PCI SRL au fost TS SRL, MG Prest SRL, AI SRL.

**4)** Din consultarea bazei de date ANAF a rezultat că în anul 2016 S.C. EI S.R.L. (CUI K) nu raportează livrări către SC T SRL, și că declară achiziții de la un număr de 9 furnizori, fără ca acești parteneri să declare livrări către SC EI SRL.

**5)** Din consultarea bazei de date ANAF organele de control au constatat că SC DC CPS SRL (CUI X) raportează achiziții de la diverse societăți, iar acestea nu declară livrări efectuate către DC CPS SRL. Principalii furnizori declarați au fost DP SRL, JH SRL, MI SRL.

În speță, echipa de control mai precizează că operatorul economic a fost declarat inactiv de ONRC din data de 04.12.2017 deoarece sediul social a expirat.

**6)** Din consultarea bazei de date ANAF au rezultat următoarele informații referitoare la SC RS SRL (CUI Z):

- a fost declarată inactivă din data de 04.03.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- în baza sentinței civile nr. 677/27.02.2014 a fost declarat falimentul firmei;

- nu raportează livrări efectuate către SC T SRL în anul 2012, iar principalii furnizori declarați în declarațiile tip 394, respectiv P SRL și FT SRL, nu declară livrări către SC RS SRL.

Organele de inspecție fiscală i-au solicitat explicații scrise d-lui NG, în calitate de administrator al T SRL, care a precizat că de transportul mărfurilor de la firmele menționate s-au ocupat societățile furnizoare, și că o parte dintre mărfurile achiziționate de la aceste societăți au fost revândute către beneficiarii T SRL, iar altă parte a fost depozitată la sediul societății.

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

Totodată, organele de control sesizează că:

- cele 6 societăți analizate nu raportează achiziții de bunuri de la furnizori care să confirme livrări efectuate către aceste firme;
- în deconturile de TVA transmise organelor fiscale, firmele mai sus menționate raportează sume aproximativ similare atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă, astfel încât să nu genereze TVA de plată datorată bugetului de stat și impozit pe profit;
- furnizorii: GQ SRL, MP SRL și DC CPS SRL sunt declarați contribuabili inactivi;
- principalii doi furnizori: GQ SRL și MP SRL nu au avut salariați în perioada în care aceste firme au declarat livrări către T SRL;
- furnizori de mărfuri raportează livrări inferioare față de achizițiile declarate de către Tehotrad SRL (exemplu GQ SRL), sau nu declară livrări (exemplu E SRL);
- mijloacele de transport înscrise în facturile având ca furnizor GQ SRL către T SRL sunt fie fictive, fie radiate, rezultând fără echivoc faptul că mijloacele de transport nu puteau efectua transportul mărfurilor, așa cum a precizat administratorul T SRL.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au apreciat că „societățile furnizoare”, mai sus menționate au fost utilizate pentru crearea aparenței legalității asupra provenienței mărfurilor tranzacționate, acest aspect reieșind și din faptul că nu dețin achiziții valide care să permită livrări de bunuri ulterioare reale. Echipa de inspecție fiscală precizează că nu se poate pronunța cu privire la realitatea tranzacțiilor derulate cu cei 6 furnizori și că pentru obținerea dreptului de deducere a TVA, operatorul economic trebuie să aducă dovezi obiective necesare în sprijinul autenticității acestor tranzacții, să facă dovada transportului bunurilor, originii acestora, precum și al circuitului legal al banilor.

În motivarea contestației reprezentantul societății afirmă că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv nu au ținut cont de recomandările comisiei de contestații, nu au verificat și nu au urmărit existența fizică a mărfurilor achiziționate, circuitul lor sau existența unora pe stoc și că nu au fost verificate și facturile de vânzare a mărfurilor achiziționate, care demonstrează că tranzacțiile nu au fost fictive.

**În drept**, în speță, sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 6 din Legea contabilității 82/1991/R, care statuează că:

*„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

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

Legea contabilității

*„art. 6*

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

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

Se constată că legiuitorul a dispus că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a



efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată, răspunderea fiind solidară, incluzând atât răspunderea persoanelor care le-au întocmit cât și răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei de către o persoană înregistrată în scopuri de TVA sunt incidente dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 297, alin. (4), lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

#### Legea 571/2003

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

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

*[...]*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

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

*[...]*

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

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

#### Legea 227/2015

##### „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;”*

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația **să justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile/scutite cu drept de deducere**, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de**

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

## **justificare a realității operațiunii revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a înregistrat bunurile/serviciile respective.**

În aceste condiții, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, 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 cerințelor de formă**, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Cerințele legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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

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

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

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat T SRL dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de combustibil, înscrisă în facturile emise de furnizorii SC PCI SRL, SC GQ SRL, SC MP SRL, SC EI SRL, SC DC SRL și SC RS SRL, constatând că „societățile furnizoare”, mai sus menționate au fost utilizate pentru crearea aparenței legalității asupra provenienței mărfurilor tranzacționate, acest aspect reieșind și din faptul că furnizorii înscriși în facturi nu dețin achiziții valide care să permită livrări de bunuri ulterioare reale către petentă. Echipa de inspecție fiscală precizează că nu se poate pronunța cu privire la realitatea tranzacțiilor derulate cu cei 6 furnizori și că pentru obținerea dreptului de deducere a TVA, operatorul economic trebuie să aducă dovezi obiective necesare în sprijinul autenticității acestor tranzacții, să facă dovada transportului bunurilor, originii acestora, precum și al circuitului legal al banilor.

Având în vedere faptul că:

- organele de inspecție fiscală nu au sesizat organele de urmărire și cercetare penală în legătură cu tranzacțiile derulate de T SRL cu furnizorii SC PCI SRL, SC GQ SRL, SC MP SRL, SC EI SRL, SC DC CPS SRL, SC RS SRL;

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

- considerentele din Decizia nr. 3181/2019, emisă de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. X în procedura de soluționare a contestației formulate de SC T SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-W/19.10.2018, prin care a fost desființată parțial această decizie pentru TVA în sumă de X1 lei și s-a dispus refacerea inspecției, respectiv că „anexat la contestație societatea a prezentat câteva facturi de achiziție de la societățile enumerate mai sus, pe care este menționat fie clientul către care au fost livrate, fie că marfa se află în stoc. În documentele aflate la dosarul contestației nu sunt informații privind existența și evoluția stocului de mărfuri în perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale, respectiv dacă societatea deținea stoc la începutul și la finalul perioadei verificate, dacă a aprovizionat produse identice de la alte societăți, dacă societatea deținea în stoc, la data livrărilor, bunuri identice celor înscrise în facturile de livrare achiziționate de la alți furnizori decât cei analizați în speță, respectiv dacă se confirmă intrarea în gestiune a produselor înscrise în facturi.” întrucât în raportul de inspecție întocmit cu prilejul refacerii inspecției nu sunt cuprinse astfel de informații, prin adresa nr. 34069/07.11.2019, DGRFP X a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice X efectuarea unei cercetări la fața locului cu privire la verificarea îndeplinirii de către T SRL a condițiilor de fond, respectiv dacă achizițiile de bunuri și servicii pentru care s-a dedus TVA au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau se află în stoc, așa cum susține petenta.

Urmare a acestei solicitări, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au încheiat Procesul verbal nr. X/20.11.2019, anexat în copie la dosarul cauzei, în care precizează următoarele:

- la întrebarea organelor de control reprezentantul societății a afirmat că nu deține certificate de conformitate sau certificate de garanție pentru mărfurile aprovizionate de către T SRL de la furnizorii în discuție;

- societatea conduce evidența contabilă a stocului de mărfuri prin metoda Global-valorică, astfel că nu a fost posibilă stabilirea soldului scriptic pentru un anumit tip de produs și confruntarea acestuia cu situația faptică la data efectuării acțiunii de control inopinat;

- în perioada supusă verificării operatorul economic a înregistrat o diminuare a stocului de mărfuri cu suma de X10 lei (X11 lei stoc marfă la 30 iunie 2018- X12 lei stoc de mărfuri înregistrat la 01 ianuarie 2012);

- d-nul NG a precizat că mărfurile în stoc sunt depozitate în T, str. Z, nr. 649, în X, str. Z, nr. 109 bis și în X, str. Constantin Lacea, nr. 11;

- Potrivit explicațiilor oferite de către d-nul NG, mărfuri parțial similare cu cele înregistrate de la cei 6 furnizori care au condus la stabilirea sumelor suplimentare pentru TVA, au fost achiziționate și de la alți furnizori, astfel că echipa de control nu a putut stabili cu exactitate ce mărfuri mai sunt în stoc dintre cele înregistrate de la cei 6 furnizori;

- societatea a efectuat ultimul inventar al produselor la data de 30 decembrie 2018 și a prezentat Lista inventar rulmenți la data de 30.12.2018 (valoarea totală a acestora este de X13 lei), Lista inventar plăcuțe la data de 30.12.2018 (valoarea totală a acestora este de X14) și Lista inventar produse diverse la data de 31.12.2018 (valoarea totală a acestora este de X15 lei). De asemenea societatea a mai prezentat Lista custodie Te SRL întocmită în 10.10.2018, în care figurează anumite repere, numere de avize din perioada 2011-2012, o semnătură și ștampila cu denumirea firmei O SA din Cristuru Secuiesc.

Organele de control au verificat prin sondaj existența în stoc a unor repere din listele de inventariere și au constatat că aceste bunuri sunt pe stoc, identificarea fiind efectuată cu sprijinul administratorului societății.

Se sesizează că deoarece listele de inventar puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală nu au fost întocmite pe locuri de depozitare ci pe repere, numai d-nul NG poate preciza unde se află depozitat un anumit produs, fiind imposibilă în alte condiții identificarea faptică a acestora.

Motivat de specificul activității și de tipul acestor repere, precum și modul de întocmire a evidenței contabile pentru mărfurile din stoc, organele de control menționează că există riscul neidentificării sau confuziei acestor tipuri de mărfuri și că contestatara, prin documentele prezentate, explicațiile/răspunsurile oferite nu a lămurit în niciun fel concordanța dintre soldul scriptic și cel factual și nici circuitul mărfurilor înregistrate de la cei 6 furnizori analizați în cauză.

Se mai precizează că SC T SRL nu a prezentat contracte încheiate cu cele șase firme furnizoare de bunuri.

Organele de control au constatat încălcarea legislației privind efectuarea inventarierii, respectiv încălcate prevederile pct. 289-291 din OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care stipulează:

*„289. - Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.*

*290. - În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.*

*291. - (1) Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei.*

*(2) Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea factuală a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.*

*(3) Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.*

*(4) Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea factuală a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului.*

*(5) Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.”*

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, potrivit căreia dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea C-101/16 Paper Consult).

După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut în Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art. 178 lit. (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 220 – 236 și cu art. 238 – 240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17), iar principiul fundamental al neutralității taxei impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (pct. 45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-332/15, pct. 41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-

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

101/16, pct. 44 din Hotărârea pronunțată în cauza C-81/17, pct. 34 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin jurisprudența sa a mai stabilit și că „Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

Astfel, dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.

De asemenea, prin jurisprudența sa constantă, CJUE a statuat că se opune posibilității de a refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări (cauza C-255/02 Halifax, cauza C-285/11 Bonik EOOD, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben Kft).

La punctele 47 și 48 din hotărârea dată în Cauza C- 277/2014 PPUH Stehcemp Curtea deliberază în sensul că 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 iar persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, stabilind că „în astfel de împrejurări, în scopul celei de A șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval”.

Totodată, cauzele reunite C80/11 și C142/11, care au ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul art. 267 TFUE, de Baranya Megyei Bíróság și de Jász Nagykun Szolnok Megyei Bíróság (ambii din Ungaria) vizează practica autorităților fiscale naționale legate de refuzul acordării dreptului de deducere a taxei în cazul unui contribuabil, legat în mod corelativ de un comportament nelegal al emitentului facturilor aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate și pentru care se solicită exercitarea acestui drept. În acest sens, se reglementează în mod explicit sarcina probei și ce obligație are persoana impozabilă de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestor facturi.

În speță, se rețin și considerentele CJUE din Hotărârea dată în Cauza C-159/17 (pct. 35) în care poziția Curții este că „Situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.”, și că „Refuzul dreptului de deducere este legat astfel mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă”.

Așadar, se reține ca atât din punct de vedere al legislației române cât și din punct de vedere al jurisprudenței europene, pentru deducerea taxei trebuie îndeplinite condițiile de formă și de fond, iar principiul fundamental al neutralității taxei impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile cu excepția cazului în care efectul

încălcării unor cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.

De asemenea, contribuabilul poate fi sancționat prin refuzul dreptului de deducere, independent de aspectul că obține venituri taxabile, doar dacă știa sau putea să știe că participă la un circuit evazionist, condiție care trebuie probată de către organele de control.

Date fiind cele prezentate anterior, în speță devin incidente prevederile art. 6 și art. 7 alin. (3), precum și prevederile art. 72 și ale art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ art. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.(...)*

**art. 7**

[...]

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

**art. 72** *Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

**art. 73** *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

#### **Din analiza documentelor la dosar organul de soluționare reține următoarele:**

**A)** Referitor la bunurile înscrise în facturile de achiziție de la SC PCI SRL, SC GQ SRL, SC MP SRL, SC EI SRL, SC DC CPS SRL, SC RS SRL, nu au fost prezentate informații care să permită identificarea producătorului, iar pentru mare parte dintre produsele înscrise în facturi nu se înscriu caracteristici tehnice care să permită identificarea exactă a acestora. De asemenea, se reține că nu au fost prezentate contracte încheiate cu niciunul dintre furnizorii de mai sus, nici chiar în cazul în care operațiunile s-au desfășurat pe perioade mai lungi, nici oferte de preț, comenzi, certificate de garanție/de conformitate, avize de însoțire a mărfurilor sau alte documente care să permită identificarea procedurii de lucru cu aceștia;

**B)** Referitor la existența în stoc a unor produse înregistrate ca achiziții de la societățile în discuție/la comercializarea către clienții SC T SRL a unor produse înregistrate ca achiziții de la societățile în discuție,

În procesul verbal întocmit cu prilejul cercetării la fața locului organele de inspecție fiscală precizează că au verificat prin sondaj existența în stoc a unor repere oarecare înscrise în listele de inventar din 30 decembrie 2018 prezentate de petentă și au constatat că aceste bunuri sunt pe stoc, identificarea fiind efectuată cu sprijinul administratorului societății.

Se sesizează totuși că, deoarece listele de inventar puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală nu au fost întocmite pe locuri de depozitare ci pe repere, numai d-nul NG poate preciza unde se află depozitat un anumit produs, fiind imposibilă în alte condiții identificarea faptică a acestora.

Motivat de specificul activității și de tipul acestor repere, precum și modul de întocmire a evidenței contabile pentru mărfurile din stoc, organele de control menționează că există riscul neidentificării sau confuziei acestor tipuri de mărfuri și că contestatara, prin documentele prezentate, explicațiile/răspunsurile oferite nu a lămurit în niciun fel concordanța dintre soldul scriptic și cel faptic și nici circuitul mărfurilor înregistrate de la cei 6 furnizori analizați în cauză.

Petenta nu a prezentat listele de inventariere întocmite cu prilejul inventarierilor anuale în celelalte perioade fiscale din perioada verificată.

În completarea contestației petenta a transmis cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 38406/26.11.2019, 6 situații în care, pentru mărfurile înregistrate în gestiune ca achiziții de la SC PCI SRL, SC GQ SRL, SC MP SRL, SC EI SRL, SC DC CPS SRL și SC RS SRL, se prezintă documentul de descărcare din gestiune (nr. facturii, data emiterii și beneficiarul) sau se precizează că au fost utilizate pentru consumul propriu/se află în stoc.

Aceste documente nu pot fi avute în vedere de către organul de soluționare, deoarece:  
–conțin informații eronate. Cu titlu de exemplu prezentăm doar câteva situații:

- în dreptul produsului rulment 22226 (3 buc., preț/buc. 250 lei) menționat în factura nr. 876/03.05.2016 având înscrise la furnizor datele SC EI SRL, petenta afirmă că a ieșit din gestiune în baza facturii 315/07.07.2016, client ms SRL dar în factura indicată nu este cuprins și acest reper, aceste neregăsindu-se nici în lista de inventariere pentru rulmenți;
- în dreptul produsului rulment 32322 (10 buc., preț/buc. 280 lei) menționat în factura nr. 876/03.05.2016, având înscrise la furnizor datele SC EI SRL, petenta afirmă că este pe stoc, dar acesta nu se regăsește în lista de inventariere pentru rulmenți;
- în dreptul produsului bare rapid 32x32 (3 buc., preț/buc. 240 lei) menționat în factura nr. 36/26.10.2012 având înscrise la furnizor datele SC RS SRL, petenta afirmă că este pe stoc, dar acesta nu se regăsește în lista de inventariere produse diverse;

–este incompletă. De exemplu în situația prezentată pentru SC GQ SRL la factura 34/30.05.2013 nu este înregistrată poziția 1- Oțel C 120, cantitatea 350 kgx15 lei/kg;

–petenta avea pe stoc produse similare cu cele înregistrate de la cei 6 furnizori analizați în speță. Conform documentelor la dosar la 01 ianuarie 2012 societatea avea evidențiat un stoc de mărfuri în sumă de X12 lei, iar la 30 iunie 2018 avea evidențiat un stoc de mărfuri în sumă de X11 lei, în perioada supusă verificării operatorul economic înregistrând o diminuare a stocului de mărfuri cu suma de X10 lei. Se mai constată că pe facturile de vânzare în baza cărora petenta susține că a comercializat produsele înregistrate de la cei 6 furnizori, se indică și prețul de achiziție iar acesta în multe situații diferă de prețul de achiziție de la furnizorii în cauză, rezultând astfel că din gestiune s-au descărcat produse achiziționate de la alte societăți, la un preț diferit.

De exemplu: La data de 26.10.2012, în baza facturii 36 având înscrise la furnizor datele SC RS SRL, petenta înregistrează achiziția unui cap de frezare la preț de 560 lei/buc, iar în factura nr. 0143/04.11.2012 emisă pentru clientul SC BVR SRL, în baza căreia susține că a fost comercializat acest reper, înscrie 1 buc cap de frezare dar prețul de intrare este 550 lei.

La data de 30.05.2013, în baza facturii 34 având înscrise la furnizor datele SC GQ SRL, petenta înregistrează achiziția a 350 kg Oțel C 120 la preț de 15 lei/kg, iar în factura nr. 0130/15.06.2013 emisă pentru clientul SC R SA, în baza căreia susține că a fost comercializat o parte din oțelul de la SC GQ SRL, înscrie 290 kg oțel C 120 dar prețul de intrare este 13,5 lei/kg.

–deoarece societatea conduce evidența contabilă a stocului de mărfuri prin metoda Global-valorică, nu a fost posibilă stabilirea soldului scriptic pentru un anumit tip de produs și confruntarea acestuia cu situația faptică la data efectuării acțiunii de control inopinat;

–pentru mare parte dintre produsele înscrise în facturi nu se înscriu caracteristici tehnice care să permită identificarea acestora, astfel că cele susținute de petentă nu pot fi verificate. De exemplu: petenta înregistrează achiziții rulmenți 22328 de la societățile analizate, dar în listele de inventar are înscris rulmenți 22328C și 22328MW33, petenta înregistrează achiziții rulmenți 22332 de la societățile analizate, dar în listele de inventar are înscris rulmenți 22332MB și 22332MW33.

Astfel, cele 6 situații prezentate de petentă nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, circuitul descris de petentă nefiind probat.

**C)** În situația întocmită de petentă pentru bunurile înregistrate ca fiind aprovizionate de la SC PCI SRL, în dreptul reperelor bloc siguranțe 63A (6 buc., preț/buc. 300 lei) și bloc siguranțe tip 32A (4 buc., preț/buc. 190 lei), menționate în factura nr. 416/21.03.2013, petenta precizează „consum firmă”.

Având în vedere prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și numărul mare de blocuri de siguranță care au fost date în consum, se reține că societatea avea obligația de a prezenta documente din care să rezulte necesitatea efectuării acestor achiziții, locațiile unde sunt necesare, cine va efectuat montajul/înlocuirea, bon de consum.

În speță, potrivit prevederilor OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, atunci când se constată că sunt îndeplinite condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință, se întocmește un *“Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale”* care:

“1. Servește ca:

- **document de constatare a îndeplinirii condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declasare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;**
- **document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale;**

- **document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare;**

- **document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate.**

**2. Se întocmește în două exemplare, separat pentru mijloace fixe, materiale de natura obiectelor de inventar în folosință și bunuri materiale aflate în gestiunea unui singur gestionar, pe baza documentației prevăzute în normele legale (notă privind starea tehnică a mijlocului fix propus a fi scos din funcțiune, deviz estimativ al reparației capitale, act constatator al avariei, avize, notă justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, specificația bunurilor materiale propuse pentru declasare etc.).**

Formularul se completează astfel:

- **capitolele I și II, de către comisia constituită în acest scop, după caz, cu constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau a bunurilor materiale propuse pentru declasare, se semnează de către membrii comisiei;**

- **capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declasării, de către comisia de analiză și avizare a propunerii de declasare a bunurilor materiale sau de delegații numiți de conducerea unității care semnează pentru realitatea operațiunilor; servește și ca document de predare la magazie (depozit) a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau din declasarea bunurilor materiale.**

[...]

3. Circulă:

- **la persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);**

- **la secție (serviciu, subunitate) pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință a mijloacelor fixe scoase din funcțiune (ambele exemplare);**

- **la magazie (depozitul de materiale), pentru descărcarea gestiunii, respectiv înregistrarea în evidență a bunurilor materiale declasate (ambele exemplare);**

- **la magazia primitoare, pentru semnare de către gestionar a primirii în gestiune a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea**



efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe și materialelor recuperabile și re folosibile, rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din de clasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau **de clasarea bunurilor materiale** (exemplarul 1);

- la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de de clasare, pentru înregistrare (exemplarul 2).

4. Se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);

- la compartimentul care ține evidența mijloacelor fixe (exemplarul 2).

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- **denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;**
- aprobat; data;
- predătorul;
- constatările și concluziile comisiei;
- mijloacele fixe scoase din funcțiune sau **bunurile materiale de clasate;**
- numărul curent; denumirea; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea; amortizarea până la scoaterea din funcțiune;
- ansamble, subansamble, piese, componente și materiale rezultate, după caz;
- numărul și data (ziua, luna, anul) documentului;
- **predătorul;**
- **primitorul;**
- **numărul curent; denumirea; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea;**
- **numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei și a gestionarului pentru primire”.**

Organul de soluționare reține că, pentru cele 10 blocuri de siguranțe tip 63A, respectiv 32A, înregistrate ca intrări de la SC PCI SRL pe cate petenta precizează că le-a utilizat pentru consumul propriu, aceasta nu a prezentat nici cu ocazia controlului și nici în susținerea contestației documentele prevăzute în OMFP 3512/2008 privind documentele financiar contabile, nota justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, Proces-verbal de de clasare a unor bunuri materiale (Cod 14-2-3/aA) necesar de materiale, bon de consum, sau orice alte documente în baza cărora au fost lansate comenzile, din care să rezulte numărul și tipul de blocuri de siguranțe necesare a fi aprovizionate, locațiile unde au fost instalate, cine a efectuat înlocuirea/montarea. În fapt, pentru aceste achiziții societatea a prezentat doar factura de intrare și documentul de plată.

Se reține că în conformitate cu prevederile legale antecitate, dreptul de deducere este condiționat tocmai de destinația bunurilor și serviciilor achiziționate, așa cum precizează art. art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015, în vederea demonstrării necesității achiziției de bunuri în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuind să prezinte documente justificative, având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a TVA nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului, pentru realizarea de operațiuni taxabile, în acest sens fiind și Decizia nr. 1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Rezultă deci că deductibilitatea TVA pentru achizițiile destinate uzului propriu al persoanei impozabile, este condiționată de demonstrarea utilizării acestora în scopul realizării de operațiuni impozabile/taxabile. Ori, din documentele la dosar, nu a rezultat destinația și necesitatea achizițiilor mai sus amintite.

D) Organele de inspecție fiscală i-au solicitat explicații scrise d-lui NG, în calitate de administrator al T SRL, care a precizat că de transportul mărfurilor de la firmele menționate s-au ocupat societățile furnizoare.

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

Din verificarea efectuată în baza de date a ANAF-EVA (Sistemul național de evidență Auto) asupra mijloacelor de transport care figurează înscrise pe principale facturi cu furnizor GQ SRL pentru T SRL, au rezultat următoarele aspecte:

- în factura cu nr. 205 din data de 20.11.2012, în valoare totală de X6 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare CL-32-BDG, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA nu a fost atribuit vreunui autovehicul;
- în factura cu nr. 23 din data de 01.02.2013, în valoare totală de X7 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-41-MXY, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA a fost radiat în data de 12.09.2012;
- în factura cu nr. 34 din data de 30.05.2013, în valoare totală de X8 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare BV-61-YMY, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA nu a fost atribuit vreunui autovehicul;
- în factura cu nr. 25 din data de 21.11.2014, în valoare totală de X9 lei este menționat autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-89-YDM, care potrivit informațiilor obținute din baza de date EVA este atribuit firmei I.D.M. KG SRL pentru autoturismul Toyota Avensis.

Pe facturile de la SC PCI SRL, la date privind expediția nu se precizează mijlocul de transport (pe unele facturi se face mențiunea „auto”) iar semnătura delegatului este identică cu semnătura din căsuța „Semnătura de primire”, putându-se concluziona că delegatul a fost un reprezentant al SC T SRL.

În celelalte situații în care pe facturile de achiziție este înscris nr. de înmatriculare, acesta nu este lizibil.

**E)** Cu privire la persoanele înscrise pe facturile care au la furnizor datele S.C. MP S.R.L. ca fiind persoanele responsabile cu întocmirea facturilor, organele de control sesizează că: TD, identificată cu CNP X este angajată ca medic primar la societatea MCM SRL, CUI X, nefigurând vreodată ca angajat al societății MP S.R.L., iar DI, CNP X1, a figurat ca angajată a societății MP S.R.L. în perioada 06.10.2014-16.02.2015 ca funcționar economic.

Echipele de control consideră că atât pentru aprovizionarea mărfurilor înscrise în facturi cât și pentru desfacerea lor către societatea T S.R.L. și nu numai, în condițiile în care transportul ar fi fost în sarcina furnizorului, MP S.R.L. trebuia să dispună pe lângă personal (șoferi auto, agenți de vânzări) și de logistica necesară desfășurării activității, respectiv mijloace de transport, spații de depozitare, utilaje de manipulare. Dar, din informațiile oferite de ANCPPI societatea nu avea în patrimoniu mijloace de transport, spații de vânzare/depozitare.

**F)** Cu privire la cele 6 societăți din informațiile la dosar se reține că nu aveau capacitatea de a furniza bunurile înscrise în facturi;

**G)** Echipele de control face precizarea că plata furnizorilor s-a efectuat astfel:

- din suma totală facturată de către GQ SRL, de X16 lei, societatea verificată a achitat prin instrumente bancare și numerar suma de X17 lei, soldul rămas de plată fiind în sumă de X18 lei;
- suma totală facturată de către MP SRL, de X19 lei a fost achitată prin instrumente bancare și numerar;
- achizițiile efectuate de la firmele: PCI SRL, DC SRL și RS SRL au fost achitate integral în numerar;
- din achizițiile în valoare totală de X20 lei, înscrise în facturile având la furnizor datele Eurometale SRL, suma de X21 lei a fost achitată cu ordin de plată, iar suma de X22 lei în numerar.

De asemenea, se sesizează că în perioada ianuarie 2012-iunie 2018 societatea înregistrează datorii către asociatul unic, soldul contului 455-Sume datorate acționarilor/asociaților la data de 01 ianuarie 2012 fiind în sumă de X23 lei, iar la data de 30 iunie 2018 în sumă de X24 lei.

Având în vedere cele menționate anterior, organul de soluționare reține că datele înscrise în facturile fiscale nu sunt suficiente pentru a proba faptul că operațiunile sunt reale și legale, respectiv pentru a se proba îndeplinirea condițiilor de fond necesare exercitării dreptului de deducere din punct de vedere al TVA de către SC T SRL.

Prin urmare, se constată că organele fiscale au aplicat corect principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil și au constatat întemeiat că nu a fost probată în fapt realizarea operațiunilor analizate, neacordând drept de deducere pentru TVA înregistrată de contestatară.

În ceea ce privește constatările echipei de inspecție fiscală rezultate din analiza bazelor de date ANAF, referitoare la comportamentul neadecvat al furnizorilor și al celorlalte societăți pe lanțul de achiziție, organul de soluționare a contestației reține că respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA nu a fost cauzată de îndeplinirea/neîndeplinirea obligațiilor declarative de către un furnizor din amonte, societatea nefiind găsită răspunzătoare pentru că nu a efectuat verificări ale partenerilor săi care nu cădeau în sarcina sa, în speță reținându-se că societatea nu a probat realitatea circuitului achizițiilor și utilizarea bunurilor în beneficiul său, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere. Tratatamentul fiscal aplicat are la bază o serie de constatări, comportamentul fiscal al furnizorului fiind doar un aspect sesizat de către organele de control și nicidecum nu echivalează cu adăugarea unei condiții pentru exercitarea dreptului de deducere, care nu este prevăzută de sistemul TVA. Nedepunerea declarațiilor fiscale, starea de inactivitate sau de neplătitor de TVA care a intervenit ulterior înregistrării acestor achiziții de către SC T SRL, a fost sesizată deoarece reprezintă indiciu de fraudă, dar organul de control a avut în vedere la emiterea actului administrativ fiscal și celelalte aspecte prezentate, concluzia sa având la bază considerentele sesizate în integralitatea lor.

Organul de soluționare constată că facturile de la SC PCI SRL, DC SRL și RS SRL au valoarea sub 5.000 lei, au fost achitate cu numerar pe bază de chitanță fapt în măsură să ridice suspiciuni cu privire la comportamentul fiscal al furnizorului, reținându-se că prin acceptarea acestor operațiuni cumpărătorul putea să știe că participă la un circuit evazionist.

Se mai reține că echipa de control mai precizează că *„cele 6 firme furnizoare care au efectuat livrări de mărfuri către T SRL au fost implicate și în furnizarea de bunuri către alți operatori economici din jud. X, pentru care organele de inspecție fiscală au demonstrat că sunt achiziții fictive”*.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora: *„(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că din argumentele și dovezile depuse/invocate de contestatară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

*„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;*”  
**urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de T SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/08.08.2019, emisă de AJFP X, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X1 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și (2) lit. b) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

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

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC T SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.08.2019, emisă de A.J.F.P. X în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.08.2019, cu privire la TVA în sumă de X1 lei.**

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