



DECIZIA NR. 10051/12.02.2020

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L, jud. Iași

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași nr. x și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/x și reînregistrată sub nr. ISR_REG/x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată, prin adresa nr.x, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG x din data de 16.01.2020, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul juridic, privind reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, cu sediul în mun. Iași, str. xi nr. x, bl. x, sc. x, parter, ap. 1, județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr Jx, CIF RO x, transmițând totodată *"extras de pe portalul instanței de judecată din care rezultă faptul că prin Decizia nr.x, pronunțată de Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. X a fost admis recursul formulat de către S.C. X S.R.L, Iași, împotriva sentinței civile X pronunțată de Tribunalul Iași"*, și *"obligă pârâtul D.G.R.F.P. Iași la soluționarea contestației administrative formulate de reclamant cu privire la obligațiile fiscale în cuantum de S lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-IS X emisă de către A.J.F.P. Iași"*, decizie ce este definitivă.

Conform datelor din baza de date FiscNet, la data emiterii prezentei decizii societatea este activă.

Prin Decizia nr.X din 07.08.2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Soluționare Contestații 1 a decis:

"Art. 1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. Iași, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cu privire la suma de S lei, reprezentând:

-S lei – TVA;

-S lei – impozit pe profit.

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

Art. 2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. Iași, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit."

Împotriva Deciziei X din 07.08.2017, **S.C. X S.R.L. Iași** a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința nr.X din 20.03.2019, emisă de Tribunalul Iași, Secția II Civilă-Contencios Administrativ și Fiscal s-a hotărât:

"Respinge contestația formulată de reclamanta X S.R.L., CUI RO X, JX, cu sediul în Iași, str.X nrX bl. X, sc.X, ap.X, parter, jud. Iași în contradictoriu cu pârâțul DGRFP Iași.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare, recurs ce va fi depus la Tribunalul Iași."

Prin Decizia nr. X, Ședința publică din data de 15.01.2020, Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, decide:

"Admite recursul formulat de recurenta S.C X SRL împotriva sentinței nr.X a Tribunalului Iași, pe care o casează în tot.

Admite cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta S.C X SRL în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași.

Anulează art.1 din Decizia nr. X de soluționare a contestației administrative emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași.

Obligă pârâta la soluționarea contestației administrative formulate de reclamantă cu privire la obligațiile fiscale suplimentare în quantum total de S lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X.

Definitivă."

Având în vedere faptul că Decizia nr. X Ședința publică din data de 15 ianuarie 2020, emisă de Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, 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 pct.10.2 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. 3741/2015, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X 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-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma de **S lei** reprezentând:

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

Prin adresa nr. ISR_DGR X, organul de soluționare competent a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, ca în cel mai scurt timp posibil să ne informeze *"care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. AIF X"*, și eventual să trimită rezoluția motivată pronunțată în rezolvarea cauzei penale.

Prin adresa Dosar nr.X din data de 30.01.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X, Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași comunică faptul că *"sesizarea penală formulată de A.J.F.P. Iași nr.AIF/Xa fost înregistrată sub nr.X. În prezent dosarul se află în lucru la I.P.J Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice."*

I. S.C. X S.R.L. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA în sumă de **S lei** și impozit pe profit în sumă de **S lei**, precizând că în mod greșit organul fiscal a stabilit impozite și taxe în sarcina sa.

Astfel, afirmă că, în ceea ce privește achizițiile de materiale și mărfuri ale societății în perioada 01.01.2012-30.06.2017, a căror documente de achiziție au fost considerate ireale de către organele de control, face precizarea că, atât documentele cât și achizițiile au fost reale, toate bunurile au fost recepționate de societate conform legii și au fost valorificate ulterior, cea mai mare parte din acestea făcând obiectul operațiunilor de export.

Cu privire la furnizorii furnizorului, petenta susține că nu a avut cu aceștia nici un raport juridic și nici vreun altfel de contact, datele acestora nefăcând parte din documentele care stau la baza achiziționării mărfurilor.

Mai mult, având în vedere că, din datele oficiale nu rezultau impedimente pentru desfășurarea activității și derulării de raporturi comerciale (societatea era un contribuabil activ care depunea raportările fiscale obligatorii), petenta se afla într-un raport juridic legal și nu avea obligația de a verifica furnizorii furnizorilor.

Invocă în acest sens și Hotărârea Curții Europene de Justiție din 21.06.2012 în cauzele C-80/11 și C 141/11.

De asemenea, petenta afirmă că nu poate fi considerată răspunzătoare de faptul că la sediul societăților nu s-a găsit nici o persoană sau că acestea nu funcționează la sediul declarat.

Totodată, face precizarea că, referitor la persoana fizică de la care s-au achiziționat diferite bunuri, acestea au fost introduse de către aceasta sau de către persoane împuternicite de aceasta din țară, fără a se avea la cunoștință că bunurile nu au fost declarate vamal.

Bunurile în cauză au fost ulterior vândute de petentă, dându-le un plus de valoare.

Mai mult, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare obiectul de activitate al societății de reparare de avioane și elicoptere, acestea fiind în principal de producție sovietică, piesele necesare pentru reparația acestora regăsindu-se de regulă în spațiul extracomunitar (Republica Moldova, Ucraina, Rusia etc.) și în diferite locații din România care au avut ca obiect de activitate exploatarea aeronavelor de tip sovietic.

În concluzie, societatea susține că pe perioada de la înființare și până în prezent (10 ani) a avut un comportament fiscal adecvat, corect, drept pentru care solicită admiterea contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, au emis pe numele **S.C. X S.R.L. jud. Iași**, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au stabilit suma de **S lei**, reprezentând:

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

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

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. jud. Iași**, a vizat perioada 01.01.2012-31.12.2016 pentru impozitul pe profit și 01.01.2012-30.06.2017 pentru TVA.

Obiectul de activitate al societății: „Repararea și întreținerea aeronavelor și navelor spațiale”, cod CAEN 3316.

În urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de **S lei**, aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei**, astfel:

◀ **S lei (S lei anul 2012 + S lei anul 2014 + S lei 2015)**, reprezentând impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** (S lei aferentă anului 2012 + S lei aferentă anului 2014 + S lei aferentă anului 2015), reprezentând cheltuieli aferente bunurilor achiziționate de la domnul X cu domiciliul în orașul X, act de identitate nr. X, fără documente justificative.

Referitor la domnul X, organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

Toate achizițiile de bunuri de la domnul X au fost înregistrate în evidența contabilă în baza unor contracte de vânzare-cumpărare de bunuri în care la rubrica "vânzător" sunt înscrise doar următoarele informații:

-nume: X;

-domiciliul: oraș X;

-act identitate: X.

S.C. X S.R.L. Iași nu a prezentat copii după actul de identitate al domnului X sau alte documente care să permită identificarea acestuia.

Toate plățile către domnul X au fost efectuate cu numerar pe bază de dispoziție de plată.

În vederea verificării realității achizițiilor înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași** de la domnul X, cu domiciliul în orașul X, act de identitate seria A nr. X, organul de inspecție fiscală a transmis solicitări de informații către următoarele instituții:

• Direcția Regională Vamală Iași: adresa nr. X;

• Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași: adresa nr. X/ 10.11.2017;

• Centrul Comun de Contact Galați din cadrul Inspectoratului General al Poliției de Frontieră - adresa nr. X/02.11.2017.

Cu adresa nr. X Centrul Comun de Contact Galați a comunicat următoarele:

-cetățeanul X, posesor al actului de identitate nr. X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din Republica Moldova;

-actul de identitate nr. X nu figurează în baza de date a Republicii Moldova;

Cu adresa nr. ISR_DRV/SSCV/SC/X Direcția Regională Vamală Iași a comunicat următoarele:" în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015 în evidența informatică nu figurează operațiuni vamale de import realizate de:

- **S.C. X S.R.L. Iași**, în care expeditor al mărfurilor să fie domnul X cu domiciliul în X;

- domnul X".

Cu adresa nr. X, Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași a comunicat următoarele: în perioada 14.11.2012-31.12.2015 numitul X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din România.

Având în vedere constatările mai sus menționate organele de inspecție fiscală au apreciat că documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de la domnul X nu pot dobândi calitatea de document justificativ, cheltuielile aferente acestor achiziții fiind nedeductibile fiscal, neavând la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, conform prevederilor art. 21, alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal.

◀ **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** reprezentând cheltuieli respinse la deducere aferente bunurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L în anul 2016, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. X S.R.L, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

"S.C. X S.R.L. este inactivă din data de 12.07.2016, inactivitate declarată de organele de inspecție fiscală pentru nefuncționare la domiciliul fiscal declarat;

S.C. X S.R.L. este insolubilă din data de 22.03.2017;

Împotriva S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei;

S.C. X S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L în anul 2016.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X întocmit la S.C. X S.R.L. se menționează următoarele:

-furnizorii S.C. X S.R.L au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală, după caz;

-principalii furnizori ai S.C. X S.R.L. nu dețin evidențe financiar-contabile, spații de depozitare a mărfurilor sau salariați, context în care nu completează personal facturile emise în numele acestor persoane juridice.

-S.C. X S.R.L. face parte dintr-un grup de contribuabili care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanelor juridice din aval.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X întocmit la S.C. X S.R.L. se menționează următoarele:

-avizul de inspecție fiscală nr. F-IS X transmis prin poștă cu confirmare de primire la domiciliul fiscal al societății, a fost returnat cu mențiunea "destinatar necunoscut";

-urmare deplasării la adresa domiciliului fiscal al S.C. X S.R.L. echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu funcționează la domiciliul fiscal declarat".

◀ **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** reprezentând cheltuieli respinse la deducere aferente bunurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L în anul 2016, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. X S.R.L, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

-împotriva S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

-S.C. XS.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L în anii 2016 și 2017.

Prin procesele verbale nr. X/11.07.2017 și nr. X/19.07.2017, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-au constatat următoarele:

- "SC X SRL are un comportament de firmă tip <fantomă> care participă la realizarea de operațiuni fictive având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat";

- "SC X SRL este furnizor al unor livrări nereale cu intenția creării unui circuit comercial simulat având ca efect emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanelor juridice din aval".

Prin procesul verbal nr. X/18.08.2017, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, s-au constatat următoarele:

-la domiciliul fiscal a S.C. X S.R.L nu a fost găsită nici o persoană care să furnizeze informații despre societate;

-pentru informații suplimentare cu privire la S.C. XS.R.L organele de inspecție fiscală s-au deplasat la Primăria comunei Reditu care a furnizat următoarele date: la domiciliul fiscal al S.C. XS.R.L (sat Breazu, str. X, nr.X, jud Iași) în evidența Primăriei Reditu figurează un teren în suprafață de aprox. 400 mp - proprietar persoana fizică X identificat cu CNP X. Domnul X nu figurează la această adresă cu bunuri imobile (construcții) în evidența Primăriei Reditu.

Întrucât S.C. XS.R.L nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, organele de inspecție fiscală au întocmit Avizul nr. X/18.08.2017 cu propunerea de inactivare a contribuabilului S.C. XS.R.L.

- **S lei**- impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** reprezentând cheltuieli respinse la deducere aferente bunurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L în anul 2016, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. X S.R.L, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

-S.C. X S.R.L este insolubilă din 24.02.2015;

-împotriva S.C. X S.R.L organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

-S.C. Xr S.R.L nu a declarat livrări către **S.C. X S.R.L. jud. Iași** în anul 2016.

În procesul verbal nr. X/05.04.2017 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-au constatat următoarele:

-nu s-a putut contacta vreun reprezentant al societății și nu s-a putut intra în posesia documentelor societății;

-furnizorii principali ai S.C. X S.R.L au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu depun declarații financiar contabile sau declarațiile depuse nu reflectă situația reală, nu dețin evidențe financiar-contabile complete/corecte, nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, spații de depozitare sau salariați etc.

-documentele întocmite de către S.C. X S.R.L nu reflectă tranzacții economice reale.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X/23.11.2016 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava s-a constatat că principalele achiziții declarate de S.C. X S.R.L. nu reflectă operațiuni reale, aceste tranzacții fiind reîncadrate conform art. 11 din Legea nr. 573/2003 privind codul fiscal.

- **X lei**- impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **X lei** reprezentând cheltuieli respinse la deducere aferente bunurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L în anul 2014 (Slei) și anul 2015 (Slei), întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. X S.R.L, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-S.C. X S.R.L este inactivă din data de 26.03.2016;

-S.C. X S.R.L este insolvabilă din 26.04.2016;

-împotriva S.C. X S.R.L organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

În procesul verbal nr. X/12.05.2017 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-a constatat că S.C. X S.R.L. nu funcționează la domiciliul fiscal declarat. Societatea nu a declarat puncte de lucru.

Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-IS X/25.02.2016 întocmit la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor efectuate de societate, considerând aceste tranzacții ca fiind artificiale având drept scop evitarea impozitării.

Având în vedere constatările de mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea achizițiilor înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași** de la S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 și art. 11 alin. (1) din Legea 227/2003, considerând că aceste tranzacții nu reflectă operațiuni reale, fiind înregistrate în scopul obținerii de avantaje fiscale.

De asemenea, în urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile în sumă de **S lei**, astfel:

-**S lei** – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **S lei** de la S.C. X S.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

-**S lei** – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **S lei** de la S.C. Xr S.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

-**Slei** – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **S lei** de la S.C. XS.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

-**S lei** – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **X lei** de la S.C. X S.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, 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. Iași, contribuabil mic, are ca obiect de activitate "*Repararea și întreținerea aeronavelor și navelor spațiale*" cod CAEN 3316, capital social 20.000 lei și codul de înregistrare fiscală RO X, iar în perioada verificată a avut ca asociați pe dl X și dl X și administrator pe dl 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 dl X (S lei), S.C X 2012 S.R.L (S lei), S.C XS.R.L (S lei), SC Xr S.R.L (S lei) și S.C X S.R.L. (X lei) pentru care au stabilit un impozit pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative prin intermediul cărora să se poată asigura trasabilitatea mărfurilor achiziționate de la furnizorii mai sus menționați, iar din probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de **S lei**, aferent unei baze impozabile în sumă de **Slei**, astfel:

- **S lei**- impozit pe profit (**S lei** anul 2012 + **S lei** anul 2014 + **S lei** 2015) aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** (Slei aferentă anului 2012 + S lei aferentă anului 2014 + S lei aferentă anului 2015), reprezentând cheltuieli privind bunurile achiziționate de la domnul X cu domiciliul în orașul X, act de identitate nr. X, fără documente justificative.

Se precizează că toate achizițiile de bunuri de la domnul X au fost înregistrate în evidența contabilă în baza unor contracte de vânzare-cumpărare de bunuri în care la rubrica "vânzător" sunt înscrise doar următoarele informații:

-nume: X;

- domiciliul: oraș X;
- act identitate: X.

Se menționează că **S.C. X S.R.L. Iași** nu a prezentat copii după actul de identitate al domnului X sau alte documente care să permită identificarea acestuia, iar toate plățile către domnul X au fost efectuate cu numerar pe bază de dispoziție de plată.

În vederea verificării realității achizițiilor înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași** de la domnul X, cu domiciliul în orașul X act de identitate seria A nr. X, organele de inspecție fiscală au transmis solicitări de informații către următoarele instituții:

- Direcția Regională Vamală Iași: adresa nr. X/02.11.2017;
- Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași: adresa nr. X/ 10.11.2017;
- Centrul Comun de Contact Galați din cadrul Inspectoratului General al Poliției de Frontieră - adresa nr. X/02.11.2017.

Cu adresa nr. X Centrul Comun de Contact Galați a comunicat următoarele:

-cetățeanul X, posesor al actului de identitate nr. X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din Republica Moldova;

-actul de identitate nr. X nu figurează în baza de date a Republicii Moldova;

Cu adresa nr. ISR_DRV/SSCV/SC/X, Direcția Regională Vamală Iași a comunicat că în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015 în evidența informatică nu figurează operațiuni vamale de import realizate de:

- **S.C. X S.R.L. Iași**, în care expeditor al mărfurilor să fie domnul X cu domiciliul în X;

- domnul X.

Cu adresa nr. X/14.11.2017, Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași a comunicat că în perioada 14.11.2012-31.12.2015 numitul X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din România.

Având în vedere constatările mai sus menționate organele de inspecție fiscală apreciază că documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de la domnul X nu pot dobândi calitatea de document justificativ, cheltuielile aferente acestor achiziții fiind nedeductibile fiscal, neavând la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

-**S lei** - impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** reprezentând cheltuieli cu bunurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L în anul 2016, societatea nedeținând documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. X S.R.L, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

-S.C. X S.R.L. este inactivă din data de 12.07.2016, inactivitate declarată de organele de inspecție fiscală pentru nefuncționare la domiciliul fiscal declarat;

-S.C. X S.R.L. este insolubilă din data de 22.03.2017;

-împotriva S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L în anul 2016.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X întocmit la S.C. X S.R.L. se menționează următoarele:

-furnizorii S.C. X S.R.L au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări

ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală, după caz;

-principalii furnizori ai S.C. X S.R.L. nu dețin evidențe financiar-contabile, spații de depozitare a mărfurilor sau salariați, context în care nu completează personal facturile emise în numele acestor persoane juridice.

-S.C. X S.R.L. face parte dintr-un grup de contribuabili care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanelor juridice din aval.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X întocmit la S.C. X S.R.L. se menționează următoarele:

-avizul de inspecție fiscală nr. F-IS X17, transmis prin poștă cu confirmare de primire la domiciliul fiscal al societății, a fost returnat cu mențiunea "destinatar necunoscut";

-urmare deplasării la adresa domiciliului fiscal al S.C. X S.R.L. echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu funcționează la domiciliul fiscal declarat.

- **S lei** - impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** reprezentând cheltuieli privind bunurile achiziționate de la S.C. XS.R.L în anul 2016, pentru care societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. X S.R.L, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

-împotriva S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

-S.C. X S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L în anii 2016 și 2017.

Prin procesele verbale nr. X/11.07.2017 și nr. X/19.07.2017, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-au constatat următoarele:

-*"SC XXSRL are un comportament de firmă tip <fantomă> care participă la realizarea de operațiuni fictive având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat";*

-*"SC XXSRL este furnizor al unor livrări nereale cu intenția creării unui circuit comercial simulat având ca efect emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanelor juridice din aval".*

Prin procesul verbal nr. X/18.08.2017, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, s-au constatat următoarele:

-la domiciliul fiscal a S.C. XS.R.L nu a fost găsită nici o persoană care să furnizeze informații despre societate;

-pentru informații suplimentare cu privire la S.C. XS.R.L organele de inspecție fiscală s-au deplasat la Primăria comunei Rediu care a furnizat următoarele date: la domiciliul fiscal al S.C. XS.R.L (sat X, str. X, nr. X, jud Iași) în evidența Primăriei Rediu figurează un teren în suprafață de aprox. 400 mp - proprietar persoana fizica X identificat cu CNP X. Domnul X nu figurează la această adresă cu bunuri imobile (construcții) în evidența Primăriei Rediu.

Întrucât S.C. XS.R.L nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, organele de inspecție fiscală au întocmit Avizul nr. X/18.08.2017 cu propunerea de inactivare a contribuabilului S.C. XS.R.L.

- **S lei**- impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **S lei** reprezentând cheltuieli privind bunurilor achiziționate de la S.C. Xr S.R.L în anul 2016, pentru care societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. Xr S.R.L, organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

-S.C. Xr S.R.L este insolvabilă din 24.02.2015;

-împotriva S.C. Xr S.R.L organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

-S.C. Xr S.R.L nu a declarat livrări către **S.C. X S.R.L. jud. Iași** în anul 2016.

În procesul verbal nr. X/05.04.2017 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-au constatat următoarele:

-nu s-a putut contacta vreun reprezentant al societății și nu s-a putut intra în posesia documentelor societății;

-furnizorii principali ai S.C. Xr S.R.L au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu depun declarații financiar contabile sau declarațiile depuse nu reflectă situația reală, nu dețin evidențe financiar-contabile complete/corecte, nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, spații de depozitare sau salariați etc.

-documentele întocmite de către S.C. Xr S.R.L nu reflectă tranzacții economice reale.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava s-a constatat că principalele achiziții declarate de S.C. Xr S.R.L. nu reflectă operațiuni reale, aceste tranzacții fiind reîncadrate conform art. 11 din Legea nr. 573/2003 privind codul fiscal.

- **X lei**- impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de **X lei** reprezentând cheltuieli privind bunurile achiziționate de la S.C. Xr S.R.L în anul 2014 (Slei) și anul 2015 (S lei), pentru care societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

Referitor la S.C. X S.R.L, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-S.C. X S.R.L este inactivă din data de 26.03.2016;

-S.C. X S.R.L este insolvabilă din 26.04.2016;

-împotriva S.C. X S.R.L organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

În procesul verbal nr. X/12.05.2017 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-a constatat că S.C. X S.R.L. nu funcționează la domiciliul fiscal declarat. Societatea nu a declarat puncte de lucru.

Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-IS X/25.02.2016 întocmit la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor

efectuate de societate, considerând aceste tranzacții ca fiind artificiale având drept scop evitarea impozitării.

Având în vedere constatările de mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea achizițiilor înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași** de la S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. XS.R.L și S.C. X S.R.L, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 și art. 11 alin. (1) din Legea 227/2003, considerând că aceste tranzacții nu reflectă operațiuni reale, fiind înregistrate în scopul obținerii de avantaje fiscale.

De asemenea, în urma inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile în sumă de **S lei**, astfel:

-S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **S lei** de la S.C. X S.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

-S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **S lei** de la S.C. Xr S.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

-S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **S lei** de la S.C. XS.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

-S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor în sumă de **X lei** de la S.C. X S.R.L, întrucât societatea nu deține documente justificative prin care să facă dovada realității efectuării operațiunii.

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”.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile:

◀**art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta."

coroborat cu **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.

[...]

(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;"

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.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.19 și art.25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Art.19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice,

inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale."

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 (art.25) 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.134 și 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:

"ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată."

Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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, (...)”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.280 și art.297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Art. 280 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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 **obligatia** 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 **obligatia** 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 **simplică achiziție 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 contestației și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ **S.C. X S.R.L., jud. Iași**, în perioada 2012-2016, a înregistrat pe cheltuieli și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate de la :

- D.I. X cu domiciliul în orașul X, act de identitate nr. X, în sumă totală **S lei**;
- S.C X S.R.L în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** ;
- S.C XS.R.L în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** ;
- S.C Xr S.R.L. în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** ;
- S.C X S.R.L. în sumă de **X lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

A) Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de **S lei** reprezentând achiziții de bunuri de la dl. X cu domiciliul în orașul X, act de identitate nr. X.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, la pag 5/12, organele de inspecție fiscală precizează :

"Referitor la domnul X, menționăm următoarele:

Toate achizițiile de bunuri de la domnul X au fost înregistrate în evidența contabilă în baza unor contracte de vânzare-cumpărare de bunuri în care la rubrica <vânzător> sunt înscrise doar următoarele informații:

- nume: X;*
- domiciliul: oraș X;*
- act identitate: X.*

Menționăm că S.C. X S.R.L. nu a prezentat copii după actul de identitate al domnului X sau alte documente care să permită identificarea acestuia.

Toate plățile către domnul X au fost efectuate cu numerar pe bază de dispoziție de plată.

În vederea verificării realității achizițiilor înregistrate de S.C. X S.R.L. de la domnul X, cu domiciliul în orașul X act de identitate seria A nr. X organul de inspecție fiscală a transmis solicitări de informații către următoarele instituții:

- Direcția Regională Vamală Iași: adresa nr. X/02.11.2017;*
- Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași: adresa nr. X/ 10.11.2017;*
- Centrul Comun de Contact Galați din cadrul Inspectoratului General al Poliției de Frontieră - adresa nr. X/02.11.2017.*

Cu adresa nr. X, Centrul Comun de Contact Galați a comunicat următoarele:

-cetățeanul X, posesor al actului de identitate nr. X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din Republica Moldova;

-actul de identitate nr. X nu figurează în baza de date a Republicii Moldova;

Cu adresa nr. ISR_DRV/SSCV/SC/X, Direcția Regională Vamală Iași a comunicat următoarele: în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015 în evidența informatică nu figurează operațiuni vamale de import realizate de:

- S.C. X S.R.L. în care expeditor al mărfurilor să fie domnul X cu domiciliul în X;*
- domnul X.*

Cu adresa nr. X/14.11.2017 Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași a comunicat următoarele: în perioada 14.11.2012-31.12.2015 numitul X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din România.

Având în vedere constatările mai sus menționate organul de inspecție fiscală apreciază că documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de la domnul X nu pot dobândi calitatea de document justificativ, cheltuielile aferente acestor achiziții fiind nedeductibile fiscal, neavând la bază documente justificative."

*Din Contractele de vânzare-cumpărare de bunuri nr X/02.11.2013 și nr. X/ 3.11.2013, anexate în copie la dosarul cauzei, rezultă că dl "X, Vânzător, cu domiciliul în Or. X, act de identitate A nr.X" se obligă "să livreze **produse pentru aeronautică civilă**, denumite în continuare bunuri și declară că le deține în mod legal" către **S.C. X S.R.L., jud. Iași**, în calitate de beneficiar, plata bunurilor "va fi făcută Vânzătorului în numerar pe baza unei dispoziții de plată."*

*Se reține că, în perioada 2012-2015, **S.C. X S.R.L., jud. Iași** a înregistrat cheltuieli privind achizițiile de bunuri "**produse pentru aeronautică civilă**", de la dl X în sumă totală de S lei (S lei în anul 2012 + S lei în anul 2014+ S lei în anul 2015).*

Se reține că, organele de inspecție fiscală, în vederea verificării realității achizițiilor efectuate de societate de la dl X din orașul X, act de identitate nr. X, a solicitat informații de la Inspectoratul General al Poliției de Frontieră, Centrul Comun de Contact Galați (prin adresa nr.X/ 02.11.2017), Direcția Regională Vamală Iași

(prin adresa X/ 02.11.2017) și de la Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași (prin adresa nr.X/ 10.11.2017).

Se reține că **S.C. X S.R.L., jud. Iași** nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul cauzei copie după actul de identitate/pașaport al dlui X.

Se reține că :

◀ Prin adresa nr. X, anexată în copie la dosarul cauzei, urmare adresei nr.X/ 02.11.2017, Inspectoratul General al Poliției de Frontieră, Centrul Comun de Contact Galați, comunică următoarele:

"-cetățeanul X, posesor al actului de identitate nr. X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din Republica Moldova:

-actul de identitate nr. X nu figurează în baza de date a Republicii Moldova;"

◀ Prin adresa nr. ISR_DRV/SSCV/SC/X/16.11.2017, anexată în copie la dosarul cauzei, urmare adresei nr.X/02.11.2017, Direcția Regională Vamală Iași, transmite faptul că, "în perioada menționată, în baza de date informatică nu figurează operațiuni vamale de import realizate de:

-S.C X SRL, în care expeditor al mărfurilor să fie domnul X cu domiciliul în X:
-domnul X."

◀ Prin adresa nr. X/14.11.2017, anexată în copie la dosarul cauzei, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X/ 14.11.2017, urmare adresei nr.X/10.11.2017, Inspectoratul Teritorial al Poliției de Frontieră Iași comunică faptul că "în perioada 14.11.2012-31.12.2015 numitul X nu figurează cu intrări/ieșiri în/din România."

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 dl X din orașul X, act de identitate nr. X, 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 de dl X din orașul X, act de identitate nr. X, respectiv că acestea *"se regăsesc în bunurile pe care societatea le-a valorificat, dând un plus de valoare acestora"* din documentele existente la dosarul cauzei rezultă **că nu s-a putut determina proveniența bunurilor de la contribuabilul înscris pe documentele de achiziție**, astfel că acestea nu pot îndeplini calitatea de documente justificative.

În această situație, se reține faptul că societatea nu își poate exercita dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei înregistrate în perioada 2012-2015.

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 judecării 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 acestora 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 Iași – Inspecție Fiscală a stabilit în mod legal ca nedeductibilă fiscal suma de S lei reprezentând cheltuieli aferente bunurilor achiziționate de la dl X din orașul X, act de identitate nr. X, pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%), fapt pentru care contestația urmează a fi respinsă *ca neîntemeiată* pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit, 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. 3741/2015, 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.*

B) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și cheltuielile în sumă totală de **S lei** pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** aferente achizițiilor de bunuri de la:

- S.C X S.R.L în sumă de **S lei** pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** ;

-S.C XS.R.L în sumă de **S lei** pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** ;

-S.C Xr S.R.L. în sumă de **S lei** pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** ;

-S.C X S.R.L. în sumă de **S lei** pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei** și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**,

se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, organele de inspecție fiscală precizează:

◀ la pag.5/12 referitor la S.C. X S.R.L, se menționează:

"-S.C. X S.R.L. este inactivă din data de 12.07.2016, inactivitate declarată de organele de inspecție fiscală pentru nefuncționare la domiciliul fiscal declarat;

-S.C. X S.R.L. este insolubilă din data de 22.03.2017;

-Împotriva S.C. X S.R.L. organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L în anul 2016.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X întocmit la S.C. X S.R.L. se menționează următoarele:

-furnizorii S.C. X S.R.L au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală, după caz;

-principalii furnizori ai S.C. X S.R.L. nu dețin evidențe financiar-contabile, spații de depozitare a mărfurilor sau salariați, context în care nu completează personal facturile emise în numele acestor persoane juridice.

-S.C. X S.R.L. face parte dintr-un grup de contribuabili care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanelor juridice din aval.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X întocmit la S.C. X S.R.L. se menționează următoarele:

-avizul de inspecție fiscală nr. F-IS X17, transmis prin poștă cu confirmare de primire la domiciliul fiscal al societății, a fost returnat cu mențiunea "destinatar necunoscut";

-urmare deplasării la adresa domiciliului fiscal al S.C. X S.R.L. echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu funcționează la domiciliul fiscal declarat."

◀ la pagina 6/12, referitor la S.C. XS.R.L se menționează:

"-Împotriva S.C. XS.R.L. organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

-S.C. XS.R.L. nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L în anii 2016 și 2017.

Prin procesele verbale nr. X/11.07.2017 și nr. X/19.07.2017, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice lași s-au constatat următoarele:

-SC XSRL are un comportament de firmă tip <fantomă> care participă la realizarea de operațiuni fictive având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat;

-SC XSRL este furnizor al unor livrări nereale cu intenția creării unui circuit comercial simulat având ca efect emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanelor juridice din aval.

Prin procesul verbal nr. X/18.08.2017, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, s-au constatat următoarele:

-la domiciliul fiscal a S.C. XS.R.L nu a fost găsită nici o persoană care să furnizeze informații despre societate;

-pentru informații suplimentare cu privire la S.C. XS.R.L organele de inspecție fiscală s-au deplasat la Primăria comunei Rediu care a furnizat următoarele date: la domiciliul fiscal al S.C. XS.R.L (sat X, str. X, nr. X, jud Iași) în evidența Primăriei Rediu figurează un teren în suprafață de aprox. 400 mp - proprietar persoana fizică X identificat cu CNP X. Domnul X nu figurează la această adresă cu bunuri imobile (construcții) în evidența Primăriei Rediu."

◀Referitor la S.C. Xr S.R.L, se menționează :

"-S.C. Xr S.R.L este insolubilă din 24.02.2015;

-Împotriva S.C. X S.R.L organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

-S.C. Xr S.R.L nu a declarat livrări către **S.C. X S.R.L. jud. Iași** în anul 2016.

În procesul verbal nr. X/05.04.2017 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-au constatat următoarele:

-nu s-a putut contacta vreun reprezentant al societății și nu s-a putut intra în posesia documentelor societății;

-furnizorii principali ai S.C. X S.R.L au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip "fantomă", în sensul că nu depun declarații financiar contabile sau declarațiile depuse nu reflectă situația reală, nu dețin evidențe financiar-contabile complete/corecte, nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, spații de depozitare sau salariați etc.

-documentele întocmite de către S.C. X S.R.L nu reflectă tranzacții economice reale.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X/23.11.2016 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava s-a constatat că principalele achiziții declarate de S.C. X S.R.L. nu reflectă operațiuni reale, aceste tranzacții fiind reîncadrate conform art. 11 din Legea nr. 573/2003 privind codul fiscal".

◀Referitor la S.C. X S.R.L, se menționează:

"-S.C. X S.R.L este inactivă din data de 26.03.2016;

-S.C. X S.R.L este insolubilă din 26.04.2016;

-Împotriva S.C. X S.R.L organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală pentru fapte de evaziune fiscală cu un prejudiciu în sumă de S lei.

În procesul verbal nr. X/12.05.2017 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași s-a constatat că S.C. X S.R.L. nu funcționează la domiciliul fiscal declarat. Societatea nu a declarat puncte de lucru.

Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-IS X/25.02.2016 întocmit la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor

efectuate de societate, considerând aceste tranzacții ca fiind artificiale având drept scop evitarea impozitării".

Având în vedere constatările de mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea achizițiilor înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași** de la S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. XS.R.L și S.C. X S.R.L, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, considerând că aceste tranzacții nu reflectă operațiuni reale, fiind înregistrate în scopul obținerii de avantaje fiscale.

Se reține că cele patru societăți, respectiv S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. XS.R.L și S.C. X S.R.L. nu au declarat livrări către **S.C. X S.R.L. Iași**, au fost verificate din punct de vedere fiscal de organul fiscal stabilindu-se în sarcina lor prejudiciu pentru care au fost întocmite sesizări penale.

Din rapoartele de inspecție fiscală, respectiv RIF nr. F-IS X/25.02.2016 întocmit la S.C X S.R.L, CUI X, RIF nr. F-SV X/23.11.2016 întocmit la S.C. Xr S.R.L, CUI X, RIF nr. F-IS X întocmit la S.C. X S.R.L, CUI X și din Procesul-verbal nr X/11.07.2017 încheiat la S.C. XS.R.L, CUI X, anexate în copie la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au concluzionat că societățile verificate au "*un comportament de firmă tip <fantomă> care participă la realizarea de operațiuni fictive având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat.*"

Se reține că organele de inspecție fiscală, prin adresa nr. X/07.02.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG /X/09.02.2018 a transmis Referatul nr. X/07.02.2018 privind propunerea de soluționare a contestației, anexat la dosarul cauzei, în care precizează:

"Organul de inspecție fiscală a considerat că achizițiile de la S.C X S.R.L, S.C XS.R.L, S.C XR S.R.L. și S.C X S.R.L. nu reprezintă operațiuni reale, fiind înregistrate în scopul obținerii de avantaje fiscale, având în vedere următoarele:

-împotriva acestor societăți au fost întocmite sesizări penale pentru fapte de evaziune fiscală;

-organele de inspecție fiscală au constatat că societățile mai sus menționate nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, iar reprezentanții legali ai acestora nu au putut fi contactați de organul fiscal;

-prin actele de control întocmite de organele de inspecție fiscală s-a constatat că aceste firme au comportament de tip <fantomă>, care participă la operațiuni fictive având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat;

-societățile mai sus menționate sunt inactive și/sau insolabile, nu au salariați sau nu dispun de logistica necesară pentru realizarea acestor tranzacții, nu au depus toate declarațiile sau situațiile financiare la organul fiscal teritorial, nu au declarat livrări către S.C X SRL sau există neconcordanțe semnificative între livrările declarate de acești furnizori și achizițiile declarate de S.C X SRL etc"

Organul de soluționare reține că facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către contestatoarele emise de S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L, societăți comerciale care au avut un comportament fiscal inadecvat, care participă la operațiuni fictive având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat, societăți pentru care au fost întocmite sesizări penale, nu se pot constitui în documente justificative care să dovedească proveniența legală a bunurilor înregistrate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**.

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, organele de inspecție fiscală au reconsiderat în mod legal tranzacțiile derulate de societatea contestatoare cu societățile 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 organelor 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.

În speță, se reține și Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție precizează:

“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.”

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.

Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».

Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”

Organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională care consideră că dreptul de deducere 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/prestatorii săi, fapt care nu a putut fi probat întrucât atât furnizorii cât și furnizorii furnizorilor contestatarei, potrivit celor precizate mai sus, fie nu dețineau personal și dotările necesare pentru efectuarea acestor operațiuni, fie nu dețin bunuri în patrimoniu, fie au acționat ca societăți interpușe în circuit, fie nu au depus declarații din care să rezulte livrările/prestările efectuate către **S.C X S.R.L, jud. Iași**, fie nu au fost identificați la sediul social sau punctele de lucru declarate, etc, reține că nu se justifică achiziția de bunuri sau

servicii, aceasta fiind efectuată cu scopul creării de cheltuieli și TVA deductibilă, respectiv de creare a unor avantaje fiscale pentru **S.C X S.R.L, jud. IașL.**

Astfel, nu se poate justifica proveniența bunurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L, iar în susținerea cauzei contestatara nu probează faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realitatea, respectiv că achizițiile nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată .

În ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, în urma inspecției fiscale s-a constatat că facturile emise de S.C. X S.R.L (TVA în sumă de **S lei**), S.C. X S.R.L (TVA în sumă de **S lei**), S.C. X S.R.L (TVA în sumă de **S lei**) și S.C. X S.R.L (TVA în sumă de **S lei**) nu au calitate de document justificativ.

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

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

De asemenea, în speță, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

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

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

Potrivit jurisprudenței interne mai sus enunțată în situația în care furnizorii sunt societăți care nu au declarat livrările și care nu justifică proveniența mărfurilor vândute, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, costul mărfurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L (**S lei**), S.C. X S.R.L (**S lei**), S.C. X S.R.L (**S lei**) și S.C. X S.R.L (**S lei**), în perioada 2012-2016, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.24 alin.(1)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât achiziția a fost efectuată doar în scopul obținerii de avantaje fiscale constând în crearea de cheltuieli deductibile și TVA deductibilă.

Noțiunea de avantaj, așa cum este definită în DEX reprezintă „*profit pe care îl obține cineva în plus (în raport cu altul)*”, „*Favoare, privilegiu de care se bucură cineva sau ceva*” „*Superioritate (a cuiva sau a ceva) bazată pe o situație, pe o împrejurare favorabilă*” .

Iar noțiunea de avantaj fiscal se concretizează în obținerea privilegiului de a deduce cheltuieli și TVA în scopul majorării masei cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit și a majorării cuantumului TVA deductibilă cu consecința diminuării profitului impozabil ce reprezintă baza de calcul pentru impozitul pe profit, respectiv a diminuării cuantumului TVA de plată la bugetul statului.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit jurisprudenței constante a Curții Europene de Justiție care statuează:

„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-324/11);

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

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11)”;

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11)”;

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

Curtea a statuat faptul că operațiunile precum cele judecate în acțiunea principală, care nu sunt ele însele viciate de către o fraudă a taxei pe valoare

adăugată constituie furnizare de bunuri sau servicii derulată de către o persoană impozitabilă care acționează ca atare și o activitate economică conform articolului 2 din cea de a 6-a Directivă Europeană 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legilor din statele membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: o bază de evaluare uniformă, conform modificării de către Directiva Consiliului 95/7/CE din 10 aprilie 1995, în cazul în care îndeplinesc criteriile pe care se bazează definițiile acestor termeni, indiferent de intenția comerciantului altul decât contribuabilul în cauză implicat în același lanț de aprovizionare și/sau într-o operațiune posibil frauduloasă anterioară sau ulterioară operațiunii cu contribuabilul în cauză, despre care acesta nu a avut cunoștință și nu a dispus nici de posibilitățile de a avea cunoștință.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA 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, întrucât atât furnizorii S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. XS.R.L și S.C. X S.R.L cât și furnizorii furnizorilor săi potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, fie nu mai pot fi verificați din diverse motive, fie s-a demonstrat că aceștia nu dețineau personalul și mijloacele necesare desfășurării activităților înscrise în documentele prezentate, fie nu au declarat operațiunile derulate în relația atât cu **S.C X S.R.L., jud. Iași** cât și cu S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. XS.R.L și S.C. X S.R.L

Mai mult, din cele prezentate în considerentele deciziei reiese că S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. XS.R.L și S.C. X S.R.L fac obiectul cercetărilor penale fiind suspectați că au avut rolul de persoană juridică interpusă în cadrul unor circuite de tranzacționare pentru a disimula existența unor operațiuni care în fapt nu au existat, cu scopul de a genera TVA și cheltuieli deductibile pentru diferiți parteneri.

Or, societatea nu a prezentat în susținere documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie și nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și TVA.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară 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 contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii

administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la astfel de contribuabili fiind conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

Astfel, facturile emise de furnizorii S.C. X S.R.L, S.C. Xr S.R.L, S.C. XS.R.L și S.C. X S.R.L, 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 și a taxei pe valoarea adăugată.

În această situație, se reține faptul că societatea nu își poate exercita dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de **S lei** și a TVA aferentă în sumă de **S lei**, pentru perioada 2012-2016, prevăzut la art. 21 și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și respectiv art.25 și art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile legale privind deductibilitate cheltuielilor precum și a faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la furnizorii de bunuri la data livrării, în conformitate cu dispozițiile art.134 (art.280) din același act normativ.

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.Iași**, 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 căroră **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 bunurile 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 Iași – Inspecție Fiscală a stabilit în mod legal au considerat ca și cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile aferente bunurilor achiziționate de la S.C. X S.R.L(S lei), S.C. X S.R.L (S lei), S.C. XS.R.L(S lei) și S.C. X S.R.L(S lei), în sumă totală de S lei pentru care au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%) și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, fapt pentru care contestația urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată*, pentru suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, 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. 3741/2015, 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. 3741/2015 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. Iași** împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X 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-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, 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 Iași.