

DECIZIE 476/ 2021
privind soluționarea contestației formulate de
XXX – în insolvență, din XX,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. X/08.01.2015
și
la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX sub
nr.X/07.04.2021

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX, prin adresa nr. XX/30.12.2014, cu privire la contestația formulată de **XXX – în insolvență**, având sediul social în XX, str. X nr....., județul XX și domiciliul procesual ales în str.XX nr..... ap....., XX, cod unic de înregistrare RO, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. XX împotriva Deciziei de impunere nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX.

Societatea a contestat suma totală de lei, reprezentând:

- impozit pe profit lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- taxă pe valoarea adăugată lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugatălei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei

Prin Decizia nr.YY/24.07.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus:

„1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC XXX – în insolvență împotriva Deciziei de impunere nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, pentru suma de lei reprezentând:

- impozit pe profit lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- taxă pe valoarea adăugată lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei

pe valoarea adăugată lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC XXX – în insolvență împotriva Deciziei de impunere nr., pentru suma de lei, reprezentând:

- impozit pe profit lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- taxă pe valoarea adăugată lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei"

Cu Adresa nr, XX/23.03.2021, A.J.F.P. XX i-a comunicat Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscală Sentința Civilă nr. XX/11.04.2018 pronunțată de Curtea de Apel XX, cat și Decizia Civilă nr. X/16.02.2021 pronunțată de I.C.C.J., ambele in dosarul nr. XX.

Prin Decizia civilă nr.XX16.02.2021 a fost admis recursul recurentei XXX si s-a dispus obligarea Agenției Nationale de Administrare Fiscală la soluționarea pe fond a contestației administrative a cărei suspendare fusese dispusă pana la soluționarea laturii penale.

Cu Adresa nr.XX/01.04.2021, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscală a transmis, in conformitate cu art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 14.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, spre competență soluționare, contestația formulată de XXX împotriva Deciziei de impunere nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX.

Avand în vedere Sentința Civilă nr.XX/11.04.2018 pronunțată de Curtea de Apel XX, cât și Decizia Civilă nr.XX16.02.2021 pronunțată de I.C.C.J., ambele pronunțate în dosarul nr. XX, și Adresa nr. XX/01.04.2021 transmisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul

Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanșelor Publice XX, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să soluționeze contestația formulată de XXX cu privire la **suma de lei reprezentând:**

- impozit pe profit lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- taxă pe valoarea adăugată lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanșelor Publice XX, XXX – în insolvență a solicitat anularea deciziei de impunere menționată, prin care au fost stabilite debite suplimentare aferente perioadei verificate, respectiv 01.10.2008 – 30.09.2013, având în vedere faptul că societatea a fost verificată până la data de 30.06.2009.

A1. În ceea ce privește impozitul pe profit până la data de 30.06.2009

a) Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, pentru anul 2009 profit impozabil în sumă de lei. În realitate, această sumă este aferentă perioadei octombrie 2008 – septembrie 2009. Deoarece societatea a fost verificată pentru perioada octombrie 2008 – iunie 2009, fiind întocmit un act administrativ – fiscal, aceasta consideră că sumele suplimentare reprezentând profit impozabil aferente acestei perioade au fost stabilite în mod eronat, astfel:

- pentru perioada octombrie–decembrie 2008, suma de lei;
- pentru perioada ianuarie – iunie 2009, suma de lei.

În consecință, impozitul pe profit stabilit nelegal în sarcina societății este în sumă de lei, rezultat ca urmare a aplicării cotei de 16% asupra sumelor mai sus menționate.

b) Urmare unui incendiu, arhiva societății pentru perioada până la 30.09.2009 a ars. Societatea a reușit refacerea parțială a evidenței contabile, prezentând organelor de inspecție fiscală jurnale de cumpărări, întocmite pe baza facturilor reconstituite și evidențiate în contabilitate. Deoarece a reușit refacerea documentelor distruse, societatea apreciază că beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de lei. În consecință, diferența

de profit impozabil aferent perioadei iulie – decembrie 2009 este în sumă de lei, impozitul pe profit aferent fiind de 296.193 lei.

În consecință, societate solicită admiterea contestației, recunoașterea deductibilității cheltuielilor în sumă de lei și anularea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei

A.2 În ceea ce privește achizițiile efectuate de la SC YY S.R.L., SC MM S.R.L., SC BC S.R.L., SC MB S.R.L., SC A S.R.L., SC AN S.R.L. și SC RS S.R.L., organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu ar fi deductibile la calculul impozitului pe profit. Societatea afirmă, însă, că achizițiile de mărfuri, materii prime și servicii au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile. Mai mult, contestatara menționează faptul că aceste achiziții au condus la înregistrarea de profit, fapt necontestat nici de echipa de control.

În consecință, societatea susține că nu a încălcat prevederile art 21 alin.4 lit.f și lit.m din Codul fiscal, achizițiile fiind reale și conducând la realizarea de operațiuni impozabile și la obținerea de venituri. Mai mult, plata contravalorii achizițiilor s-a făcut prin intermediul instituțiilor bancare, tocmai pentru a evita orice alte speculații ulterioare.

De asemenea, societatea nu poate fi făcută responsabilă pentru comportamentul fiscal al partenerilor de afaceri, instituția răspunderii solidare aplicându-se doar în cazul taxei pe valoarea adăugată, nu și al impozitului pe profit.

B.1 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de lei aferent achizițiilor de mărfuri, materii prime și servicii de la SC S.R.L., SC S.R.L., SC S.R.L., SC S.R.L., SC S.R.L., SC S.R.L. și SC S.R.L..

Aferent facturilor emise de aceste societăți, în valoare totală de, a fost stabilit un prejudiciu de către DIICOT – Biroul Teritorial YY reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile efectuate, neacordând drept de deducere, în temeiul art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal, pentru suma de lei. De asemenea, pentru restul operațiunilor pentru care societatea nu a prezentat documente, organele de inspecție fiscală au făcut diferența între taxa pe valoarea adăugată deductibilă declarată de societate și cea pentru care au fost prezentate documente justificative, stabilind o obligație suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, fără a ține cont de faptul că XXX a reconstituit în totalitate documentele, motiv pentru care ar fi avut drept de deducere pentru această sumă.

În susținerea contestației, societatea precizează că toate achizițiile au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale societății, fiind achitate, iar facturile de vânzări au fost înregistrate ca venituri, pentru acestea fiind colectată taxă pe valoarea adăugată. De asemenea, XXX menționează că a dovedit îndeplinirea tuturor cerințelor prevăzute de art.145 alin.2 din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.146 alin.1 lit.a din același act normativ.

Mai mult, societatea consideră neîntemeiate concluziile organelor de control deoarece a făcut dovada faptului că deține facturi în original, ce conțin toate informațiile prevăzute de art.155, iar pentru dovedirea realității operațiunilor a prezentat note de recepție, bonuri de consum, rapoarte de producție etc.

Contestatarea invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, susținând că aceasta nu prevede obligativitatea persoanei impozabile care își exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de a verifica faptul că emitentul facturilor prin care au fost efectuate achiziții de materii prime sau servicii are calitatea de persoană impozabilă. De asemenea, XXX consideră că era obligația organelor de inspecție fiscală, ca în baza unor elemente obiective, să facă dovada că a săvârșit o fraudă sau că avea cunoștință de implicarea furnizorilor în fraude fiscale. În consecință, societatea nu poate fi ținută răspunzătoare pentru „acțiunile sau inacțiunile” partenerilor comerciali, mai ales că a acționat cu bună – credință și a făcut dovada achitării taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește operațiunile taxabile realizate de societate, constând în vânzarea mărfurilor achiziționate sau a produselor realizate, societatea precizează că acestea au fost efectuate cu respectarea obligațiilor legale aplicabile în materie de taxă pe valoarea adăugată, având în vedere argumentele prezentate în cadrul secțiunii A.2.

În consecință, având în vedere argumentele prezentate, societatea solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere, respectiv recunoașterea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în cuantum de aferente obligațiilor suplimentare de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, XXX consideră că, în măsura în care îi sunt acceptate argumentele invocate în contestație, aceste obligații devin nule de drept.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr., încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr., au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată a fost 01.07.2009 – 30.09.2013. La efectuarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și aspecte constatate de Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial XX, care au stabilit faptul că XXX, alături de alte societăți comerciale, ar fi participat la săvârșirea unor fapte de natură penală constând în evaziune fiscală.

Organele de inspecție fiscală au analizat realitatea și legalitatea achizițiilor de bunuri efectuate de XXX de la S.R.L., XX S.R.L., A XX S.R.L. și XX S.R.L., societăți pentru care organele de cercetare penală, conform Rechizitoriului încheiat în data de 25.03.2013, au constatat că fac parte din categoria firmelor furnizoare de facturi, care reflectă operațiuni fictive. Astfel, XXX a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la furnizorii mai înainte menționați, valoarea totală a acestor achiziții fiind de lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că deși facturile înregistrate în evidența contabilă îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de art. 155 din Codul fiscal, nu au la bază operațiuni reale întrucât condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită, neputându-se confirma prin nicio metodă realitatea tranzacțiilor. Drept consecință, prin Rechizitoriul Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial XX, a fost stabilit un prejudiciu constând în impozit pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile, cu consecința măririi profitului impozabil cu suma de lei.

În ceea ce privește modul de determinare a profitului impozabil aferent perioadei 01.07 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe, astfel:

a. societatea a refăcut parțial evidența contabilă distrusă urmare unui incendiu. De asemenea, la stabilirea profitului impozabil societatea a considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile sumele înscrise în documentele care nu au fost reconstituite, în cuantum de lei. Mai mult, prin nota explicativă, societatea precizează că, deși a considerat o serie de cheltuieli ca fiind nedeductibile, nu a corectat declarația de impozit pe profit aferentă anului 2009 și nici evidența contabilă, în ceea ce privește implicațiile fiscale asupra profitului impozabil. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de lei, conform prevederilor art.21 alin.4

lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b. în ceea ce privește trim.IV 2009, societatea a evidențiat în contabilitate, în baza facturii nr..... emisă de YY S.R.L., cheltuieli cu materii prime în sumă de lei. Deoarece din Rechizitoriul Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Crimă Organizată și Terorism – Biroul Teritorial XX, întocmit în Dosarul, aflat pe rolul acestei instituții, rezultă că documentul nu reflectă o operațiune reală, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de lei nu reprezintă o cheltuială deductibilă.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în cuantum de lei, motiv pentru care au procedat la recalcularea profitului impozabil. Având în vedere și situația de fapt înregistrată de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea, pentru anul 2009, datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

În ceea ce privește modul de determinare a profitului impozabil aferent perioadei 01.01 – 30.09.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de lei, pentru achiziții de la furnizorul MM S.R.L., operațiuni pentru care există indicii temeinice că nu sunt reale și pentru care nu există documente justificative. În consecință, aferent perioadei a fost stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

Aferent trimestrului IV 2010, societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli cu materiile prime în sumă de lei, în baza facturii nr..... emisă de YY S.R.L.. Din rechizitoriul întocmit de organele de cercetare penală rezultă că factura emisă de furnizor este fictivă, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice ca factura emisă să nu aibă la bază o operațiune reală întrucât nu a fost realizată condiția de fond privind caracterul real al transferului dreptului de proprietate.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de lei.

În ceea ce privește semestrul al II-lea 2010, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de lei reprezentând achiziții de laS.R.L.. Organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice ca factura emisă să nu aibă la bază o operațiune reală, astfel că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli.

În consecință, având în vedere aspectele de mai înainte, organele de inspecție fiscală, ținând cont și de situația fiscală a societății, au stabilit

pentru trimestrul al IV-lea 2010 impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei.

Referitor la modul de calcul al profitului impozabil pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe, astfel:

a) societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli cu materii prime, mărfuri și prestări servicii, în baza unor facturi emise de SC S.R.L., SCS.R.L. și SC S.R.L.. Organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice ca facturile emise de societățile mai înainte menționate nu au la bază operațiuni reale întrucât condiția privind transferul dreptului de proprietate nu a fost îndeplinită, societatea încălcând, astfel, prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal. Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2011 cheltuielile în sumă de lei.

b) societatea a evidențiat în contabilitate o serie de operațiuni pentru care nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală facturile de achiziție. Astfel, au fost înregistrate achiziții în sumă de lei de la S.R.L. și de lei de la S.R.L.. Urmare verificării s-a constatat că facturile emise de cei doi furnizori nu au calitatea de document justificativ, achizițiile înscrise în aceste documente nereprezentând operațiuni reale. În consecință, pentru anul 2011, cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală au fost în cuantum de lei.

c) societatea a efectuat achiziții de la S.R.L., operațiuni pentru care organele de inspecție fiscală au avut indicii temeinice că nu sunt reale, astfel că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal, fapt ce a avut drept consecință stabilirea faptului că suma de lei reprezintă cheltuială nedeductibilă.

În consecință, având în vedere cele prezentate la pct. a – c, pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă suma de lei, stabilind impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei.

În ceea ce privește anul 2012, referitor la modul de calcul al profitului impozabil, au fost constatate o serie de deficiențe, astfel:

a) societatea a evidențiat cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, reprezentând eșalonarea bazei impozabile înscrisă în factura nr....., emisă de S.R.L., reprezentând prestări de servicii. Din analiza rechizitoriului întomit în Dosarul penal nr....., organele de inspecție fiscală au constatat că factura emisă este fictivă, furnizorul declarând că nu a prestat niciun fel de servicii. Astfel, cheltuielile au fost înregistrate în contabilitate în baza unor operațiuni fictive, SC XXX încălcând prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal. Mai mult, societatea nu deține alte documente prin care să

justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, fiind încălcate și prevederile art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

b) societatea a evidențiat în contabilitate achiziții de la furnizorul S.R.L., în sumă totală de lei. Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice asupra faptului că operațiunile desfășurate cu SC S.R.L. nu sunt reale, au stabilit că aceste operațiuni nu au respectat prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal. În consecință, suma de lei nu reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil.

Având în vedere deficiențele constatate, precum și situația fiscală înregistrată de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit, la finele anului 2012, impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei.

În ceea ce privește perioada ianuarie – septembrie 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, reprezentând eşalonarea bazei impozabile înscrisă în factura nr....., emisă de S.R.L., reprezentând prestări de servicii. Urmare analizării stării de fapt, s-a stabilit că factura emisă este fictivă, furnizorul declarând că nu a prestat niciun fel de servicii. Astfel, pentru aceleași considerente ca cele exprimate la punctul vizând aceeași operațiune în anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În consecință, ținând cont și de situația fiscală a societății, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada ianuarie – septembrie 2013, impozit pe profit suplimentar în sumă delei.

Recapitulând, aferent perioadei verificate, respectiv iulie 2009 – septembrie 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei. Pentru neplata impozitului pe profit au fost calculate obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată a fost 01.10.2008 – 30.09.2013.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe, astfel:

1. A. a desfășurat relații comerciale cu diverse persoane juridice ai căror administratori sunt cercetați pentru săvârșirea unor infracțiuni de inițiere, constituire, aderare sau sprijinire a unui grup infracțional organizat. Urmare verificării realității și legalității achizițiilor efectuate de la

S.R.L., S.R.L., S.R.L. și S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societățile enumerate fac parte din categoria firmelor furnizoare de facturi prin care se reflectă operațiuni fictive.

În baza facturilor emise de societățile mai sus menționate, societatea verificată a evidențiat în contabilitate taxă pe valoarea adăugată deductibilă în cuantum de lei.

Având în vedere și concluziile cercetărilor efectuate de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Biroul Teritorial....., cuprinse în Rechizitoriul întocmit în data de 25.03.2013, s-a constatat că achizițiile efectuate nu au la bază operațiuni reale, condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită. Facturile înregistrate de SC au fost emise doar în scopul diminuării obligațiilor bugetare referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit, astfel că deși respectă condițiile de formă prevăzute de art.155 din Codul fiscal, nu pot constitui documente justificative, având în vedere faptul că nu reflectă operațiuni reale.

În consecință, având în vedere aspectele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.11 din Codul fiscal, au reîncadrat operațiunile, cu consecința neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei.

B. Organele de inspecție fiscală au identificat și alte operațiuni care nu au fost rezultatul unor operațiuni economice și care nu au putut fi luate în considerare la determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă, astfel:

- achiziții de la..... S.R.L.: organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în factura nr....., pe considerentul că societatea verificată nu a putut justifica cu documente faptul că operațiunea este reală, tranzacțiile neconcretizându-se în livrări.

Mai mult, din rechizitoriul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Biroul Teritorial....., rezultă că..... S.R.L. face parte din categoria firmelor de la care s-au efectuat intrări pentru firmele furnizoare de facturi. De asemenea, din analiza bazei de date a DGFP..... a rezultat faptul că societatea nu a avut personal angajat și nu a depus bilanțuri contabile, pe numele..... S.R.L., fiind întocmită sesizare penală.

În concluzie,..... S.R.L. este o societate cu un comportament fiscal atipic, astfel că deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei a avut ca scop diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului de stat.

- achiziții de la S.R.L.: organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei întrucât societatea nu poate justifica realitate tranzacției comerciale.

De asemenea, din rechizitoriul procurorilor, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.R.L. face parte dintr-un grup infracțional, fiind o firmă din categoria celor de la care s-au efectuat intrări pentru firmele furnizoare de facturi. Mai mult, din analiza bazei de date a DGFP XX a rezultat că aceasta nu a avut personal angajat, nu a depus bilanțuri contabile, începând cu data de 01.08.2012 i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, pe numele acesteia fiind întocmită sesizare penală.

În concluzie, S.R.L. este o societate cu un comportament fiscal atipic, astfel că deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei a avut ca scop diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului de stat.

- achiziții de la S.R.L.: organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Pentru stabilirea stării de fapt, a fost analizată baza de date a ANAF (fiscnet) constatându-se că aceasta a fost declarată inactivă și neplătitoare de TVA începând cu 12.06.2012. Mai mult, începând cu luna iulie 2010 nu a depus deconturi de TVA și declarații informative 394.

În concluzie, S.R.L. este o societate cu un comportament fiscal atipic, organele de inspecție fiscală având suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor. Mai mult, societatea nu a prezentat facturile de achiziții de la S.R.L., neputând justifica realitatea acestor achiziții.

Astfel, deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei a avut ca scop diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului de stat.

În concluzie, având în vedere cele constatate la pct. A și pct.B de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că pentru suma de lei, XXX nu are drept de deducere.

2. De asemenea, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că la sediul societății a avut loc un incendiu, fapt consemnat și în procesul verbal de intervenție nr..... emis de Inspectoratul pentru situații de urgență XX, în urma căruia arhiva SC YYY SA a ars parțial. De asemenea, s-a constatat și faptul că, urmare demersurilor întreprinse, societatea a reconstituit parțial documentele justificative aferente perioadei 01.10.2008 – 30.09.2009, procedând la refacerea jurnalelor de cumpărări. În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru perioada octombrie 2008 – septembrie 2009, pentru situațiile în care societatea nu a prezentat documente justificative, au constatat încălcarea prevederilor art.146 alin.1 din Codul fiscal, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că între evidența operativă (jurnale de cumpărări), cea contabilă (balanțele de verificare) și obligațiile declarative există o serie de neconcordanțe. Constatând că au fost încălcate prevederile art.155 alin.1 din Codul fiscal, acestea nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În consecință, având în vedere cele precizate la pct.1 – pct.3 de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că între evidența operativă (jurnale de cumpărări), cea contabilă (balanțele de verificare) și obligațiile declarative există o serie de neconcordanțe. Urmare verificării documentelor prezentate, au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată nedeclarată în sumă de lei.

În concluzie, având în vedere atât deficiențele constatate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, cât și cele referitoare la taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina XXX taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei.

Aferent acestui debit, organele de inspecție fiscală au stabilit și obligații fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Procesul verbal nr....., ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., contestată, a fost transmis cu adresa nr.XX/29.20.2014 organelor de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul XX, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și pedepsite de lege.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește suma totală de lei reprezentând:
- impozit pe profit lei

- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- taxă pe valoarea adăugată lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei

cauza supusă solutionarii este daca societatea XXX o datoreaza in condițiile in care facturile emise de YY S.R.L., XX S.R.L., XXS.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., S.R.L. și S.R.L, prin conținutul lor economic, nu pot avea calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, circuitele comercial-financiare create au avut drept scop disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care, în fapt, nu au existat, iar stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că XXX a evidențiat în contabilitate achiziții de la YY S.R.L., XX S.R.L., XXS.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., S.R.L. și S.R.L., în sumă totală de lei, fără a avea la bază documente justificative prin care să facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării bunurilor în gestiune.

Din Rechizitoriul din data de 25.03.2013, întocmit de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Biroul Teritorial XX, organele de inspecție fiscală au constatat, în ceea ce privește YY S.R.L., XX S.R.L., A XXS.R.L. și SC XX S.R.L., următoarele:

- firmele nu dețin puncte de lucru sau alte spații de depozitare și nu au desfășurat activități economice la sediile declarate;
- conform informațiilor furnizate de Inspectoratul Teritorial de Muncă XX, aceste firme nu figurează în baza de date REVISAL cu personal angajat;
- conform bazei de date a Inspectoratului Județean de Poliție XX, aceste firme nu dețin autoturisme sau orice alte mijloace de transport;
- pe facturile emise de furnizori au fost înscrise o serie de numere de înmatriculare a unor mijloace de transport, pentru care conducătorii auto nu recunosc efectuarea transporturilor de mărfuri menționate în facturi;
- din declarațiile existente în Dosarul de cercetare penală nr....., rezultă că furnizorii nu au livrat mărfurile înscrise în facturi, întrucât mărfurile respective nu au intrat în patrimoniul societăților furnizoare. Mai mult, plata facturilor se efectua prin băci, după care furnizorii restituiau sumele primite, reținând un comision.

De asemenea, în ceea ce privește XX S.R.L., S.R.L. și S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că XXX nu poate justifica faptul că operațiunile comerciale derulate cu acești furnizori sunt reale,

tranzacțiile efectuate nefiind rezultatul unor activități economice care să fie concretizate într-o livrare.

Totodată, din analiza bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, au constatat, de asemenea, că furnizorii mai sus menționați, au fost declarați inactivi, nu au avut personal angajat sau nu au depus bilanțuri contabile, au fost anulate înregistrările în scop de TVA.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care au reîntregit baza de impozitare, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei. Aferent acestor debite, organele de inspecție fiscală au calculat, până la data intrării în insolvență a societății, majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de 496.353 lei.

Urmare aspectelor constatate, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr....., care a stat la baza formulării **Sesizării penale nr.**, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul, prin care au precizat faptul că achizițiile efectuate de SC XXX de la furnizorii de bunuri și servicii YY S.R.L., XX S.R.L., XXS.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., S.R.L. și S.R.L., nu au la bază operațiuni reale, drept pentru care faptele săvârșite pot fi de natura celor prevăzute la art.8 și art.9 alin.1lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Cu Adresa nr. XX/16.04.2021, D.G.R.F.P. XX – Serviciul Soluționare Contestații a solicitat D.G.R.F.P. YY – Serviciul Juridic să precizeze dacă s-a pronunțat o soluție definitivă în Dosarul de cercetare penală nr.....

Drept urmare, D.G.R.F.P. YY a transmis fotocopii ale următoarelor documente:

- Sentința penală nr. XX/16.12.2015 pronunțată de Tribunalul XX în dosarul nr. XX/101/2013;
- Comunicarea Curtii de Apel YY în dosarul nr.

Din Sentința penală nr. pronunțată de Tribunalul XX în dosarul nr. XX/101/2013, deliberand asupra cauzei penale, instanța a constatat următoarele:

„La data de 26.03.2013, s-a înregistrat pe rolul Tribunalului XX, sub nr. XX/2013, rechizitoriul nr. din 25.03.2013 al DIICOT - Biroul Teritorial XX, prin care s-a dispus:

- *trimiterea în judecată în stare de libertate a inculpaților YY(...)*

Față de probele de la dosar, este evident că **de la firmele furnizoare de facturi nu au ajuns niciodată mărfuri și nu s-au prestat servicii în folosul firmelor beneficiare ale facturilor**, fiind illogic să furnizezi mărfuri sau să prestezi servicii, iar, ulterior, să restitui contravaloarea acestora.

De asemenea, rezultă că **facturile înregistrate în contabilitatea firmelor beneficiare nu reflectă operațiuni comerciale reale, iar circuitele comercial-financiare create au avut drept scop disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt, nu au existat.**

Față de această situație, rezultă fără dubiu că, în speță, a fost vorba despre **evaziune fiscală, dar și despre fenomen de spălare a banilor**, prin „plimbarea” unor sume de bani din-un cont în altul, fără a exista o justificare a unei operațiuni economice reale.

Pentru atingerea scopului pentru care a fost constituit - respectiv obținerea de beneficii financiare de pe urma sprijinirii activităților ilegale a unor oameni de afaceri potenți financiar, dispuși să obțină sume de bani prin evaziune fiscală și să controleze apoi, după bunul plac, acele sume de bani, prin spălarea lor membrii grupului infracțional au desfășurat diverse activități în cadrul acestuia: au înființat societăți comerciale; au emis facturi în numele acelor societăți; au înregistrat facturi de „aprovizionări” nereale la aceste societăți, pentru a nu fi depistați la controalele organelor abilitate ale statului: au retras sume masive de numerar din instituții bancare în baza unor documente justificative false: s-au deplasat și s-au întâlnit cu reprezentanții firmelor „beneficiari finali” ai facturilor fictive, toate pentru a-i ajuta la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală pe inculpații (...) YY(...).”

In ceea ce-i priveste pe inculpații XX și YY, potrivit extraselor din baza de date a Oficiului Național al Registrului Comerțului au calitatea, primul, de administrator la SC YYY SRL, iar cele de-al doilea, asociat unic și administrator la SC YYY SRL (vol. XIII, filele 73-75) și asociat la SC YYY SRL (vol. XIII, filele 7678).

Inculpatul XXX, zis XX, la urmărirea penală a declarat că inculpații XX și YY au fost persoanele cu care el și inculpatul XX au colaborat în desfășurarea activității infracționale. Același lucru la susținut și în fața instanței de judecată.

„Cu privire la firmele SC YYY SRL și SC YYY SRL declar că și acestor firme le-am dat facturi fictive, având ca obiect livrarea de semințe de dovleac și miez de nucă.

În realitate, nu am livrat aceste produse, întrucât marfa respectivă nici nu a existat vreodată în patrimoniul firmelor noastre.

Parteneri de afaceri la firmele respective a fost numitul XX, care era administrator la una dintre firme.

De asemenea, îl știu și pe un anumit XX pe care l-am văzut pe la firmele respective, însă nu i-am dat acestuia facturi fictive.

Astfel, am emis facturi fictive pentru aceste firme, pe care le primea lideran Dinu, iar banii pe aceste facturi erau virăți prin bănci, după care, îi restituiam.

Menționez că, ori eu, ori XX, duceam facturile fiscale fictive și luam comisionul.

De asemenea, declar că, XX a lăsat de mai multe ori facturierul firmei sale, pentru ca XX să-și treacă produsele și cantitățile de care avea nevoie.

Declar că, nu am livrat de pe firmele noastre nici miez de nucă și nici semințe de dovleac și, de asemenea, nu am efectuat construcția sau reparația vreunei hale de producție,

Fiindu-mi arătată fotografia numitului YY, declar că, de fapt, acesta era persoana care conducea activitatea firmelor sale și că **el cunoștea că facturile fiscale ce le aduceam sunt fictive.**

De altfel, aceasta era persoana cu care negociam comisionul pentru facturile fictive emise. "

Analizând facturile emise în cazul societăților YY SRL și YY SRL și înregistrate în contabilitatea acestora, se constată că obiectul lor îl constituie, în principal, furnizarea de miez de nucă și semințe de dovleac, cantitățile invocate fiind impresionante, de ordinul sutelor de tone, iar o factură are ca obiect prestarea unor servicii, respectiv „reabilitare hală metalică”.

Pentru a da un aspect de realitate achizițiilor fictive de mărfuri de la firmele furnizoare de facturi, inculpații XX și YY au dispus efectuarea plăților prin virament bancar, au dispus întocmirea de documente interne privind intrarea și ieșirea din gestiunea societăților respective a mărfurilor care au făcut obiectul facturilor, contracte de livrări sau prestări servicii.

Din jurnalele de cumpărări ale celor două societăți se constată că, în realitate, miezul de nucă și semințele de dovleac au fost achiziționate de către cele două firme de la furnizori persoane fizice, dar au fost înregistrate documente de proveniență de la firmele furnizoare de facturi fictive.

Ca și în cazul celorlalte societăți care au apelat la facturile fictive emise de firmele din XXX, sumele virate în conturile acestora din urmă societăți erau ridicate în numerar de membrii grupului infracțional, iar, prin intermediul inculpatului XX erau returnate inculpaților YY și XX.

Din, adresa nr.XX din 08.03.2013 a Oficiului Național pentru Prevenirea și Combaterea Spălării Banilor, în perioada 2011-2012, folosindu-se diverse explicații, în conturile SC YY SRL au fost depuși Ici, echivalentul a euro, toți fiind depuși de inculpatul YY (vol. X d.u.p, fila 47).

Potrivit aceleiași adrese, există corelații privind cuantumul și data depunerilor de numerar efectuate de inculpatul YY și retragerile de numerar

efectuate de către reprezentanții firmelor de la XXX, Oficiul Spălării Banilor apreciind că sunt suspiciuni cu privire la săvârșirea infracțiunii de spălare a banilor.

Astfel, potrivit Anexei A la adresa nr. XX din 08.03.2013 O.N.P.C.S.B, fila 10, la 29.07.2010, inculpatul YY (persoană fizică) este împuternicit pe conturile societății SC YYY SRL și depune în contul acesteia suma de lei. (vezi și fila 47 vol X d.u.p).

În aceeași zi, conform extrasului de cont al SC XXSRL SRL de la BRD (f. 30, vol. XI d.u.p) SC YYY SRL virează în contul SC XXSRL suma de lei, sumă care este ridicată în numerar, în aceeași zi, de inculpata XX mai puțin comisionul bancar de lei, banii fiind restituiți inculpatului YY, persoană fizică.

De asemenea, din adresa nr. emisă de Banca Transilvania, rezultă că atât inculpatul YY, cât și XX au fost împuterniciți să desfășoare activități pe conturile deschise de firma SC YYY SRL la această bancă — sucursala XX (f. 2 vol. LXVIII d.u.p.).

Conform actelor contabile, SC YYY SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de IO facturi emise de :

- SC XXSRL, 2 facturi în perioada martie 2011- septembrie 2011, în valoare de lei;
- SCYY SRL, 2 facturi în perioada octombrie 2009 noiembrie 2010, în valoare de lei.
- SC XX SRL, 2 facturi în perioada octombrie 2011-decembrie 2011, în valoare de lei;
- SC XX SRL, 4 facturi în perioada septembrie 2011-decembrie 2011, în valoare totală de lei. Valoarea totală a facturilor înregistrate în contabilitatea SC YYY SRL de la cele 4 societăți este de lei.(...)"

În drept, art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

prevederi preluate și la art.277 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la pct.10.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației, prin soluțiile pronunțate, este obligat să țină cont de motivarea organelor de cercetare penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile experizelor efectuate, după caz.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia

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

se consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice**, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține ca organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, iar documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate trebuie să fie în concordanță cu realitatea, iar atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni și forma sa juridică, înregistrarea în contabilitate se va face cu respectarea fondului economic al tranzacțiilor.

În materia impozitului pe profit, în speță devin incidente prevederile art. 19 alin.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

„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 art.21 alin.1) din același act normativ, este prevăzut:

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, 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, iar cheltuieli deductibile sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

“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.”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de

deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, 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;”

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a) prevede:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că **legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea cerințelor de fond care reglementează însăși existența dreptului de deducere.**

Se reține, totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Având în vedere cele mai susprecizate, organul de soluționare a contestației reține că obținerea de avantaje fiscale prin practici abuzive poate fi constatată atunci când există, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care rezultă că, în ciuda respectării formale a condițiilor prevazute de reglementările legale, obiectivul urmărit de aceste reglementări nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv constând în intenția de a obține un avantaj rezultat din reglementările legale, prin crearea artificială a condițiilor cerute pentru obținerea sa. Astfel, obligația de restituire

a avantajului obținut pe nedrept în urma unei practici abuzive este doar consecința constatării existenței practicii abuzive.

Teoria abuzului de drept formulat ca *“problema tranzacțiilor menite doar să obțină avantaje fiscale”* a fost abordată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în principal, în cauza Halifax.

Astfel, în cauza C – 255/02 Halifax, instanța europeană a statuat că *„Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, fapt ce revine instanței de trimitere să îl verifice.*

Tranzacțiile de tipul celor în cauză în acțiunea principală constituie livrări de bunuri sau servicii și o activitate economică în sensul art. 2 alin. 1, art. 4 alin. 1 și alin. 2, art. 5 alin. 1 și art. 6 alin. 1 din a șasea directivă, cu condiția ca acestea să îndeplinească criteriile obiective pe care se bazează aceste noțiuni, chiar dacă sunt efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, fără niciun alt obiectiv”.

Astfel, a șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune oricărui drept al unei persoane impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în cazul în care operațiunile din care provine acest drept constituie o practică abuzivă.

Pentru a se constata că există o practică abuzivă, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din a șasea directivă și a legislației naționale de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziții. În al doilea rând, trebuie, de asemenea, să rezulte dintr-o serie de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal.

În ceea ce privește criteriile obiective pe care se bazează noțiunile de livrare de bunuri/prestare de servicii și activitate economică, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a adăugat că, în mod cert, acele criterii nu sunt îndeplinite în cazurile în care se evită impozitul, spre exemplu, **prin**

intermediul declarațiilor fiscale nereale sau al emiterii facturilor necorespunzătoare.

De asemenea, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a amintit că, în baza unei jurisprudențe constante, dreptul Uniunii Europene nu poate fi invocat în scopuri abuzive sau frauduloase și că aplicarea legislației comunitare nu poate fi extinsă pentru a cuprinde practici abuzive ale operatorilor economici, adică tranzacții desfășurate nu în contextul operațiunilor comerciale normale, ci doar în scopul obținerii necuvenite de avantaje prevăzute de dreptul Uniunii Europene.

Astfel, în opinia Curții, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, se poate constata existența unei practici abuzive numai dacă, în primul rând, operațiunile vizate duc la obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului prevederilor Directivei, precum și faptul că intră în responsabilitatea instanței naționale să determine conținutul real și semnificația operațiunilor vizate.

Totodată, o persoană impozabilă care a știut sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa, ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie privită, din perspectiva celei de-a șasea Directive, ca participant la acea fraudă, indiferent dacă a profitat sau nu de pe urma revânzării bunurilor. Aceasta se întâmplă deoarece într-o astfel de situație, persoana impozabilă ajută pe autorii fraudei și devine complice.

Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea a arătat că revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească, corespunzător cu cerințele 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 a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. (a se vedea hotărârile pronunțate în cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 Mahageben și Peter David).

Or, în speța supusă soluționării, așa cum s-a arătat anterior, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea contestatară, în urma derulării operațiunilor de la furnizorii de bunuri și servicii YY S.R.L., XX S.R.L., A XXS.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., RS S.R.L. și S.R.L. a știut că, prin achizițiile sale, ia parte la operațiune legate de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit, obținând avantaje fiscale.

Astfel, așa cum s-a reținut în rechizitoriul ce a format obiect al dosarului penal nr.XX/2013 aflat pe rolul Tribunalului YYși Curții de Apel YY:

- **de la firmele furnizoare de facturi nu au ajuns niciodată mărfuri și nu s-au prestat servicii în folosul firmelor beneficiare ale facturilor**, fiind illogic să furnizezi mărfuri sau să prestezi servicii, iar, ulterior, să restitui contravaloarea acestora;

- **facturile înregistrate în contabilitatea firmei contestatoare nu reflectă operațiuni comerciale reale, iar circuitele comercial-financiare create au avut drept scop disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt, nu au existat;**

- în speță, a fost vorba despre **evaziune fiscală**, dar **și despre fenomen de spălare a banilor**, prin „*plimbarea*” unor sume de bani dintr-un cont în altul, fără a exista o justificare a unei operațiuni economice reale.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că facturile emise de YY S.R.L., XX S.R.L., A XXS.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., S.R.L. și S.R.L, prin conținutul lor economic, nu pot avea calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, în sensul art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, nici la mometul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au avut loc, ne prezentând în susținerea contestației documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de acestea.

Ca să poată demonstra că operațiunile economice derulate sunt reale, societatea trebuie să dețină documente emanând de la furnizori care să-i certifice realitatea operațiunilor și totodată să dețină documente prin care să dovedească că achizițiile au fost/vor fi utilizate în folosul operațiunilor cu drept de deducere/veniturilor impozabile, având în vedere că potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior, în susținerea contestației, societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au avut loc.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că realitatea operațiunilor economice derulate cu furnizorii în cauză nu a fost demonstrată de către societate, verificările și constatările organelor de inspecție fiscală demonstrând faptul că tranzacțiile derulate nu sunt conforme cu realitatea și nu justifică proveniența bunurilor, astfel că în mod legal acestea au aplicat

prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se că aceste tranzacții nu pot fi luate în considerare, fiind efectuate pentru obținerea unui avantaj fiscal.

În ceea ce privește accesoriile, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

[...] (7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale..

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”

În consecință, accesoriile se calculează pentru sumele datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului conform principiului de drept **“accesoriul urmează principalul”**.

Potrivit dispozițiilor legale mai sus pentru debitele înregistrate în evidenta fiscală trebuie efectuate plățile în contul obligațiilor fiscale și sting obligațiile așa cum au fost înscrise în declarații și depuse la organul fiscal, în ordinea vechimii. Dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii.

În consecință, având în vedere că facturile emise de YY S.R.L., XX S.R.L., XXS.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., S.R.L. și S.R.L, prin conținutul lor economic, nu pot avea calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, circuitele comercial-financiare create au avut drept scop disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care, în fapt, nu au existat, iar stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de de XXX** cu privire la **suma de lei** reprezentând:

- impozit pe profit lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- taxă pe valoarea adăugată lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei

*
* *

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DISPUNE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de XXX împotriva Deciziei de impunere nr., **pentru suma de lei** reprezentând:

- impozit pe profit lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit lei

- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit lei
- taxă pe valoarea adăugată lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei
pe valoarea adăugată lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată lei.

- prezenta decizie se comunică :
 - societății YYY SRL ;
 - AJFP XX – Activitatea Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XX în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

.....