

DECIZIA NR. 1877/2019
privind reluarea soluționării contestației formulate de către
S.C. X S.R.L. din orașul C, jud. A,
înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 29758/13.10.2016
și reînregistrată sub nr. 25888/23.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B a fost sesizată de A.J.F.P. M- Serviciul Juridic, prin adresa nr. 15504/17.07.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 25888/23.07.2019, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului A sub nr. JX420/2011, cu sediul în orasul C, str. Libertății, nr. 19A, jud. A.

Soluționarea contestației înregistrate la A.J.F.P. M sub nr. 47061/30.09.2016 și la D.G.R.F.P. B sub nr. 29758/13.10.2016, 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/02.09.2016 emisă de A.J.F.P. M- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/02.09.2016, a fost suspendată prin Decizia nr. 2949/2016/2017 până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de **X1 lei**, din care **X2 lei TVA** și **X3 lei** impozit pe profit, procedura urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea.

S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. 2949/2016/2017, iar prin Sentința civilă nr. X/CAF/05.10.2018 pronunțată în dosarul nr. X/107/2017, Tribunalul A a respins ca neîntemeiată acțiunea în contencios fiscal formulată de societate.

Împotriva Sentinței civile nr. X/CAF/05.10.2018, S.C. X S.R.L. a formulat recurs, iar prin Decizia nr. X/27.03.2019 pronunțată de Curtea de Apel A, a fost admis recursul formulat de societate cu consecința anulării **în parte** a Deciziei de soluționare a contestației nr. 2949/2016/2017 și obligarea D.G.R.F.P. B la soluționarea pe fond a contestației administrative pentru creanța fiscală în sumă de X1 lei, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Curții de Apel A pronunțată prin Decizia nr. X/27.03.2019-definitivă, D.G.R.F.P. B va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/02.09.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. M în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/02.09.2016, pentru suma de **X1 lei**, din care X2 lei TVA și X3 lei impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportat la data confirmării primirii plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/02.09.2016, respectiv **09.09.2016**, și data depunerii contestației la D.G.R.F.P. B, **26.09.2016**, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația 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, în temeiul prevederilor art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Brașov a reluat procedura de soluționare a contestației formulate de către S.C. X S.R.L. prin reprezentant legal.

I. S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind

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

obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/02.09.2016 emisă de A.J.F.P. M – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/02.09.2016, aducând în susținere următoarele motivații:

1. Referitor la Impozit pe profit în sumă de X4 lei și TVA în sumă de X5 lei

Petenta susține că societatea SC CT SRL a fost declarată inactivă la data de 22.04.2013, deci la mai bine de 1 an de zile de la momentul în care au avut loc tranzacțiile, și că starea de fapt reținută în actele de control atacate este în contradicție cu starea de drept, deoarece o asemenea susținere ar fi determinat incidența art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal.

Aceasta mai susține că în cauză nu i s-a imputat încălcarea acestei prevederi legale și nici organul de control nu a făcut aplicarea acestui text, astfel că, în opinia contestatarii, aspectele reținute în actele de control legate de declararea ca inactiv a unui partener comercial, la 1 an de zile după tranzacție, sunt fără relevanță fiscală.

Contestatoarea afirmă că, în ceea ce privește înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice reflectate de cele 5 facturi emise de SC CT SRL, a respectat prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991 și ale pct. 44 din H.G. 44/2004.

Petenta consideră, de asemenea, că este un element de legalitate și rezonabilitate să nu îi fie reproșată și cu atât mai puțin imputată conduita fiscală a furnizorului, constând în necompletarea unor formulare și încălcarea obligațiilor instituite de art. 53 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, precum și circumstanțele legate de locul desfășurării activității comerciale a furnizorului.

În ceea ce privește consemnările din actele de control atacate, în legătură cu comportamentul furnizorului SC B SRL, petenta învederează faptul că nu poate fi răspunzătoare de comportamentul unui furnizor în amonte, în relația cu un terț, fie el și instituție a statului, cu atât mai mult cu cât revocarea atestatului pentru comercializarea produselor energetice a avut loc la mai bine de 5 luni de la momentul ultimei relații comerciale cu respectivul furnizor.

Totodată, în ceea ce privește afirmația organelor fiscale că începând cu luna iunie 2012, stocul scriptic lunar depășește capacitatea maximă de depozitare a X SRL, ajungând până la 100.000 litri, petenta susține că aceasta este nesustenabilă, deoarece se raportează exclusiv la capacitatea scriptică menționată în atestat și nu a avut în vedere aspectele concrete de fapt și anume prezența și utilizarea la acel moment a unor bazine suplimentare aflate în incinta stației.

În susținerea cotestatiei petenta invocă o serie de hotărâri ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, pe care le consideră relevante în speță.

Petenta consideră totodată că neacordarea de către organele fiscale a dreptului de deducere pentru cheltuielile respective, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, este nelegală, de vreme ce nu s-a avut în vedere că aceste cheltuieli au determinat intrarea în patrimoniu a unei cantități de materie primă care a fost utilizată în cadrul obiectului de activitate, fiind livrată cu adaos.

2. Referitor la Impozit pe profit în sumă de X6 lei și TVA în sumă de X7 lei

Petenta susține că, în cauză, este vorba despre bunuri perisabile, anvelope și alte asemenea bunuri care au fost plătite și care conform documentelor, au servit obiectului de activitate, fiind folosite pentru service-ul parcului auto, iar materialele de construcții la izolarea și repararea clădirilor proprietatea societății.

În plus, petenta invocă jurisprudența CJUE în ceea ce privește stabilirea corectă a stării de fapt fiscale, invocând în aceste sens deciziile CJUE în cauzele C-80/2011 Peter David, C-142/2011 Mahageben, C-277/14 PPUH, C-324/11 Gabor Toth.

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/02.09.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/02.09.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. M- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X8 lei,

constând în:

- X9 lei TVA, perioada verificată fiind 01.04.2011–30.04.2016;
- X10 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2011–31.12.2015.

Urmare a verificărilor efectuate echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele aspecte cu privire la care soluționarea contestației a fost suspendată prin decizia 2949/2016/2017:

1) În luna iunie 2012, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi în care, la rubrica „Furnizor”, figurează înscrisă societatea CT SRL din C– CUIX, declarată inactivă din data de 22.04.2013.

Sumele înscrise în facturile în speță, reprezentând contravaloarea stocului de marfă al furnizoarei (cu preponderență combustibil), au fost evidențiate pe cheltuieli, prin intermediul consumurilor, acestora fiindu-le aplicate de către contribuabil un tratament de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentelor prezentate la control, din informațiile furnizate de aplicația FISCNET și din constatările consemnate în Procesul verbal întocmit cu ocazia efectuării unui control la SC CT CĂLĂTORI SRL P (fosta CT SRL C), organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. X S.R.L. nu a putut proba realitatea achizițiilor înscrise în facturile analizate la control.

În consecință, suma de X11 lei cu care contribuabilul a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare, nu a fost acceptată ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil. Drept urmare, cu suma respectivă, organul de control a majorat profitul impozabil aferent anului 2012 și s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de **X4 lei** (X11 lei x16%).

De asemenea, pentru achizițiile în cauză, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **X5 lei**, sumă ce s-a constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

2) Potrivit consemnărilor din actele de control atacate, urmare a verificărilor efectuate s-a mai constatat că, în luna septembrie 2013, respectiv în lunile ianuarie și aprilie 2014, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea achizițiilor de bunuri de la societățile CSE SRL din P- CUI X, PTA SRL din București- CUI X și GE SRL din P- CUI X.

Suma de X12 lei cu TVA aferentă de X7 lei înscrisă în facturile în speță, a fost evidențiată pe cheltuieli prin intermediul consumurilor, acesteia fiindu-i aplicat de către contribuabil un tratament de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

Potrivit celor reținute în actele de control atacate, societatea nu a fost în măsură să probeze fie realitatea achizițiilor de la furnizorii amintiți, fie să justifice că achizițiile în cauză au fost utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că înregistrarea în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. a operațiunilor reflectate de facturile amintite, în condițiile date, a avut ca efect denaturarea situației fiscale a contribuabilului în detrimentul bugetului de stat. Suma totală înregistrată pe cheltuieli și dedusă la calculul impozitului pe profit este de X12 lei, aceasta afectând baza impozabilă, în sensul diminuării nejustificate a impozitului pe profit.

Corespunzător situației prezentate, la control s-a procedat la recalcularea bazei impozabile și implicit a obligației de plată privind impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit suplimentar în cuantum de **X6 lei**.

De asemenea, pentru achizițiile în cauză, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea în cuantum de **X7 lei**, sumă ce s-a constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că faptele rediate mai sus ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, au fost sesizate organele de cercetare penală în vederea efectuării cercetărilor specifice.

În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr. 335/2016, prin adresa nr. 623/05.09.2016 fiind sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul A, constituindu-se Dosarul penal cu nr. X/P/2016.

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:

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei, în perioada 01.06.2015-02.09.2015, organele de control din cadrul AJFP M -Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la S.C. X S.R.L.- CUIX cu sediul în orasul C, str. Libertății, nr. 19A, jud. A, o inspecție parțială având ca obiect impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.2011-30.04.2016.

Societatea are ca obiect principal de activitate "Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule în magazine specializate"- cod CAEN 4730.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X3 lei și la TVA în sumă de X2 lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. B, prin organele specializate, este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru cheltuielile și TVA aferentă achizițiilor de bunuri de la S.C. CT SRL CUI X, CSE SRL CUI X, SC PTA SRL CUI X și SC GE SRL CUI X, în condițiile în care din argumentele contestatarei și probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt sau de drept decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

1) Referitor la Impozitul pe profit în sumă de X4 lei și la TVA în sumă de X5 lei

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna iunie 2012, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi având înscrise la rubrica „Furnizor” societatea CT SRL, și care au ca obiect stocul de marfă (combustibil) al furnizoarei. Contravaloarea bunurilor de X11 lei a fost evidențiată pe cheltuieli, prin intermediul consumurilor, acestora fiindu-le aplicate de către contribuabil un tratament de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil. De asemenea, au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de X5 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC CT SRL nu a declarat aceste livrări către S.C. X S.R.L. în declarația tip 394, și nici nu le-a cuprins în decontul de TVA, precum și faptul că, la data emiterii facturilor, societatea furnizoare nu deținea puncte de lucru declarate, depozite sau alte spații specifice pentru comercializarea combustibililor pentru autovehicule.

Referitor la SC CT SRL, din consultarea bazelor de date ONRC a rezultat că a fost administrată de CID CNPX (administrator și asociat și la petenta SC X SRL). Prin Hotărârea AGA a SC CT SRL nr. 3/21.06.2012, s-a decis cedarea drepturilor și obligațiilor aferente cotei de participare la capitalul social al asociațiilor CID și CO, către GCP și GP, ambii cu domiciliul în loc. P, str. Zefirului nr. 46/C. Totodată, s-a retras calitatea de administrator a d-lui CID, acesta fiind înlocuit de dl GCP, și s-a modificat și domiciliul fiscal al societății.

În RIF se consemnează faptul că din aplicația C-Lynx a rezultat că, în perioada vizată, SC CT SRL a declarat achiziții semnificative de la furnizorii MD SRL și B SRL, care au avut un comportament specific societăților de tip „fantomă”.

Totodată, în actele de control atacate se mai consemnează că la SC CT Călători SRL- P (fosta CT SRL- C), organele de control din cadrul A.J.F.P. Prahova- Inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr. 1953/03.04.2013, în care sunt înscrise următoarele aspecte:

„(...) SC CT CĂLĂTORI SRL a înregistrat în evidența contabilă și a declarat 10 facturi de „achiziții” de mărfuri (motorină diesel euro 5) de la S.C. MD SRL București (...).

(...) SC CT CĂLĂTORI SRL a înregistrat și declarat 4 facturi de „achiziții” de mărfuri (motorină diesel euro 5) de la SC B SRL București (...).

(...) se reține că SC CT CĂLĂTORI SRL nu a făcut dovada privind realitatea tranzacțiilor reprezentând „achizițiile” consemnate în facturile „emise” de SC B SRL București și SC MD SRL

București (...), existând suspiciunea că acestea nu sunt reale (...).

(...) Menționăm că SC CT CĂLĂTORI SRL P nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența contabilă a facturilor care au înscrise la rubrica furnizor societățile sus menționate (...).”

În legătură cu cei doi contribuabili nominalizați mai sus, organele de inspecție fiscală mai precizează următoarele:

SC MD SRL din București - CUI X

- are domiciliul fiscal în mun. București, sect. 6, SI, nr. 273, corp 4, et. 2, administrator și asociat unic fiind MF, cetățean moldovean, domiciliat în sat Mereni, Republica Moldova;
- societatea nu a deținut personal angajat cu contracte individuale de muncă;
- în perioada în care CT SRL a declarat achiziții de la SC MD SRL, această societate nu a depus situațiile financiare anuale, declarațiile informative D394 și nici deconturile de TVA (D300);
- nu a avut declarate puncte de lucru;
- a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 30.05.2011.

Totodată, potrivit celor menționate în raportul de inspecție fiscală, organele de control au consemnat și faptul că, în timpul verificărilor, a fost identificat un articol prezentat la data de 28.09.2014 pe site-ul <http://www.romaniacurata.ro/caracatita-medicamentelor-cine-prospera-pe-spinarea-spitalelor-timisorene>, aparținând editorialului *România Curată – cu ochii pe voi*, în care se arată că: *”(...) De precizat că P Grup SRL a făcut afaceri și cu firma MD SRL, trimisă în judecată de DNA pentru evaziune fiscală. Subliniem că MD SRL își are sediul social pe SI nr. 273, adresă la care funcționează Grupul Reinvent, legat de rețeaua de evaziونيști fiscali din jurul lui Cercel Daniel Nicolae, grupare care a preluat și înmormântat firmele cu datorii ale familiei deputatului Cristian Boureanu, precum și o firmă înființată de Carmen Finis, personaj conectat la gruparea Bittner-Petrache-Cocos. Carmen Finis e implicată în scandalul preluării, pe baza unei semnături a lui Crin Antonescu (în perioada când era Ministrul Tineretului și Sportului) și cu ajutorul actualului deputat PSD Eugen Bejinariu (pe atunci șef al RAAPPS, ulterior șef al SGG, respectiv premier interimar, iar acum membru în comisia de control a SRI), a unei părți din parcul Herăstrău, amplasată pe șoseaua Nordului nr. 7-9, adresă la care figura și sediul Trei Cocoși Internațional SRL, în acționariatul căreia s-au regăsit Dorin Cocoș și vicepremierul în funcție Gabriel Oprea (...)*”

Potrivit susținerilor organelor de control, aceste informații, coroborate cu faptul că societatea în cauză nu are nicio persoană angajată– sunt de natură să ridice semne de întrebare în ceea ce privește capacitatea funcțională și preocupările efective ale firmei respective de a realiza operațiuni de genul celor facturate către CT SRL, și ulterior, refacturate de aceasta către X SRL.

SC B SRL din București - CUI X

- are domiciliul fiscal în mun. București, sect. 6, SI, nr. 273, corp 3, et. 3, administrator și asociat unic fiind BA, cetățean moldovean, domiciliat în Chișinău, Republica Moldova;
- societatea nu a deținut personal angajat cu contracte individuale de muncă;
- în perioada în care CT SRL a declarat achiziții de la SC B SRL, această societate nu a depus situațiile financiare anuale, declarațiile informative D394 și nici deconturile de TVA (D300);
- nu a avut declarate puncte de lucru;
- a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 17.11.2012.

Organele de inspecție fiscală au mai reținut și faptul că numerele de înmatriculare ale autovehiculelor cu care ar fi fost transportată marfa (combustibil), înscrise în facturile în cauză, nu apar în evidența Sistemului Național de Evidență Auto, organele de control din cadrul A.J.F.P. Prahova concluzionând că nu există mijloace de transport înmatriculate cu numerele în cauză.

În RIF se consemnează, de asemenea, că și comportamentul SC B SRL ridică semne de întrebare în ceea ce privește capacitatea funcțională și preocupările efective ale acesteia, întrucât, așa cum rezultă din Decizia nr. X/28.11.2012 emisă de Autoritatea Națională a Vămilor– Direcția Municipiului București pentru Accize și Operațiuni Vamale, Atestatul pentru comercializarea de produse energetice emis pentru Societatea B SRL a fost revocat, pe motiv că societatea a fost declarată inactivă.

Cu privire la lanțul tranzacțional B SRL → CT SRL → X SRL din semestrul II 2011, organele de inspecție fiscală susțin că, așa cum rezultă din informațiile existente în aplicația C-Lynx, SC B SRL nu declară achizițiile și livrările în cauză.

Totodată, în RIF se menționează că societatea B SRL nu a declarat puncte de lucru, depozite sau stații de vânzare carburanți, astfel ca nu avea posibilitatea de a achiziționa, depozita și valorifica bunuri, concluzionându-se că, în realitate, achizițiile înregistrate și declarate de societatea CT SRL în semestrul II 2011 și refacturate ulterior, în cursul anului 2012, către societatea X SRL, nu sunt reale.

În cauză, organul de soluționare reține că, în conformitate cu informațiile publice de pe portalul instanțelor din România, SC MD SRL este etichetată ca firmă „fantomă” în dosarul X/111/2014 judecat de Tribunalul Bihor, care a avut ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală și în care reprezentantul SC OT SRL, dl BVV, a fost cercetat și condamnat pentru inițierea și coordonarea unui circuit comercial ilicit, evazionist, la nivel național, menit să asigure justificarea scriptică a achizițiilor de motorină de la societăți comerciale care aveau comportament tip „fantomă”, toate în calitate de **furnizori fictivi** de produse energetice accizabile.

Totodată, instanța a reținut că numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport pentru produsele energetice înscrise în facturile fiscale sunt fictive ori nu aparțin unor autovehicule de transport marfă, aspect care face imposibilă identificarea transportatorului, a locurilor de încărcare și implicit a provenienței mărfii transportate, în condițiile în care tipul de marfă (lichide, produse petroliere, motorină în special) și cantitățile înscrise în fiecare factură fiscală nu puteau fi transportate decât cu autocisterne specializate pentru transportul de produse petroliere. Se precizează că **SC MD SRL** nu a funcționat niciodată efectiv la sediul social declarat, este o societate cu un comportament tip „fantomă”, **a fost înființată în scopul de a genera facturi fiscale**, aspect confirmat și prin adresa Direcției Generale de Poliție a municipiului București, care arată că „*numitul MF, asociatul și administratorul societății nu a fost niciodată în România, iar firma a fost înființată pe bază de procuri*”.

Organul de soluționare mai reține că, în conformitate cu informațiile publice de pe portalul instanțelor din România, în dosarul X/98/2014 aflat pe rolul Tribunalului Ialomița și care a avut ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, dl SD CNPX, asociat al SC TAO SRL, a fost cercetat și condamnat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală implicând achiziții fictive de motorină de la SC B SRL și de la alte societăți comerciale. Referitor la reprezentantul SC B SRL, dl BA, în sentință se reține că nu figurează în evidențele Inspectoratului General pentru Imigrări și nici în baza de date a Poliției de frontieră cu intrări și ieșiri din România.

Date fiind cele mai sus menționate, se reține ca pertinentă concluzia organelor de inspecție fiscală că, potrivit informațiilor obținute, cele 2 societăți care apar în calitate de furnizori pentru CT SRL (respectiv B SRL și MD SRL), nu fac dovada realității livrărilor înscrise în facturi, astfel că întocmirea de documente care să reflecte tranzacțiile analizate este de natură să producă circuite economice fictive, cu înregistrarea de cheltuieli și TVA cărora contribuabilii să le aplice un tratament fiscal de deductibilitate, având ca efect final diminuarea unor creanțe față de bugetul statului.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit în conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

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

„Art. 19 Reguli generale

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

Normele metodologice de aplicare:

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

Art. 21 Cheltuieli

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

[...]

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Normele metodologice de aplicare

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

De asemenea, în speță devin incidente dispozițiile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R și ale Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora:

-Legea 82/1991/R

„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.”

-Ordinul nr. 3055/2009

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

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

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul a mai prevăzut și că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității.

Potrivit legii, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. Se reține astfel că cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Legiuitorul a prevăzut, de asemenea, că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică, ori, în cauza supusă analizei se constată că tranzacțiile efectuate nu sunt în concordanță cu realitatea, în condițiile în care societățile B SRL și MD SRL au avut o stare ce nu face posibilă efectuarea de livrări.

Astfel, în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative pentru **operațiunile efectuate**, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

În drept, pe linie de TVA în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) *operațiuni taxabile;*

c) *operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144[^]1;*

Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

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

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

pentru care se solicită deducerea **sunt efective** și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

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

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

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

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

În motivarea contestației, aferent constatărilor cu privire la achizițiile de la SC CT SRL, petenta invocă jurisprudența europeană potrivit căreia *nu se poate impune persoanei impozabile să efectueze verificări privind pe emitentul facturii pentru a se asigura că nu există nereguli ori fraude la nivelul operațiilor din amonte*, precum și jurisprudența referitoare la neutralitatea TVA și la îndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere.

Astfel, petenta susține ca, potrivit jurisprudenței CEJ, *„Directiva 2006/112 (...) se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii (...) a îndeplinit obligațiile privind declararea” sau că „persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor (...) dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze”* (C-80/11 Peter David), precum și că *„Directiva 2006/112 (...) se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează, valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile ce i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi au săvârșit nereguli”* (C-142/11 Mahageben).

Dar prin jurisprudența europeană în materia TVA invocată chiar de petentă, se reține că CJUE a statuat totodată că *„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval”* (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11), astfel că nu prezintă relevanță aspectul că societatea și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect și a înregistrat venituri taxabile/impozabile. *„Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).”*

Rezultă din practica expusă, faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să aibă indicii că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude

săvârșite de contractant, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță. Se reține că în speță, nu i se impută petentei faptul că nu a efectuat verificări ale furnizorilor din amonte, care nu erau în sarcina sa și nu erau nici posibile, ci faptul că a participat deliberat la un circuit care urmărea diminuarea plăților la bugetul de stat.

Totodată, în ceea ce privește susținerea petentei că *a revândut combustibilul și a înregistrat venituri*, echipa de control precizează că în perioada respectivă societatea a înregistrat achiziții semnificative de combustibili de la alți comercianți de produse energetice, referitor la care nu au fost constatate deficiențe, acestea constituind în realitate sursa pentru veniturile evidențiate în documentele financiar-contabile.

Se reține că în jurisprudența europeană în cauzele invocate chiar de către petentă C-277/14 PPUH și C-324/11 Gabor Toth, CJUE a dispus că dreptul unei persoane impozabile care efectuează tranzacții comerciale, de a deduce taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile care i-au fost livrate, nu poate fi afectat de faptul că factura a fost emisă de un operator inexistent, fără ca persoana impozabilă să știe sau să aibă orice alt mijloc de cunoaștere că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată.

„Dispozițiile celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.” (C-277/14 PPUH).

Prin jurisprudența sa, Curtea de Justiție a Uniunii Europene 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 conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”*

În speță, după cum am arătat anterior, referitor la SC B SRL, **instanțele naționale** au reținut (Tribunalul Ialomița) că reprezentantul său declarat, dl BA, nu figurează în evidențele Inspectoratului General pentru Imigrări și nici în baza de date a Poliției de frontieră cu intrări și ieșiri din România, iar referitor la SC MD SRL (Tribunalul Bihor) a reținut că nu a funcționat niciodată efectiv la sediul social declarat, este o societate cu un comportament tip „fantomă”, a fost înființată în scopul de a genera facturi fiscale, aspect confirmat și prin adresa Direcției Generale de Poliție a municipiului București, care arată că *„numitul MF, asociatul și administratorul societății nu a fost niciodată în România, iar firma a fost înființată pe bază de procuri”*, societatea având calitatea de furnizor fictiv de produse energetice accizabile. Ori, în speța analizată, cele două societăți au calitatea de furnizor de combustibil pentru societatea afiliată petentei, SC CT SRL, mărfuri pe care aceasta din urmă le-ar fi livrat contestatarei.

Totodată, din documentele la dosar se constată că reprezentantul petentei „știa sau ar fi putut să știe” că operațiunile în cauză nu sunt reale și vizează fraudarea TVA, având în vedere următoarele:

- La data la care SC CT SRL a înregistrat achizițiile de la SC B SRL și SC MD SRL, reprezentantul petentei, dl CID, era administrator și asociat al acestei societăți;
- SC CT SRL nu deținea puncte de lucru declarate, depozite sau alte spații specifice

pentru comercializarea combustibililor pentru autovehicule la data efectuării tranzacțiilor, iar dl CID nu precizează locația unde ar fi fost depozitat combustibilul de la data achiziției acestuia de la SC B SRL și SC MD SRL (anul 2011), până la data comercializării către SC X SRL (iunie 2012). De altfel, conform adresei 31209/17.06.2016 a Direcției Regionale Vamale B, se reține că după data de 21.07.2011 (la care i-a fost revocat la cerere Atestatul de înregistrare nr. X/24.11.2009 pentru comercializarea en detail de produse energetice), SC CT SRL deține doar atestat de înregistrare pentru comercializarea angro de produse energetice, **fără depozitare** (nr. X/24.11.2009), iar petenta nu precizează locul unde ar fi fost stocat combustibilul „livrat” de către SC CT SRL (societate cu care se afla în relație de afiliere la data tranzacțiilor) până la data achiziției lui de către SC X SRL;

– înregistrarea de către societatea verificată a “achizițiilor de bunuri” de la SC CT SRL care a evidențiat operațiuni nereale (ca fiind efectuate de la societățile B SRL și MD SRL), a avut loc în perioada în care au fost cedate părțile sociale ale CT SRL, obligativitatea declarării tranzacțiilor în speță fiind în sarcina noului administrator, care însă nu le-a cuprins în decontul de TVA și D394 pentru perioada vizată, respectiv luna iunie 2012, cu scadență în luna iulie 2012, deus la organul fiscal teritorial;

– SC X SRL a deținut, așa cum rezultă din Atestatul de înregistrare pentru comercializarea de produse energetice nr. X/21.07.2011 emis de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale B- Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale A, o capacitate totală de depozitare și stocare de cca. 41.500 litri combustibil (benzină+ motorină). Din analiza efectuată asupra stocului scriptic lunar, înscris în balanțele lunare întocmite de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu luna iunie 2012 (lună în care se localizează și livrările de combustibili nedeclarate de SC CT SRL și achizițiile declarate de societatea verificată în valoare de X11 lei cu TVA aferentă de X5 lei), stocul scriptic lunar de carburant depășește semnificativ capacitatea maximă de depozitare a SC X SRL, ajungând la cca. 100.000 litri.

Referitor la acest aspect sesizat de către echipa de inspecție fiscală, societatea verificată susține că în anul 2012 avea o capacitate de stocare de 173.801 litri, 4 bazine, o autocisternă și bazine subterane. Dar, cu privire la aceste posibilități suplimentare de stocare, organele de control au reținut că petenta nu a prezentat documente legale (atestat) de înregistrare pentru comercializarea de produse energetice emise de Direcția Regională pentru accize și operațiuni vamale B-Direcția Județeană pentru accize și operațiuni vamale A. Cât privește cisterna mobilă, se reține că este puțin probabil ca aceasta să fi fost utilizată ca spațiu de depozitare, fiind necesară pentru aprovizionarea și livrarea produselor, astfel că este pertinentă concluzia organelor de inspecție că societatea nu avea capacitatea de a stoca cantitatea de combustibil evidențiată în contabilitate. De altfel, așa cum am reținut anterior, SC CT SRL a deținut doar atestat de înregistrare pentru comercializarea angro de produse energetice, **fără depozitare, iar petenta nu precizează locația în putea fi stocat combustibilul „livrat” de către SC CT SRL (societate cu care petenta se afla în relație de afiliere la data tranzacțiilor) până la data achiziției lui de către SC X SRL.**

În ce privește afirmația societății că *organul de control nu a aplicat prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care dispun că sunt nedeductibile: „r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;”* astfel că *„cele reținute legate de declararea ca inactiv a unui partener comercial, la 1 an de zile după tranzacție, sunt complet fără relevanță fiscală”*, reținem că precizările organelor de control privind declararea în inactivitate a societăților pe lanțul de aprovizionare, privind revocarea atestatului pentru comercializarea produselor energetice, cesionarea părților sociale, chiar dacă evenimentele respective au avut loc ulterior derulării tranzacțiilor în cauză, sunt concludente pentru conturarea unei imagini cât mai aproape de realitate a stării de fapt care a condus la concluzia că, potrivit informațiilor obținute, cele 2 societăți care au apar în calitate de furnizori (B SRL și MD SRL) au avut o stare ce nu face posibilă efectuarea de livrări și că circuitele economice analizate sunt fictive, având ca efect final diminuarea nejustificată unor creanțe față de bugetul statului pentru

petentă.

În speță, prin tratamentul fiscal aplicat, organele de inspecție fiscală au avut în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor în baza prevederilor legale, a informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor din baza de date ANAF precum și a informațiilor furnizate de alte organe fiscale, în ansamblul lor, respingând la deductibilitate cheltuielile cu descărcarea din gestiune a mărfurilor și colectând suplimentar TVA, în condițiile în care s-a dovedit că operațiunile pe lanțul de aprovizionare B SRL/MD SRL → SC CT SRL → X SRL nu sunt în conformitate cu prevederile legale, iar documentele prezentate nu reflectă realitatea.

Nu poate fi primită apărarea petentei potrivit careia *nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către furnizorii săi*, întrucât, potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 *„Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate **angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz**”,* legiuitorul instituind o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.

În drept, sunt incidente și prevederile art. 72 și ale art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„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.”

Organul de soluționare reține că în Decizia Curții Europene de Justiție C 255/02 Halifax & Other, pentru situația în care se constată că o operațiune are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, Curtea a stabilit următoarele:

- *Atunci când 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, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;*
- *Aplicarea legislației Comunitare nu poate fi extinsă și asupra tranzacțiilor efectuate de agenții economici doar în scopul de a obține anumite avantaje în mod necuvenit;*
- *Tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;*
- *Este datoria organelor de control să verifice, în concordanță cu prevederile legislației naționale, dacă legislația Comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others (2002));*
- *Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând scop economic, va fi ignorat și situația “normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *„constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există*

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

documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Referitor la invocarea de către petentă a *principiului neutralității TVA și a jurisprudenței care interpretează dispozițiile Directivei TVA în sensul că deducerea se acordă dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar și în situația în care anumite cerințe de formă au fost omise*, se reține că în speță dreptul de deducere nu a fost refuzat pentru motive ce privesc neconformități ale formei facturilor ci pentru că nu s-a probat fondul (necesitatea și utilizarea efectivă în beneficiul operațiunilor taxabile/impozabile).

De altfel, jurisprudența Curții Europene de Justiție la care contribuabilul face apel, impune obligația persoanei care solicita deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond cât și a celor de formă.

Astfel, din considerentele cauzelor CEJ, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- în Cauza C-285/11 Bonik Eood:

“35 În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 41).

37 În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahagében și Dávid, punctul 42).

39. De asemenea, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa participă la o acțiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de acesta în aval.

- Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David (la care petenta face trimitere):

“54 Principiul neutralității TVA: nu este contrar dreptului uniunii ca un operator să ia orice măsură pentru a se asigura că operațiunea pe care o realizează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală.

60 Desigur, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia.

63 Potrivit jurisprudenței Curții, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia, C-132/06, Rep., p. I-5457, punctul 37, și Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Rep., p. I-7639, punctul 21).

- Cauza C-324/11 Gábor Tóth (la care petenta face trimitere):

“46 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească

dacă Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale se opun ca aceasta să ia în considerare circumstanțele menționate în primele trei întrebări atunci când concluzionează, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, că, în fapt, operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere nu a fost realizată între părțile menționate pe factură.

53 *Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că, atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existența unei fraude, Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale nu se opun ca instanța națională să verifice, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, dacă emitentul facturii a efectuat el însuși operațiunea în cauză.*

În ceea ce privește invocarea aspectelor din Hotărârea CJUE în cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie „statelor membre nu li se permite în niciun caz, în ipoteza neprezentării unei declarații, să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept” (de deducere a TVA), respectiv din hotărârea pronunțată în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean în care se precizează că „măsurile pe care statele membre le pot adopta (...) pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge un astfel de obiectiv, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului” (pct. 62) și că „faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații”, reținem că societății nu i-a fost refuzat dreptul de deducere pentru nerespectarea obligațiilor contabile sau declarative de către furnizorii săi ori de către ea însăși.

Totodată, din lecturarea spețelor care au făcut obiectul cauzelor respective, reiese că societatea petentă citează acele puncte sau susțineri care-i sunt favorabile, acestea fiind scoase din contextul cauzei, interpretarea făcându-se în sensul dorit de contestatară.

Astfel, date fiind cele anterior precizate, jurisprudența invocată în susținerea contestației se constată că nu este incidentă în cauza analizată.

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

În condițiile date, suma de X11 lei nu poate fi considerată cheltuială deductibilă conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, astfel că în mod legal organele de control au procedat la recalcularea bazei impozabile și implicit a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind pentru anul 2012 un impozit pe profit suplimentar în cuantum total de **X4 lei** (X11 lei x 16%).

De asemenea, în mod legal, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile în cauză, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea în cuantum de **X5 lei**, sumă ce s-a constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

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 concluzie, 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 contestară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru impozitul pe profit în sumă de X4 lei și pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X5 lei.**

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X6 lei și TVA în sumă de X7 lei

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a mai constatat că în luna septembrie 2013, respectiv în lunile ianuarie și aprilie 2014, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea achizițiilor de bunuri de la societățile CSE SRL din P- CUI X, PTA SRL din București- CUI X și GE SRL din P- CUI X.

În actele de control contestate se menționează că suma de X12 lei cu TVA aferentă de X7 lei înscrisă în facturile în speță a fost evidențiată pe cheltuieli prin intermediul consumurilor, acestea fiindu-i aplicat de către contribuabil un tratament de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil, respectiv a TVA de plată.

Conform celor reținute de organele de inspecție fiscală, societatea nu a fost în măsură să probeze fie realitatea achizițiilor de la furnizorii amintiți, fie să justifice că achizițiile în cauză au fost utilizate în scopul desfășurării activității sale economice, verificările efectuate punând în evidență existența unor lanțuri de tranzacționare artificiale, realizate prin emiterea unor documente, de către societăți ce figurează în circuitele respective, în condițiile în care starea și comportamentul acestor firme sunt de natură să infirme participarea reală, efectivă, a acestora la operațiunile economice reflectate de documentele în cauză.

Referitor la SC CSE SRL din P- CUI X, organele de control precizează:

În luna septembrie 2013, SC X SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de bunuri (anvelope 385x65x22,5) în valoare totală de X13 lei cu TVA aferentă de X14 lei, în baza unei facturi în care sunt înscrise la rubrica „Furnizor” datele SC CSE SRL.

Potrivit informațiilor existente pe portalul www.fiscnet.ro, cu privire la această societate și perioada în discuție, se rețin următoarele:

- în anul 2013, societatea nu a deținut personal angajat cu contracte individuale de muncă;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 05.04.2011 – 01.05.2014, perioada fiscală fiind trimestrul;
- nu a depus situațiile financiare anuale pentru anul 2013;
- din analiza deconturilor de TVA (D300) depuse la organul fiscal teritorial, se reține că societatea a raportat, în toate cazurile, valori semnificative reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată și deductibilă, sensibil egale, rezultând astfel TVA de plată cu valoare foarte mică sau sume negative de TVA;
- active immobilizate: 0 lei;
- capital social: 200 lei;
- nu a cuprins în D394 aferentă lunii septembrie 2013, operațiunea de „livrare” către SC X SRL;
- a fost declarată contribuabil inactiv din data de 05.10.2014, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- stare curentă: radiată din data de 16.11.2015;
- activitatea principală declarată: 4614 „Intermedieri în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane”.

Referitor la SC PTA SRL din București- CUI X, organele de control precizează:

În luna ianuarie 2014, SC X SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de bunuri (anvelope+ pernă de aer) în valoare totală de X15 lei, cu TVA aferentă în quantum de X16 lei, în baza unor facturi având înscrise la rubrica „Furnizor” datele SC PTA SRL.

Potrivit informațiilor existente pe portalul www.fiscnet.ro, cu privire la această societate și perioada în discuție, se rețin următoarele:

- societatea are domiciliul fiscal în mun. București, sect. 2, B-dul PP, nr. 71, ap. 1, administrator fiind PG, iar asociați PG și PD, cetățeni italieni, domiciliați în localitatea Alghero și localitatea Brescia din Italia;
- în anul 2014, societatea nu a deținut personal angajat cu contracte individuale de muncă;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.04.2013 – 27.03.2015, perioada fiscală fiind luna calendaristică;
- nu a depus situațiile financiare anuale pentru anul 2014;
- nu a depus decontul de TVA (D 300) aferent lunii ianuarie 2014;
- nu a declarat livrări către societatea verificată în D 394, pentru luna ianuarie 2014;
- a fost declarat contribuabil inactiv din data de 27.03.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- active immobilizate: 0 lei;
- capital social: 400 lei;
- activitatea principală declarată: 7022 „Activități de consultanță pentru afaceri și management”;
- nu a făcut obiectul vreunei verificări fiscale.

Referitor la SC GE SRL din Ploiesti - CUI X, organele de control precizează:

În luna aprilie 2014, SC X SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de bunuri (materiale de construcții) în baza unei facturi în valoare totală de X17 lei cu TVA aferentă în cuantum de X18 lei, având înscrisă la rubrica „Furnizor” datele SC GE SRL.

Potrivit informațiilor existente pe portalul www.fiscnet.ro, cu privire la această societate și perioada în discuție, se rețin următoarele:

- societatea are domiciliul fiscal în localitatea P, b-dul București, nr. 28, ap. cam. 311, et. 3, administrator și asociat unic fiind LO, cetățean moldovean, domiciliat în localitatea Chișinău din Republica Moldova;
- în anul 2014, societatea nu a deținut personal angajat cu contracte individuale de muncă;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2014 – 01.11.2014, perioada fiscală fiind luna;
- nu a depus situațiile financiare anuale pentru anul 2014;
- nu a depus decontul de TVA (D 300) aferent lunii aprilie 2014;
- nu a depus D 394, pentru luna aprilie 2014;
- a fost declarată contribuabil inactiv din data de 08.11.2014, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- active immobilizate: 0 lei;
- activitate principală declarată: 4671 „Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși al produselor derivate”.

În timpul desfășurării inspecției fiscale, organele de control au solicitat societăților prezentate mai sus documentele financiar contabile aferente operațiunilor în cauză (prin adresele înregistrate la A.J.F.P. M sub nr. 1170/29.04.2016, nr. 1171 /29.04.2016 și nr. 1172/29.04.2016), dar adresele au fost restituite de către oficiile poștale cu precizarea pe corespondența returnată: „Destinatar necunoscut la adresă” și „Expirat termen de păstrare se aprobă înapoierea”, concluzionându-se că la adresele de domiciliu fiscal ale celor 3 societăți în cauză nu se desfășoară activități economice.

În completarea celor arătate anterior, organele de inspecție fiscală au mai precizat că:

- există declarate operațiuni între contribuabilii analizați și societatea verificată în condițiile în care, aceste societăți nu aveau posibilitatea efectuării de livrări de bunuri, acestea nedeclarând achiziții de bunuri de la alți furnizori;
- societățile în cauză au, de regulă, domiciliile fiscale în apartamente situate în blocuri de locuit, neavând declarate puncte de lucru, depozite sau magazine de vânzare, astfel nu

aveau posibilitatea de a efectua în realitate achiziționarea, depozitarea și valorificarea bunurilor înscrise în facturile emise către X SRL;

- societățile în cauză nu dețineau personal angajat care să realizeze operațiunile facturate;
- la data controlului sunt declarate ca fiind contribuabili inactivi sau sunt radiate;
- în cazul SC PTA SRL, organele de inspecție fiscală au reținut că valorile facturate nu au depășit suma de 5.000 lei, iar decontarea acestora s-a făcut în numerar, fiind emise chitanțe în acest sens.

Organele de control au stabilit că, în realitate, achizițiile înscrise în facturile analizate în speță nu au fost efectuate, constatând că cele 3 societăți nu fac dovada îndeplinirii condițiilor legale pentru efectuarea de operațiuni economice, în speță fiind create circuite economice fictive cu înregistrarea de cheltuieli și TVA, cărora contribuabilii să le aplice un tratament fiscal de deductibilitate, având ca efect final diminuarea nejustificată a unor creanțe față de bugetul statului.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt incidente dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, și cu dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991/R, și ale Ordinului MFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora:

„Art. 19 Reguli generale

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

Normele metodologice de aplicare:

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

Art. 21 Cheltuieli

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

Normele metodologice de aplicare:

„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.

Legea 82/1991/R:

„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.”

Ordinul MFP nr. 3055/2009:

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

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

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum

acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.”

Pe linie de TVA, sunt aplicabile dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

a) În ceea ce privește achizițiile înscrise în facturile având ca „furnizori” societățile CSE SRL și PTA SRL, se reține ca acestea reprezintă anvelope de diferite dimensiuni și piese auto, dar în facturi nu este trecută marca acestora (producătorul), tipul (anvelope de vară sau de iarnă), nu a fost prezentat contract cu societatea PTA SRL de la care au fost efectuate achiziții în valoare totală de X19 lei, comenzi ofertă de preț, certificate de garanție etc.

Organul de soluționare mai reține că facturile de la SC PTA SRL au valoarea sub 5.000 lei, au fost achitate cu numerar pe bază de chitanță, și că în intervalul 03.01-21.01.2014 ar fi fost emise 9 astfel de facturi și chitanțe, 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.

Totodată, se reține că societatea PTA SRL a declarat ca obiect de activitate „*Activități de consultanță pentru afaceri și management*”.

Astfel, având în vedere prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile OMEF nr. 3512/2008 și numărul mare de piese auto din materiale reciclabile (cauciucuri) care au fost înlocuite în aceeași perioadă (cauciucurile fiind date în consum în luna achiziției), se reține că societatea avea obligația de a întocmi „*Proces verbal de declarare a unor bunuri materiale*” la momentul scoaterii din uz și să predea aceste bunuri unei societăți specializate cu reciclarea lor. Societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte necesitatea efectuării acestor achiziții, mijloacele de transport cărora le-au fost repartizate piesele de schimb, cine a efectuat reparațiile, dovada predării anvelopelor uzate unei societăți de reciclare.

În speță, potrivit prevederilor OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, atunci când se constată că sunt îndeplinite condițiile 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 declarare 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 declarare 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 declassate (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 refofosibile, rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din declasarea 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 **declasarea bunurilor materiale** (exemplarul 1);

- la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de declasare, 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 declasate**;
- 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 anvelopele și piesele de schimb date în consum, contribuabilul nu a prezentat nici cu ocazia controlului și nici în susținerea contestației documentele prevăzute în OMFP 3512/2008 privind documentele financiar contabile, în baza cărora s-a propus aprovizionarea, respectiv nota justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, Proces-verbal de declasare 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 anvelope/perne de aer necesar a fi aprovizionate, precum și mijlocul de transport căruia i-au fost repartizate, destinate, cine a efectuat înlocuirea pieselor auto. În fapt, pentru aceste achiziții societatea a prezentat doar facturile de intrare și documentele de plată.

b) Referitor la achizițiile înscrise în factura având ca „furnizor” societatea GE SRL, organul de soluționare reține că în factură este înscris doar „materiale de construcții”, 100 buc. la prețul unitar de X20 lei, fără a fi menționate informații care să permită identificarea tipului de material achiziționat și nici lucrările la care ar fi putut fi utilizat. Deși susține că a efectuat reparații și izolări la clădirile din patrimoniu, petenta nu prezintă niciun document din care să reiasă necesitatea acestor reparații, clădirea la care au fost efectuate, CINE a efectuat lucrările (având în vedere faptul că nu a avut angajați calificați în domeniul construcțiilor în perioada respectiva), când s-a efectuat recepția lucrărilor, nu a prezentat bonuri de consum cu materialele utilizate, ținând cont de faptul că de la GE SRL ar fi achiziționat 100 buc. din același material, ori pentru reparații și mai ales pentru izolarea clădirilor ar fi fost necesare mai multe tipuri de materiale plăci izolatoare, plasă pentru finisare, adeziv, ciment, vopsea etc.

În plus, se reține ca societatea GE SRL a declarat ca și obiect de activitate „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși al produselor derivate”.

În conformitate cu prevederile legale antecitate, se reține că dreptul de deducere este condiționat tocmai de destinația bunurilor și serviciilor achiziționate, așa cum precizează art. 21 alin (1) și art. 145, alin. (2), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, în vederea demonstrării necesității achiziției de bunuri/servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuind să prezinte documente justificative, având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a cheltuielilor și 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.

Prin urmare, simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în beneficiul său, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Referitor la afirmația petentei potrivit careia *bunurile au fost folosite pentru service-ul parcului auto iar materialele de construcții la izolarea și repararea clădirilor proprietatea societății*, organul de soluționare reține că societatea nu prezintă niciun document în susținere, deși în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 73 alin. 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”.

Respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA nu a fost cauzată de îndeplinirea/ neîndeplinirea obligațiilor declarative de către un furnizorul din amonte, cum în mod eronat susține petenta, societatea verificata 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 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 unul dintre aspectele sesizate de către organele de control și nicidecum nu echivalează cu adăugarea unei condiții de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, care nu este prevăzută de sistemul TVA, cum susține societatea. Nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege 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.

Având în vedere dispozițiile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 mai sus-citate, rezultă că sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile/parțial deductibile stabilite prin lege. Rezultă deci că deductibilitatea cheltuielilor reprezentând achizițiile de anvelope/piese auto și de materiale de construcții, este condiționată de demonstrarea utilizării acestora în scopul realizării de operațiuni impozabile/taxabile. Ori, din documentele aflate la dosar, nu a rezultat destinația și necesitatea achizițiilor mai sus amintite; ba mai mult, în cazul achizițiilor de la GE SRL, în facturi nu se indică materialele achiziționate, nefiind prezentate bonuri de consum, necesar de materiale, deviz estimativ, comandă, cerere de ofertă, procese verbale de recepție, documente de transport al materialelor reciclabile sau alte documente clarificatoare.

Astfel, se reține că în mod legal organele de control au aplicat prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și ale art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respingând la deducere TVA în quantum de X7 lei și majorând baza impozabilă pentru impozitului pe profit cu suma de **X12 lei**, fapt ce a dus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2013 în quantum total de **X21 lei** (X13 lei x 16%), iar pentru anul 2014 a unui impozit pe profit suplimentar în quantum total de **X22 lei** (X23 lei x 16%).

Organul de soluționare a constatat că faptele prezentate anterior la punctele 1) și 2) au fost cuprinse în Procesul verbal nr. 335/02.09.2016 întocmit urmare a inspecției fiscale desfășurate la S.C. X S.R.L., iar prin adresa nr. 623/05.09.2016 a fost transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul A, Sesizarea penală care privește un prejudiciu în sumă totală de X1 lei, pentru aspecte ce ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În vederea punerii în aplicare a Deciziei nr. 326/27.03.2019 pronunțată de Curtea de Apel A, definitivă, prin adresa nr. 25888/2019, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. B a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul A, să comunice stadiul soluționării dosarului penal nr. X/P/2016 aflat în lucru la I.P.J. A-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Prin răspunsul Parchetului de pe lângă Tribunalul A înregistrat la DGRFP B sub nr. 29515/28.08.2019, se comunica faptul ca „În dosarul penal nr. X/P/2016 prin ordonanța din data de 22.05.2018 confirmată prin ordonanța procurorului din data de 25.05.2018, s-a dispus efectuarea în continuare a urmăririi penale față de suspectul CID pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005 (...) În prezent, organele de poliție efectuează acte de urmărire penală privind ridicarea de documente, necesare pentru definitivarea raportului de constatare (...).”

Având în vedere cele anterior precizate la punctele 1) și 2) și în temeiul prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“Prin decizie contestația va putea 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 societății pentru impozitul pe profit în sumă totală de X3 lei (X4 lei+ X6 lei) și pentru TVA în sumă totală de X2 lei (X5 lei+ X7 lei).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 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 S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/02.09.2016, emisă A.J.F.P. M- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/02.09.2016, pentru suma de X1 lei, din care X3 lei impozit pe profit și X2 lei TVA.

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