



DECIZIA NR. 10615/19.12.2019

privind reluarea soluționării contestației formulate de

S.C. X S.R.L, jud. SUCEAVA

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava nr. SVG-DEX X și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X din 16.01.2017 și reînregistrată sub nr. ISR_REG/X/29.11.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X din data de 29.11.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Serviciul juridic, privind reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, cu sediul în cu sediul în loc. Vatra Dornei, str. X nr.X, județul Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Suceava sub nr. X, cod unic de înregistrare X, transmițând totodată copie după Decizia nr. X/05.11.2019 pronunțată de Curtea de Apel Iași în dosarul nr. X/99/2017, definitivă, prin care s-a respins recursul formulat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava împotriva Sentinței nr. X/07.05.2019 pronunțată de Tribunalul Iași în același dosar.

În baza Referatul nr.ISR _DGR X/05.12.2019 prin care Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației, anexat în copie la dosarul contestației, a fost delegată competența de reluare a soluționării contestației formulată de **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, de la Serviciul Soluționare Contestații 2 către Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași.

Contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr. SVG-DEX X din 06.01.2017, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X/09.12.2016, pentru suma totală de **S lei** reprezentând :

-**S lei** –impozit pe profit;

-**S lei** –taxa pe valoarea adăugată.

Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la **S.C. X S.R.L, jud.Suceava**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Inspecție Fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.nr. F-SV X/09.12.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de S.C X S.R.L, relația comercială constând în cumpărări fictive de mărfuri în perioada august 2012-septembrie 2013, fiind astfel diminuată baza impozabilă privind impozitul pe profit cu suma de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Pentru baza impozabilă în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit Plângerea penală nr.SVG-AIF X din 19.12.2016, ce a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, prin poștă cu confirmare de primire din data de 08.12.2016, împotriva domnului X, CNP X, în calitate de administrator al **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, pentru suma totală de S lei ce reprezintă impozit pe profit în sumă de S lei (S lei + S lei) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei + S lei), sumă ce cuprinde și suma totală de **S lei** contestată, la care au anexat Procesele verbale de control nr. X/ 09.12.2016 și nr.X/09.12.2016.

Întrucât între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X/09.12.12.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, în temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la art. 2 din dispozitivul Deciziei nr.X din 30.03.2017, a suspendat soluționarea cauzei pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxă pe valoarea adăugată.

Prin Sentința nr.X din 07.05.2019, emisă de Tribunalul Iași, s-a dispus:

"Admite contestația formulată de SC X SRL (...) împotriva Deciziei nr.X/30.03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași privind soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere înregistrată sub nr. F-SV X/09.12.2016 (...)

Obligă organul fiscal la soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-SV X/09.12.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava.

(...)

Cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare, recurs ce se va depune la Tribunalul Iași."

Prin Decizia nr. X/2019, Ședința publică din data de 05 noiembrie 2019, Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, decide:

"Respinge ca neîntemeiat recursul declarat de Direcția Regională a Finanțelor Publice Iași, (...), în contradictoriu cu S.C X SRL (...), împotriva sentinței X/2019 a Tribunalului Iași (...).

Definitivă. "

Prin adresa nr. ISR_DGR X/18.12.2019, organul de soluționare competent a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava ca în cel mai scurt timp posibil să " *ne informați care este stadiul soluționării Plângerii Penale nr. SVG_AIF X/19.12.2016, și eventual să ne trimiteti rezoluția motivată pronunțată în rezolvarea cauzei penale.*"

Având în vedere faptul că Sentința nr. X din 07.05.2019, emisă de Tribunalul Iași, a rămas definitivă, în conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de

art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X/09.12.2016, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

- **S lei**- impozit pe profit;
- **S lei**- taxa pe valoarea adăugată .

I. S.C. X S.R.L, jud. Suceava formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X/09.12.2016, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală, motivând că:

În ceea ce privește motivele de fapt avute în vedere de inspectorii fiscali la stabilirea bazei de impozitare pentru TVA și impozit pe profit, **S.C. X S.R.L, jud. Suceava** apreciază că acestea nu pot conduce la imputarea unor obligații fiscale atât timp cât nu s-au arătat probele concrete din care să rezulte fictivitatea raporturilor juridice în care a fost implicată în mod direct petenta.

Se precizează că în ceea ce privește raportul comercial cu S.C X SRL, acesta s-a realizat în baza contractului comercial nr.x/2012, contract ce a fost prezentat și organelor de inspecție fiscală, iar la momentul derulării contractului furnizorul era plătitor de TVA așa cum rezultă din datele publicate pe site-ul Ministerului de Finanțe și nu era contribuabil inactiv.

Se precizează că la momentul achiziționării de mărfuri *"nu se eliberează documente din care să rezulte modalitatea și persoana fizică/ juridică de la care furnizorul a procurat marfa, motiv pentru care cumpărătorul nu are acces la astfel de date, cu mențiunea că o astfel de obligație nici nu există."*

În ceea ce privește motivarea organelor de inspecție fiscală că furnizorii furnizorilor ar fi persoane juridice implicate în activități fictive, **S.C. X S.R.L, jud. Suceava** precizează că nu a avut nici un raport juridic cu aceștea, *"datele acestora nefăcând parte din documentele care stau la baza achiziționării mărfurilor."*

Se precizează că în conformitate cu Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 21.06.2012 în cauzele conexe C-80/11 și C-141/11 pronunțate în soluționarea unor întrebări preliminare adresate conform legislației europene :*"Nu (s.n) este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată (...) să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de un furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară realizată de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (...) dat fiind că refuzarea dreptului de deducere este o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă dreptul menționat, revine autorității fiscale să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrare."*

Referitor la modalitatea de transport a mărfurilor, petenta consideră că simpla apreciere a organelor de inspecție fiscală precum că marfa nu putea fi transportată cu autoturismul indicat pe documente este nejustificată și *"nu poate constitui o probă din care să rezulte caracterul fictiv al operațiunii."*

Petenta precizează că în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.X/2012, a achiziționat marfă (hârtie, toner, carton, folii, cilindri refill, etc) de la S.C X S.R.L, iar facturile emise cuprind toate informațiile detaliate privind cumpărătorul, furnizorul, materialele achiziționate și modalitatea de livrare, marfa a fost recepționată conform notelor de intrare-recepție și utilizată în procesul de producție.

Se precizează că volumul de producție și activitatea efectiv prestată justifică întru totul achizițiile realizate, fără acestea petenta neputând realiza obiectul de activitate, ținând cont că societatea *"desfășoară ample activități de editare cărți și copiere, activități cu un volum foarte mare, de notorietate, având puncte de lucru în zone centrale ale orașului"*.

Societatea contestatoare învederează faptul că organele de inspecție fiscală nu au produs nicio probă cu privire la implicarea societății la circuite economice disimulate și că tranzacțiile efectuate de aceasta sunt false și fictive.

Societatea menționează că materialele achiziționate de la societățile S.C X S.R.L., S.C X S.R.L. și S.C X S.R.L, au fost efectuate în baza contractelor de vânzare-cumpărare, plățile au fost făcute prin bancă, materialele au *"fost recepționate conform NIR și consumate conform bonurilor de consum, iar produsele rezultate au fost valorificate pe baza de bonuri fiscale și facturi care se regăsesc în jurnalele de vânzări și D.300, d.394 depuse lunar la ANAF."*

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală, având în vedere datele furnizate de către Direcția Regională Suceava 1, prin Procesul verbal nr.X SV/27.08.2015, au efectuat inspecția fiscală, pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2013, pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, constatând următoarele:

-În perioada august 2012- septembrie 2013, **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, a avut relații comerciale cu S.C X S.R.L, care au constat în aprovizionări cu mărfuri (hârtie A4, tonere negre refill, capuri printare) în valoare totală de S lei din care baza impozabilă în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Se menționează că S.C X S.R.L a emis facturi fiscale în care se specifică la rubrica mijloc de transport auto, autovehiculul cu număr de înmatriculare X marca X care aparține dlui X, mijloc de transport ce nu avea posibilitatea tehnică de a efectua transportul efectiv de mărfuri, mărfuri care depășeau greutatea maximă admisă.

Din analiza declarațiilor 394 depuse de către furnizorul mărfurilor S.C X S.R.L, organele de inspecție fiscală precizează că aprovizionările de mărfuri s-au făcut de la:

- S.C X S.R.L-societate comercială ce a făcut parte dintr-un circuit creat în mod artificial, fără a avea activitate economică reală și care a funcționat doar ca emitent de documente justificative pentru operațiuni nereale;

-S.C X S.R.L–societate de tip fantomă, interpusă în mod artificial în circuitul comercial și emitentă de facturi nereale;

-S.C X S.R.L-societate de tip "missing trader", fantomă, emitentă doar de documente justificative fără acoperire reală;

-S.C X S.R.L.-societate care nu a avut activitate economică reală fiind doar angrenată artificial în circuitul comercial și care a emis doar documente nereale;

-S.C X S.R.L-societate care nu a avut personal angajat și nu putea desfășura activități comerciale.

Organele de inspecție fiscală precizează că operațiunile derulate de către **S.C. X S.R.L, jud. Suceava** cu S.C X S.R.L. sunt *"nereale, create pentru a disimula realitatea și a aduce avantaje materiale S.C. X S.R.L prin neplata sau diminuarea sumelor cuvenite legal bugetului consolidat al statului, respectiv a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată"*.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite C-439/04 și C-440/04 (Axel KITTEL CONTRA

Belgiei și Recolta Recycling contra Belgiei precum și prevederile Deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-255/02 (Halifax/others contra Marii Britanii), în sensul că legislația comunitară se opune dreptului contribuabilului de a deduce TVA achitată în amonte dacă operațiunile pe care se întemeiază acest drept sunt aferente unei practici abuzive.

Organele de inspecție fiscală precizează că prin înregistrarea în evidența contabilă a facturilor fiscale emise de S.C X S.R.L, relația comercială constând în cumpărări fictive de mărfuri în perioada august 2012-septembrie 2013, **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, a diminuat baza impozabilă privind impozitul pe profit cu suma de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Pentru baza impozabilă în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Invocând prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și lit.r), art.145 alin.(1), art.156 alin.(1) lit.a), art.156 alin.(2) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(2) din Legea nr. 82/1991-Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont de constatările consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV X/09.12.2016, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, obligații fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând :

-**S lei** –impozit pe profit;

-**S lei** –taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit Plângerea penală nr.SVG-AIF X din 19.12.2016, ce a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, prin poștă cu confirmare de primire din data de 08.12.2016, împotriva domnului X, CNP X, în calitate de administrator al **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, pentru suma de S lei (S lei + **S lei**) ce reprezintă impozit pe profit și suma de S lei (S lei + **S lei**) ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată la care au anexat Procesele verbale de control nr. X/ 09.12.2016 și nr.X/09.12.2016.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. X S.R.L, jud. Suceava, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L, jud. Suceava are ca obiect de activitate "*Activități de editare a cărților*" cod CAEN 5811, capital social X lei și codul de înregistrare fiscală RO X, iar în perioada verificată a avut ca asociat și administrator pe domnul X.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând :

-**S lei** –impozit pe profit;

-**S lei** –taxa pe valoarea adăugată.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și cheltuielilor în sumă de S lei privind mărfurile achiziționate de la S.C X S.R.L, pentru care au stabilit un impozit pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente fiscale corect întocmite și care să justifice

cantitățile înscrise în facturile de achiziție, avize de însoțire a mărfurilor, note de intrare-recepție, documente de transport, fișe de magazie, etc prin intermediul cărora să se poată asigura trasabilitatea mărfurilor achiziționate de la S.C X S.R.L iar din probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat, în urma inspecției fiscale efectuate, că în perioada august 2012- septembrie 2013, **S.C. X S.R.L, jud. Suceava** a avut relații comerciale cu S.C X S.R.L, care au constat în aprovizionări cu mărfuri (hârtie A4, tonere negre refile, capuri printare) în valoare totală de S lei din care baza impozabilă în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Se menționează că S.C X S.R.L a emis facturi fiscale în care se specifică la rubrica mijloc de transport auto, autovehiculul cu număr de înmatriculare IS X marca X care aparține dlui X, mijloc de transport ce nu avea posibilitatea tehnică de a efectua transportul efectiv de mărfuri, mărfuri care depășeau greutatea maximă admisă.

Din analiza declarațiilor 394 depuse de către furnizorul mărfurilor S.C X S.R.L, organele de inspecție fiscală precizează că aprovizionările de mărfuri s-au făcut de la:

- S.C X S.R.L-societate comercială ce a făcut parte dintr-un circuit creat în mod artificial, fără a avea activitate economică reală și care a funcționat doar ca emitent de documente justificative pentru operațiuni nereale;

-S.C X S.R.L–societate de tip fantomă, interpusă în mod artificial în circuitul comercial și emitentă de facturi nereale;

-S.C X S.R.L-societate de tip "missing trader", fantomă, emitentă doar de documente justificative fără acoperire reală;

-S.C X S.R.L.-societate care nu a avut activitate economică reală fiind doar angrenată artificial în circuitul comercial și care a emis doar documente nereale;

-S.C X S.R.L-societate care nu a avut personal angajat și nu putea desfășura activități comerciale.

Organele de inspecție fiscală precizează că operațiunile derulate de către **S.C. X S.R.L, jud. Suceava** cu S.C X S.R.L. sunt "*nereale, create pentru a disimula realitatea și a aduce avantaje materiale S.C. X S.R.L prin neplata sau diminuarea sumelor cuvenite legal bugetului consolidat al statului, respectiv a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată*".

Organele de inspecție fiscală precizează că prin înregistrarea în evidența contabilă a facturilor fiscale emise de S.C X S.R.L, relația comercială constând în cumpărări fictive de mărfuri în perioada august 2012-septembrie 2013, **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, a diminuat baza impozabilă privind impozitul pe profit cu suma de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Pentru baza impozabilă în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

S.C. X S.R.L, jud. Suceava precizează că în ceea ce privește raportul comercial cu S.C X SRL, acesta s-a realizat în baza contractului comercial nr.X/2012, contract ce a fost prezentat și organelor de inspecție fiscală, iar la momentul derulării contractului furnizorul era plătitor de TVA așa cum rezultă din datele publicate pe site-ul Ministerului de Finanțe și nu era contribuabil inactiv.

Societatea menționează că materialele achiziționate au fost efectuate în baza contractelor de vânzare-cumpărare, plățile au fost făcute prin bancă, materialele au "*fost recepționate conform NIR și consumate conform bonurilor de consum, iar produsele rezultate au fost valorificate pe baza de bonuri fiscale și facturi care se regăsesc în jurnalele de vânzări și D.300, D.394 depuse lunar la ANAF.*"

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

◀ **art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

◀ **art. 6** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

și **pct. 4** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 11 din Codul fiscal, care precizează:

“Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților

4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

◀ **art. 6, art. 7, art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(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. În exercițarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu

situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

“ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

[...]

(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.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

“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;”.

Conform acestor prevederi legale, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

O tranzacție fără scop economic reprezintă orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

La stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.17, art.19 alin.(1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, care precizează:

”Art. 17

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

"Art. 19

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

"ART. 21 Cheltuieli

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

[...]

coroborat cu pct.12 și pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

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

[...]

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

Din prevederile legale de mai sus, se reține că, 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, asupra profitului impozabil fiind aplicată cota de impozit pe profit de 16%.

Astfel 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.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art.6 precizează:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază

documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în speță prevederile referitoare la sfera de aplicare și condițiile de exercitarea a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”,

iar potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

“(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;”,

coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, (...)”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achiziționării ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

Din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili. 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, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Referitor la acordarea deductibilității cheltuielilor, menționăm că din punct de vedere fiscal, nu este suficient prezentarea facturilor de achiziție de bunuri și servicii emise de diverși furnizori (aspect de formă), ci trebuie demonstrată realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi (aspect de fond).

De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabili.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatei și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ **S.C. X S.R.L., jud. Suceava**, contribuabil mijlociu, are ca obiect de activitate "*Activități de editare a cărților*" cod CAEN 5811;

◀ În baza Contractului de vânzare-cumpărare nr.X din 01.08.2012, **S.C. X S.R.L., jud. Suceava**, a achiziționat de la S.C X S.R.L, jud. Iași, CUI X, și a înregistrat în evidența contabilă, conform facturilor și "*Fișei de cont 401.00472 X SRL*", anexate în copie la dosarul cauzei, în perioada august 2012-septembrie 2013, consumabile (hârtie, toner, piese de schimb, copiatoare), în valoare totală de S lei, din care baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de **S lei**.

Se reține că în Contractului de vânzare-cumpărare nr.X din 01.08.2012, încheiat între S.C X S.R.L., CUI X, în calitate de furnizor și **S.C. X S.R.L., jud. Suceava**, în calitate de beneficiar, la punctul 3. "*Termenii contractului*" se precizează: "*Livrarea comenzii de către FURNIZOR se va realiza în termenul stabilit de comun acord la data când se va efectua comanda de către BENEFICIAR*".

◀ În Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV X /09.12.2016 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-SV X din 21.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată, organele de inspecție fiscală, la pag 4/9 precizează că, având în vedere datele furnizate de către Direcția Regională Suceava 1 prin Procesul verbal nr.XSV/27.08.2015, au efectuat inspecția fiscală pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2013 pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, constatând că în perioada august 2012- septembrie 2013, **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**, a avut relații comerciale cu S.C X S.R.L. care au constat în aprovizionări cu mărfuri fictive (hârtie A4, tonere negre refill, capuri printare) în valoare totală de S lei, din care baza impozabilă în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Pentru baza impozabilă în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

◀ Din Procesul-verbal nr. ADAF/X/23.11.2015 întocmit de inspectorii din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală, anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că în urma verificărilor efectuate au constatat că:

"X, în calitate de administrator al societății X S.R.L, a evidențiat, în documentele financiar-contabile ale persoanei juridice, achiziții fictive de bunuri (hârtie, tonnere, capete de printare etc), după cum urmează:

- achiziții de **S lei** (exclusiv TVA) de la furnizorul X SRL;

- (...)

Furnizorii scriptici au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip fantomă sau missing trader, în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare livrărilor/prestărilor ulterioare, nu dețin mijloace fixe, obiecte de inventar sau stocuri de mărfuri, nu funcționează la sediile declarate, nu figurează cu personal salariat, iar reprezentanții legali și convenționali nu colaborează la stabilirea stării de fapt fiscale.

Concomitent, persoanele implicate au operaționalizat circuite financiar-bancare, prin care au urmărit disimularea provenienței sumelor de bani obținute din faptele menționate anterior.

Astfel, reprezentanții contribuabililor (...) și X SRL, au efectuat plăți în conturile bancare ale firmelor de tip fantomă, sumele fiind ulterior retrase, în numerar, de către persoanele cu drept de semnătură, respectiv:

- (...)

- din contul bancar având codul IBAN X, deschis la RAIFFEISEN BANK SA și aparținând societății X SRL, persoana fizică X a efectuat retrageri în cuantum total de S lei.

- (...)

Concomitent, X și (...) au reintegrat în circuitul financiar-bancar, prin creditarea conturilor societăților X SRL, respectiv (...), cu sume de numerar, după cum urmează:

- X a depus, în conturile bancare ale societății X SRL, suma totală de S lei, în perioada ianuarie 2012-decembrie 2014;

- (..)

V-CONCLUZII

Aspectele prezentate anterior determină suspiciunea rezonabilă că societățile (...) și X SRL, prin reprezentanții lor statutari și convenționali, s-au sustras de la îndeplinirea obligațiilor fiscale prin evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale și au dobândit, deținut sau folosit bunuri, cunoscând că acestea provin din săvârșirea de infracțiuni.

Persoanele juridice menționate au înregistrat achiziții fictive de pe piața internă, în scopul obținerii de deduceri fiscale ilegale. În paralel, prin intermediul conturilor bancare, au fost operaționalizate circuite financiare simulate, urmărindu-se crearea unei aparențe de realitate și legalitate a tranzacțiilor, precum și dobândirea sumelor de bani rezultate din comiterea faptelor."

◀**S.C. X S.R.L, jud. Suceava** a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X/09.12.2016, cu privire la suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, contestație ce a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr. SVG-DEX X.

◀Prin Decizia nr.X din 30.03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, întrucât între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X /09.12.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a

depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, în temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a suspendat soluționarea cauzei pentru, suma totală de **S lei** reprezentând:

-**S lei**- taxa pe valoarea adăugată;

-**S lei**- impozit pe profit.

◀Prin Sentința nr.X din 07.05.2019, emisă de Tribunalul Iași, s-a dispus:

"Admite contestația formulată de SC X SRL (...) împotriva Deciziei nr. X/30.03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași privind soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere înregistrată sub nr. F-SV X/09.12.2016 (...)

Obligă organul fiscal la soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-SV X/09.12.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava.

(...)

Cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare, recurs ce se va depune la Tribunalul Iași."

◀Prin Decizia nr. X/2019, Ședința publică din data de 05 noiembrie 2019, Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, decide:

"Respinge ca neîntemeiat recursul declarat de Direcția Regională a Finanțelor Publice Iași, (...), în contradictoriu cu S.C X SRL (...), împotriva sentinței X/2019 a Tribunalului Iași (...).

Definitivă. "

Se reține că, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor privind materialele (hârtie, toner, piese de schimb, copiatoare) în valoare totală de de S lei și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei**, aferente perioadei august 2012-septembrie 2013, "*achiziții fictive*" efectuate de la S.C X SRL.

Potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(3)-(4) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

În efectuarea demersurilor necesare pentru stabilirea realității și legalității tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au procedat la studierea informațiilor despre comportamentul fiscal al furnizorilor, obținute din bazele de date informatizate existente la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și la studierea informațiilor comunicate de alte structuri teritoriale ale A.N.A.F -Direcția Generală Antifraudă Fiscală.

Se reține că organele de inspecție fiscală, analizând declarațiile 394 depuse de către furnizorul mărfurilor, respectiv de S.C X S.R.L, au constatat că aprovizionările de mărfuri s-au făcut de la:

- S.C X S.R.L-societate comercială ce a făcut parte dintr-un circuit creat în mod artificial, fără a avea activitate economică reală și care a funcționat doar ca emitent de documente justificative pentru operațiuni nereale;

-S.C X SR.L–societate de tip fantomă, interpusă în mod artificial în circuitul comercial și emitentă de facturi nereale;

-S.C X S.R.L-societate de tip "missing trader", fantomă, emitentă doar de documente justificative fără acoperire reală;

-S.C X S.R.L.-societate care nu a avut activitate economică reală fiind doar angrenată artificial în circuitul comercial și care a emis doar documente nereale;

-S.C X S.R.L.-societate care nu a avut personal angajat și nu putea desfășura activități comerciale

Se reține că inspectorii din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală în Procesul-verbal nr. ADAF/X/23.11.2015 au precizat că "X, în calitate de administrator al societății X S.R.L, a evidențiat, în documentele financiar-contabile ale persoanei juridice, achiziții fictive de bunuri (hârtie, tonnere, capetede printare etc)" de la S.C X SRL, furnizor cu "un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip fantomă sau missing trader, în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare livrărilor/prestărilor ulterioare, nu dețin mijloace fixe, obiecte de inventar sau stocuri de mărfuri, nu funcționează la sediile declarate, nu figurează cu personal salariat, iar reprezentanții legali și convenționali nu colaborează la stabilirea stării de fapt fiscale".

Totodată inspectorii din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală au constatat că "prin intermediul conturilor bancare, au fost operaționalizate circuite financiare simulate, urmărindu-se crearea unei aparențe de realitate și legalitate a tranzacțiilor, precum și dobândirea sumelor de bani rezultate din comiterea faptelor."

Se reține că inspectorii din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală precizează la pag. 6/19 din Procesul-verbal nr. ADAF/X/23.11.2015 că: "X, în calitate de administrator al societății X SRL, a formulat olograf o notă explicativă, însă nu a putut oferi informații concludente, de natură a susține realitatea și legalitatea operațiunilor economice investigate. Astfel, prin nota explicativă, fiind întrebat cu privire la datele de identificare ale reprezentanților legali și/sau convenționali, care au acționat în numele furnizorilor X SRL, (...), acesta a răspuns <X,(...)> fără a mai furniza alte informații necesare identificării lor. De asemenea, fiind chestionat cu privire la identificarea persoanelor responsabile cu transportul bunurilor achiziționate, precum și a autovehiculelor utilizate, acesta nu a putut oferi informații complete, menționând doar <X, având numărul de înmatriculare X>".

Se reține că pe toate facturile emise de S.C X Grup SRL, anexate în copie la dosarul cauzei, aferente anului 2013, la rubrica delegat este trecut numele "X" și mijlocul de transport Auto X, iar pe cele aferente anului 2012 la rubrica delegat este trecut numele "X" și mijlocul de transport Auto " X" , modificat cu pixul în "X."

Se reține că organele de inspecție fiscală precizează că autovehiculul cu număr de înmatriculare X marca X aparține dlui X, iar acest mijloc de transport "nu avea posibilitatea tehnică de a efectua transportul efectiv de mărfuri, mărfuri care depășeau greutatea maximă admisă", fiind atașat la dosarul cauzei o copie a pozei cu autovehiculul cu număr de înmatriculare X.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Pe cale de consecință, este logic ca documentele emise de S.C X SRL să-și piardă caracterul de "justificativ" în sensul art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991R, în condițiile în care una din părți figurează (fictiv) ca participantă la respectivele tranzacții și **nu a putut demonstra proveniența bunurilor tranzacționate.**

Deși prin contestație petenta susține că a înregistrat corect documentele prezentate pentru achiziția de bunuri și emise sub antetul furnizorului S.C X S.R.L respectiv că acestea îndeplinesc prevederile legale referitoare la modul de completare a facturilor, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă **că nu s-a putut determina proveniența bunurilor de la contribuabilul înscris în facturi**, astfel că acestea nu pot îndeplini calitatea de documente justificative.

Organul de soluționare reține că facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către contestatoare au fost emise de S.C X S.R.L care la rândul său a achiziționat mărfurile de la societăți comerciale care au avut un comportament fiscal

inadecvat, astfel că aceste facturi nu se pot constitui în documente justificative care să dovedească proveniența legală a bunurilor înregistrate de **S.C. X S.R.L, jud. Suceava**.

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Conform prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Legiuitorul nu limitează în niciun fel reîncadrarea care poate fi făcută de către autoritățile fiscale, nici asupra părților care participă la tranzacție și nici asupra metodei sau formei prin care se face această reîncadrare, singura condiție fiind aceea de a reflecta **conținutul economic** al tranzacției.

În cauză, organul de inspecție fiscală a reconsiderat în mod legal tranzacțiile derulate de societatea contestatoare cu societatea furnizoare, deoarece în urma demersurilor întreprinse nu s-a putut verifica sursa de proveniență a livrărilor efectuate care să ateste realitatea achizițiilor consemnate în facturile fiscale emise de furnizori.

Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, organul de soluționare reține faptul că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea contestatoare deoarece nu se poate verifica sursa de proveniență a livrărilor efectuate care să ateste realitatea achizițiilor consemnate în facturile fiscale emise pe numele societății furnizoare, care nu deține mijloace fixe, obiecte de inventar sau stocuri de mărfuri, nu funcționează la sediile declarate, nu figurează cu personal salariat.

Astfel, facturile de la acest furnizor nu pot reprezenta documente justificative în înțelesul Legii contabilității nr.82/1991, republicată, pentru înregistrarea în contabilitatea cumpărătorului, întrucât nu s-a dovedit proveniența legală a bunurilor achiziționate, câtă vreme nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, care să poarte răspunderea cu privire la livrarea bunurilor și emiterea respectivelor documente pentru ca societatea contestatoare să poată beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor.

În această situație, se reține și faptul că societatea nu își poate exercita dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei și a TVA aferentă în sumă de **S lei**, pentru perioada august 2012-septembrie 2013, prevăzut la art 21 și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile legale privind faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la furnizorii de bunuri la data livrării, în conformitate cu dispozițiile art.134 din același act normativ.

În analiza mecanismului de deducere a TVA aferentă achizițiilor, este esențial să se parcurgă primul pas, în sensul că dacă se ajunge la concluzia că taxa dedusă de persoana impozabilă care a realizat achiziția a fost aplicată pentru o operațiune pentru care furnizorul nu a aplicat corect taxa pe valoarea adăugată, atunci acea taxă **nu este deductibilă**, fără să mai fie necesar să se analizeze următorii pași, respectiv următoarele condiții de deducere a taxei prevăzute la legislația în materie de TVA.

Simpla înregistrare în contabilitate a facturilor de aprovizionare și a cheltuielilor înscrise în documente, nu este suficientă pentru ca societatea să aibă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă și pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul rezultatului fiscal, atâta timp cât nu se dovedește realitatea și legalitatea achizițiilor efectuate.

În subsidiar, sub aspectul aplicării stării de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea **S.C. X S.R.L, jud.Suceava**, în derularea unor practici inadecvate, respectiv evidențierea unor achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului, de natură a-i procura avantaje fiscale, prin diminuarea TVA de plată și a impozitului de profit.

Contestatoarea nu se poate prevala de faptul că legea nu instituie în sarcina sa obligații distincte cu privire la efectuarea de verificări pe circuitul economic, întrucât răspunderea pentru corecta utilizare a acestor documente justificative este evident solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la **art.6 alin.(2)** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "*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.*"

Această răspundere incumbă cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu starea juridică și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu justificarea provenienței bunurilor achiziționate, pentru a le înregistra corespunzător în contabilitate.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră: „(...) **pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond** (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), **cât și de formă** (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 din Codul de procedură fiscală, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare”.

Totodată, din jurisprudenta comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În acest sens, sunt relevante Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite **C-439/04** și **C-440/04** (Axel Kittel contra Belgiei și Recolta Recycling SPRL contra Belgiei), potrivit căroră, dacă administrația fiscală stabilește, pe baza unor factori obiectivi, că achiziția este efectuată de un contribuabil care cunoștea sau avea posibilitatea să cunoască că participă la o operațiune de fraudare a TVA, atunci acest contribuabil este considerat ca participant la fraudă, indiferent dacă obține sau nu un beneficiu din revânzarea bunurilor.

De asemenea, prezintă relevanță și prevederile Deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza **C-255/02** (Halifax&others contra Marii Britanii), în sensul că legislația comunitară se opune dreptului contribuabilului de a deduce TVA achitată în amonte, dacă operațiunile pe care se întemeiază acest drept sunt aferente unei practici considerate abuzive.

Constatarea existenței unei astfel de practici presupune că operațiunile în cauză urmăresc obținerea unui avantaj fiscal în contradicție cu legislația comunitară în materie. Curtea a statuat că trebuie să rezulte din elemente obiective că operațiunile în cauză au ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal.

S-a reținut că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și va fi restabilită situația *normală* care ar fi existat în absența acestui artificiu.

După ce existența unei practici abuzive a fost constatată, operațiunile economice în cauză trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația anterioară derulării tranzacțiilor aferente practicii abuzive.

Conform prevederilor art.203 din Directiva **2006/112/CE** a Consiliului Uniunii Europene din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, *TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură*, iar potrivit Deciziilor Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în Cauzele **C-642 /11** (Stroy Trans EOOD contra Bulgariei) și **C-643/11** (LVK – 56 EOOD contra Bulgariei), *TVA menționată pe o factură de către o persoană este datorată de aceasta independent de existența efectivă a unei operațiuni impozabile și nu se poate deduce, din simplul fapt că administrația fiscală nu a corectat într-o decizie de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA declarată de acesta, că respectiva administrație a recunoscut că factura menționată corespundea unei operațiuni impozabile efective.*

Potrivit jurisprudenței constante a Curții Europene de Justiție, statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare și lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri care este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se au în vedere și considerentele reținute prin Decizia **nr.272/2013** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, conform căreia **operațiunea fictivă** constă în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, printre altele, în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

În același sens, prin Decizia nr.5679/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că, *potrivit art.146 alin.(1) lit.a) Cod fiscal, dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă ca plătitoare de TVA., iar în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt **considerate fără documente legale de proveniență**".*

Atunci când se face dovada unei practici abuzive, Directiva a Șasea interzice exercitarea dreptului de deducere pentru TVA plătită în amonte "input tax" și permite autorităților fiscale să procedeze la reevaluarea respectivelor tranzacții, în scopul determinării stării de fapt reale, în raport de care să fie aplicate dispozițiile comunitare în materie de TVA sau legislația națională care a transpus aceste dispoziții.

Astfel, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor cu mărfurile achiziționate, nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat în cauză.

Față de alegația contestatoarei privind incidența Hotărârii CJUE din 21.06.2012 în cauzele conexe C-80/11 și C 141/11, precum că **"NU este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de această directivă menționată (...) să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că**

operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară realizată de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-UL (...) dat fiind că refuzarea dreptului de deducere este o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă dreptul menționat, revine autorității fiscale să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fii trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă desăvârșită de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrare" aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că administratorul societății avea obligația de a se informa în legătură cu starea juridică și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu justificarea provenienței bunurilor achiziționate, pentru a le înregistra corespunzător în contabilitate

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ Soluționarea contestației

(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.

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Astfel, ținând cont de principiul de drept “*actori incumbit probatio*”, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, se reține că simpla susținere a unității, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Față de prevederile legale mai sus enunțate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar susținerile acesteia nu sunt de natură să modifice situația constatată de organele de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală a stabilit în mod legal suma suplimentară de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, fapt pentru care contestația urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată, în conformitate cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** din

Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. X1/2015, potrivit cărora *contestația poate fi respinsă ca 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.*

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. X1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Suceava** împotriva Deciziei de impunere nr.F-SV X din 09.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X/09.12.2016, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxă pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL,