



DECIZIA NR. 40562/22.11.2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C X S.R.L, jud. Iași
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X din 10.07.2019 și la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr. ISR_REG/X/18.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X/17.07.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X / 18.07.2019, cu privire la contestația formulată de **S.C X S.R.L**, cu sediul în localitatea Iași, str. X nr. X, et.X cam. X, jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr. JX, cod unic de înregistrare RO X, cod CAEN 4520 *"Întreținerea și repararea autovehiculelor"*, prin administrator statutar X și reprezentant legal av. X, conform Împuternicirii avocațiale seria IS/X 9

Contestația este formulată 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.

Suma contestată este de **S lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin remitere sub semnătură respectiv în data de **04.06.2019**, așa cum rezultă din adresa nr. A.F.J.I./ X , anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, prin poștă respectiv **09.07.2019** data poștei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.A.J.I /X.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al **S.C X S.R.L, jud. Iași**.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.207/ 2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.S.C X S.R.L, jud. 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 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, 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**, pe următoarele motive:

a) Referitor la neprezentarea documentelor financiar contabile în timpul inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală, se precizează că, *"societatea a depus la organul fiscal toate documentele solicitate așa cum rezultă și din cuprinsul raportului de inspecție fiscală care arată că s-au verificat documentele contabile, respectiv facturi fiscale, balanțele contabile, registrele societății și inventarul societății..(...) orice document solicitat de la reprezentantul societății le-a fost pus la dispoziție."*

b) Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se precizează:

Se menționează că documentele contabile prin care s-au achiziționat mărfuri de la furnizorii S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, îndeplinesc condițiile impuse de normele legale în vigoare. Astfel:

1. Pentru achizițiile făcute de la S.C X S.R.L, respectiv:

- salopete de lucru cu factura nr. X , acestea au avize de însoțire a mărfurilor cu toate elementele prevăzute de lege, salopetele fiind *"înstrăinate"* către S.C X S.R.L, conform facturii nr.X ;
- tubulatură aer cald-rece, tubulatură eliminare gaze achiziționate cu factura nr. X , acestea au avize de însoțire a mărfurilor și note de intrare recepție, fiind vândute către S.C X S.R.L;
- mărfuri achiziționate cu factura nr.X ce au fost vândute către S.C X S.R.L, existând doumente contabile justificative în acest sens.
- curele trapezoidale, cu factura din data de 10.01.2017, au fost vândute către S.C X S.R.L.

2.Pentru achizițiile de la S.C X S.R.L, respectiv:

- furtun hidraulic cu facturile nr. X, nr. X, nr. X, nr. X, există avize de însoțire a mărfurilor;
- ridicatori electrohidraulici pentru care există declarație de conformitate și avize de însoțire a mărfii au fost vânduți către S.C X S.R.L.

3.Pentru achizițiile efectuate de la S.C X S.R.L, respectiv :

- freze de diferite dimensiuni cu factura nr.X , există avize de însoțire a mărfurilor, acestea fiind vândute către S.C X S.R.L;
- pal ce a fost vândut cu factura nr. X către S.C X .

4. Pentru achizițiile de la S.CX S.R.L de rulmenți , "există avize de expediție a mărfii și notă de recepție a mărfii în magazia societății", marfa fiind vândută către S.C X S.R.L.

În ceea ce privește motivațiile organelor de inspecție fiscală precum că facturile nu îndeplinesc condiția de document justificativ deoarece nu conțin contul bancar al cumpărătorului, se precizează că "*în nici un text de lege nu există o asemenea prevedere a faptului că dacă nu îți treci contul bancar acea operațiune economică și acel document contabil nu ar fi real*".

În ceea ce privește afirmațiile organelor de inspecție fiscală precum că facturile nu îndeplinesc condiția de document justificativ deoarece nu conțin semnături, se precizează că "*există o normă dată de către legiuitor în care se prevede că ștampila și semnătura pe factura fiscală nu mai este obligatorie pentru valabilitate -art.319 alin.20 din Codul fiscal (a se vedea și O.G. 17/2015)*".

În ceea ce privește afirmațiile organelor de inspecție fiscală precum că nu există contracte de transport a mărfii și că marfa nu ar fi reală, se precizează că "*mărfurile au avize de însoțire, iar pe aceste documente se regăsesc mijlocul de transport*".

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere, **S.C X S.R.L, jud. Iași** invocă Hotărârea C.J.U.E din 21.06.2012 în cauzele conexe C-80/11 și C 141/11, totodată precizând că societatea a ținut contabilitatea în conformitate cu dispozițiile legale.

În concluzie, **S.C X S.R.L, jud. Iași** solicită admiterea contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat inspecția fiscală la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, având ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.2016-31.12.2018 și a impozitului pe profit pentru perioada 01.04.2016-30.09.2018, inspecție fiscală ce a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X care 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, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;
-**S lei** -taxa pe valoarea adăugată, din care societatea contestă suma de **S lei**, reprezentând:

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

Organele de inspecție fiscală precizează că inspecția fiscală "*a fost inclusă în programul lunar de activitate în baza analizei de risc efectuată ca urmare a Notei de propunere privind declanșarea procedurii de insolvență la inițiativa organului fiscal, în conformitate cu prevederile Ordinului nr.515/2016 pct.2.2.*

transmisă de Serviciul Colectare Executare Silită Persoane Juridice din cadrul A.J.F.P Iași prin adresa nr.X și înregistrată la Inspecție fiscală sub nr. X."

Se menționează că societatea a fost verificată pe linie fiscală de Direcția Regională Antifraudă Fiscala 1 Suceava, constatările pentru perioada 01.10.2010-28.02.2015 fiind cuprinse în Procesul-Verbal nr.X , iar pentru perioada 01.03.2015-30.06.2016 fiind cuprinse în Procesul-Verbal nr.X , precum și de consilieri din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași pentru perioada 01.01.2014-31.03.2016, care au stabilit un prejudiciu în sumă de S lei.

S.C X S.R.L, jud. Iași are ca obiect principal de activitate declarat: COD CAEN 4520- *"Întreținerea și repararea autovehiculelor"*.

Organele de inspecție fiscală precizează că, motivat de faptul că în data de 27.02.2019 administratorul societății a prezentat o parte din evidența financiar contabilă, pentru perioada 01.04.2016-30.06.2017, prin Nota de relații nr.X/06.03.2018, au solicitat documentele financiar contabile pentru perioada 01.07.2017-31.12.2018, precum și alte documente justificative (contracte, avize de expediție, foi de parcurs, CMR -uri, certificate de garanție, etc., fișe parteneri, fișe de cont pentru cheltuieli, liste de inventariere, etc.) cu termen de prezentare 11.03.2019.

Se menționează că administratorul societății a prezentat, în data de 19.03.2019, doar evidența primară pentru perioada 01.07.2017-30.09.2018.

Se menționează că au solicitat contribuabilului următoarele documente pe care acesta nu le-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală :

" -registru jurnal, jurnalele de vânzări și cumpărări, balanțele de verificare pentru perioada 01.07.2017-31.12.2018 (s-au depus copii listate ale registrelor jurnal lunare, balanțe de verificare, jurnale de vânzări și cumpărări în ziua discuției finale);

- documente justificative cu privire la achizițiile de la următorii parteneri (avize de însoțire a mărfii, CMR, certificate de garanție, etc.): S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C X S.R.L;

- documente din care să reiasă când și unde au fost vândute bunurile achiziționate de la următorii parteneri: S.C X S.R.L, S.C X S.R.L;

- listele de inventar pentru stocurile de mărfuri aferente perioadei verificate;
- balanța mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar."

Organele de inspecție fiscală precizează că au utilizat procedura de control prin sondaj, verificarea efectuându-se asupra documentelor contabile puse la dispoziție de societatea verificată și *"ținând cont de constatările și rezultatele cuprinse în Procesele-Verbale încheiate de X Suceava, de consilierii din cadrul A.C.Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, prin Raportul de inspecție încheiat în 28.04.2017, precum și de datele din fiscnet."*

a) În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **S lei**, aferent unei baze impozabile în suă de S lei, pentru perioada 01.04.2016-30.09.2018

Organele de inspecție fiscală, prin verificarea efectuată, au urmărit modul de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor în vederea stabilirii venitului impozabil și a impozitului pe profit, respectarea termenului de declarare și de plată.

Astfel:

◀ Pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a depus Declarația 101 privind impozitul pe profit.

Urmare verificărilor efectuate pentru perioada 01.04.2016-31.12.2016, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de **S lei**, după cum urmează:

- **S lei** reprezentând cheltuieli cu achiziția de mărfuri înscrise în facturile emise de S.C X S.R.L, în perioada 01.04.2016-31.12.2016, respectiv factura în copie nr.X (cilindru rotativ, tubulatură aer cald-rece, tablou metalic, tubulatură gaze arse), factura nr. X (var lavabil, glet, placă gips carton), factura nr.X (panouri tablă sandwich, vopsea email), factura nr.X (cilindri hidraulici, tambur auto), factura nr.X (contactori, întrerupători, casete direcție macara) și factura nr.X(strung universal).

Organele de inspecție fiscală opinează că pe facturile emise de furnizorul S.C X S.R.L, la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar, iar la "*date privind expediția*" nu sunt înscrise datele privind ora de expediție și semnatura. Totodată se menționează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achizițiile efectuate, respectiv: contracte cu furnizorii, documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcându-se prevederile art.25 alin.4 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-**S lei** reprezentând cheltuieli cu achiziția de mărfuri înscrise în facturile emise de S.C X S.R.L, respectiv factura nr.X (pal mediodensiti).

Organele de inspecție fiscală precizează că pe factură, la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind ora de expediție, semnatura. Totodată, se menționează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achizițiile efectuate, respectiv: contracte cu furnizorii, documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcându-se prevederile art.25 alin.4 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală menționează că, din verificările efectuate de inspectorii antifraudă consemnate în Procesul-Verbal nr.630/1/19.02.2016 și în Procesul-Verbal nr.X rezultă că partenerii societății, respectiv S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, au un comportament fiscal inadecvat, astfel :

S.C X S.R.L, CUI X a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, consemnate în Raportul de inspecție

fiscală nr. F-VS X care a cuprins perioada 01.01.2009-31.03.2015 (stabilindu-se un prejudiciu în suma de S lei) și în Raportul de inspectie fiscala nr.F-IS nr.X care a cuprins perioada 01.04.2015-31.03.2017. Conform acestor rapoarte de inspectie fiscala au fost identificate ca înregistrate în evidențele contabile ale S.C X S.R.L, facturi emise de operatori economici cu comportament specific societăților de tip "fantomă" sau "missing trader", societăți care furnizează proveniența pentru mărfuri inexistente sau își asumă calitatea de prestator pentru servicii fictive.

Se precizează că din ultimul raport de inspecție fiscală încheiat, respectiv RIF nr. F-IS nr.X și Decizia de impunere nr.F-IS nr.X și din informațiile din baza de date INFOPC la data de 24.07.2018, S.C X S.R.L are un prejudiciu transmis instituțiilor organelor de urmărire penală în sumă de S lei; activitatea principală a societății o reprezintă "comerț cu ridicata al legumelor și fructelor"-CAEN 4631 și activitate conform ultimului bilanț depus la 31.12.2014 "comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare"-CAEN 4673; nu figurează cu personal angajat conform aplicației Revisal; facturile emise către **X S.R.L, jud. Iași** au fost achitate parțial, în general cu numerar sau prin compensare; S.C Xt S.R.L SRL este insolubil începând cu 27.01.2016 (conform aplicației INFOPC);

S.C X SRL, CUI X a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, consemnate în Raportul de inspectie fiscala F-BC X, prin care s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de S lei. Se precizează că din acest raport, rezultă că în evidențele contabile ale societății au fost identificate facturi de achiziție de la furnizori care reprezintă caracteristicile unor societăți de tip "fantomă" ce fac parte dintr-un lanț de firme de tip "carousel" care nu desfășoară activități reale.

Astfel, organele de inspecție fiscală, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, au considerat că elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea **S.C X S.R.L, jud. Iași** în derularea unor practici abuzive (evidențierea unor achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului), de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea T.V.A și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit). Se subliniază că facturile emise către **S.C X S.R.L, jud. Iași** au fost achitate parțial, doar prin compensare.

În concluzie, pentru perioada verificată, respectiv 01.04.2016-31.12.2016, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă cu suma de S lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.

◀Pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a depus Declarația 101 privind impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție bunuri emise de:

-S.C X S.R.L respectiv, factura nr.X (curele trapezoidale transmisie), factura nr. X (oțel forjat, BCA, mortar, etc.), factura nr.X (curele trapezoidale transmisie), factura nr.X (curele trapezoidale transmisie), factura nr.X (curele trapezoidale transmisie), factura nr.X (curele trapezoidale transmisie), factura nr.

X (mortar, tencuială, adeziv), factura nr.X (freză, electrozi, glet), factura nr.X (profil, țevă laminată, cornier), factura nr.X (oțel laminat, oțel forjat), factura nr.X (electrozi, cuțite strung), factura nr.X (burghiu, filiere stas), factura nr.X (sârmă sudură), factura nr.X (distribuitor), factura nr.X (distribuitor), factura nr. X (distribuitor), la date de identificare cumpărător nu au înscris contul bancar, iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind ora de expediție, semnătura, unele facturi fiind prezentate în copie, etc. Se precizează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achizițiile efectuate, respectiv contracte cu furnizorii, precum și documente de transport (avize de însoțire a mărfii, CMR, etc.) din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcând prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

-S.C X S.R.L, respectiv factura nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr. X, nr.X, nr.X (în copie), nr.X (în copie), și nr.X, la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind mijlocul de transport, ora de expediție, semnătura. Se precizează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții, respectiv contracte cu furnizorii, documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/ calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcând prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil în conformitate cu prevederile art.19 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, stabilind o diferență de bază impozabilă în sumă totală de S lei (S lei - cheltuieli nedeductibile aferente mărfurilor achiziționate de la S.C X S.R.L + S lei - cheltuieli nedeductibile aferente mărfurilor achiziționate de la S.C X S.R.L) pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

◀Pentru perioada 01.01.2018-30.09.2018, din verificările documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de S.C X S.R.L, respectiv facturile nr.X, nr.X nr.X, nr.X, nr.X, nr.X (roți dințate), factura nr.X (salopete lucru) și factura nr.X(cuțite strung), nu au toate rubricile competate, respectiv la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind ora de expediție, semnătura.

Se precizează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții, respectiv, contracte cu furnizorii, documente de transport (avize de însoțire a mărfii, CMR, etc.) din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcând prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil în conformitate cu prevederile art.19 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar în sumă de S lei aferentă cheltuielilor cu mărfurile achiziționate de la S.C X S.R.L .

Pentru toată perioada verificată, respectiv 01.04.2016-30.09.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **S lei (S lei + S lei + S lei)** aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, pentru perioada 01.04.2016-31.12.2018, în sumă totală de **S lei**

Organele de inspecție fiscală precizează că, în urma verificării prin sondaj a modului de calcul și înregistrare în evidența contabilă a T.V.A deductibilă și colectată pentru perioada verificată și având în vedere constatările înscrise în Procesul-Verbal nr.X și în Procesul-Verbal nr. X întocmite de Direcția Regională Antifraudă Fiscala 1 Suceava, precum și în Raportul de inspecție fiscală F-IS X întocmit de consilieri din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași pentru perioada 01.01.2014-31.03.2016, au stabilit o diferență suplimentară de plată pentru T.V.A în sumă de **S lei** ca urmare a neacordării dreptului de deducere a T.V.A- ului din facturi emise de furnizorii menționați la capitolu *"Impozit pe profit"*, astfel:

◀ Pentru perioada 01.04.2016-31.12.2016:

- **S lei** reprezentând T.V.A aferentă achizițiilor de mărfuri aferente facturilor emise de S.C X S.R.L, în perioada 01.04.2016-31.12.2016, respectiv în factura în copie nr.X (cilindru rotativ, tubulatură aer cald-rece, tablou metalic, tubulatură gaze arse), factura nr. X (var lavabil, gled, placă gips carton), factura nr. X (panouri tabla sandwich, vopsea email), factura nr.X(cilindri hidraulici, tambur auto), factura X (contactori, întrerupători, casete direcție macara) și în factura nr.X (strung universal). Se precizează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții, respectiv, contracte cu furnizorii, documente de transport (avize de însoțire a mărfii, CMR, etc.) din care să rezulte locurile din unde au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/ calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcând prevederile art.297 alin.4) lit.a), art.299 alin.(1) lit.a), art.319 alin.(20) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal ;

- **S lei** reprezentând T.V.A aferentă achizițiilor de mărfuri aferente facturilor emise de S.C X S.R.L, respectiv factura nr.X pal mediodensiti). Se precizează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții, respectiv, contracte cu furnizorii, documente de transport (avize de însoțire a mărfii, CMR, etc.) din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcând prevederile art.297 alin.4) lit.a), art.299 alin.(1) lit.a), art.319 alin.(20) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

◀Pentru anul 2017:

- **S lei** reprezentând T.V.A aferentă achizițiilor de mărfuri aferente facturilor emise de S.C X S.R.L, în perioada 01.01.2017-31.12.2017, respectiv factura nr.X (curele trapezoidale transmisie), factura nr.X (oțel forjat, BCA, mortar, etc.), factura nr.X, nr. X, nr. X și nr. X (curele trapezoidale transmisie), factura nr. X (mortar, tencuială, adeziv), factura nr.X (freză, electrozi, glet), factura nr.X (profil, țevă laminată, cornier), factura nr X (oțel laminat, oțel forjat), factura nr.X (electrozi, cuțite strung), factura nr.X (burghiu, filiere stas), factura nr.X (sârmă sudură), factura nr.X (distribuitor), factura nr.X (distribuitor), factura nr.X (distribuitor), pe care, la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind ora de expediție, semnătura; totodată societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții respectiv contracte încheiate cu furnizorii precum și documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri încălcând prevederile art.297 alin.4) lit.a), art.299 alin.(1) lit.a) și art.319 alin.(20) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ;

- **S lei** reprezentând T.V.A aferentă achizițiilor de mărfuri aferente facturilor emise de S.C X S.R.L, respectiv factura nr. X, nr.X, nr.X, nr. X, nr. X, nr. X, nr. X, nr .X (în copie), nr. X (în copie) și nr.X, pe care la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind mijlocul de transport, ora de expediție, semnătura.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții, respectiv contracte încheiate cu furnizorul S.C X S.R.L, precum și documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri;

◀Pentru anul 2018:

- **S lei** reprezentând T.V.A aferentă achizițiilor de mărfuri aferente facturilor emise de S.C X S.R.L, respectiv facturile nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X nr.X, nr.X, nr.X, nr.X nr.X nr.X nr.X nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X din data de X, nr.X, nr.X nr.X nr.X, nr.X (achiziții de roți dințate), factura nr.X(șalopete lucru) și factura nr.X (cuțite strung) pe care la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind ora de expediție, semnătura.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții, respectiv contracte încheiate cu S.C X S.R.L, documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri.

Se precizează că nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizorii menționați mai sus, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative legale care să ateste realitatea achizițiilor sau prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile fiscale care nu conțin toate rubricile completate, în speță numerele avizelor de însoțire a mărfurilor respective, mijlocul de transport cu care s-au efectuat livrările de bunuri, data și ora livrării, semnăturile de predare-primire, încălcându-se prevederile art.297 alin.4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se menționează că facturile emise de acești furnizori au fost achitate parțial, cu numerar și prin compensare, iar în urma verificărilor derulate cu privire la situația juridică și economică a furnizorilor menționați mai sus de către inspectorii antifraudă din X1 Suceava, s-a stabilit ca aceștia au un comportament de tip "fantomă", în sensul că nu dețin bunuri în patrimoniu, nu posedă spații de depozitare a mărfurilor sau mijloace de transport, nu sunt înregistrați cu salariați și nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, obținând deduceri fiscale ilegale prin evidențierea de operațiuni simulate.

Astfel, organele de inspecție fiscală apreciază achizițiile declarate de **S.C X S.R.L, jud. Iași** ca fiind efectuate de la furnizorii menționați mai sus, sunt artificiale și nu pot fi luate în considerare ca fiind tranzacții reale.

În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au mai invocat art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite C439/04 și C-440/04 (Axel Kittel contra Belgiei și Recolta Recycling SPRL contra Belgia), Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-255/02 (Halifax & others contra Marii Britanii), Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-18/13 (Maks Pen EOOD contra Bulgariei), Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție .

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 mijlociu, are ca obiect de activitate "*Întreținerea și repararea autovehiculelor*" cod CAEN 4520, capital social 200 lei, codul de înregistrare fiscală X , iar în perioada verificată a avut ca asociați pe dna X și administrator pe dl. X .

Perioada verificată:

-impozit pe profit	01.04.2016-30.09.2018
-taxa pe valoarea adăugată	01.04.2016-31.12.2018

3.1 Referitor la suma totală de **S lei** reprezentând impozitul pe profit în sumă de de **S lei** aferent unei baze impozabile în sumă de S lei și T.V.A în sumă

de **S lei** aferentă unei baze de impunere în sumă de S lei, stabilită suplimentar de plată prin Decizia 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, Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă S.C X S.R.L, jud. Iași, beneficiază de exercitarea dreptului de deducere al T.V.A în sumă de S lei, înscrisă în facturile de achiziție emise de furnizorii S.C X S.R.L și S.C X S.R.L și dacă cheltuielile în sumă de S lei privind mărfurile achiziționate de la cele două firme, pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de S lei, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente fiscale corect întocmite și care să justifice cantitățile înscrise în facturile de achiziție, avize de însoțire a mărfurilor, note de intrare-recepție, documente de transport, fișe de magazie, etc prin intermediul cărora să se poată asigura trasabilitatea mărfurilor achiziționate de la cele două firme, iar din probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare verificării documentelor contabile puse la dispoziție de societatea verificată și "*ținând cont de constatările și rezultatele cuprinse în Procesele-Verbale încheiate de X Suceava, de consilierii din cadrul A.C. Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, prin Raportul de Inspecție încheiat în 28.04.2017, precum și de datele din fiscnet,*" au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a dedus taxa pe valoarea adăugată, în perioada 01.04.2016-31.12.2018, în sumă de **S lei** și a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal, în perioada 01.04.2016-30.09.2018 în sumă de S lei aferență achizițiilor de mărfuri de la S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, societăți "*cu un comportament fiscal inadecvat*", astfel:

◀In anul 2016, perioada 01.04.2016-31.12.2016, au fost înregistrate:

- cheltuieli în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferență achizițiilor de mărfuri facturate de la S.C X S.R.L, respectiv factura în copie nr.X(cilindru rotativ, tubulatură aer cald-rece, tablou metalic, tubulatură gaze arse), factura nr. X(var lavabil, glet, placă gips carton), factura nr. X (panouri tablă sandwich, vopsea email), factura nr.X (cilindri hidraulici, tambur auto), factura nr.X (contactori, întrerupători, casete direcție macara) și factura nr.X (strung universal);

-cheltuieli în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferență achizițiilor de mărfuri facturate de la S.C X S.R.L, respectiv factura nr.X (pal mediodensiti).

Organele de inspecție fiscală precizează că, pe facturile mai sus menționate, la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar

la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind ora de expediție și semnătura.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții respectiv contracte cu furnizorii, precum și documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri.

◀ În anul 2017, au fost înregistrate:

- cheltuieli în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de mărfuri facturate de la S.C X S.R.L, respectiv factura nr.X(curele trapezoidale transmisie), factura nr.X (oțel forjat, BCA, mortar, etc.), facturile nr.X, nr.X, nr.X și nr. X(curele trapezoidale transmisie), factura nr. X (mortar, tencuială, adeziv), factura nr.X(freză, electrozi, glet), factura nr.X (profil, țevă laminată, cornier), factura nr.X (oțel laminat, oțel forjat), factura nr.X (electrozi, cuțite strung), factura nr.X (burghiu, filiere stas), factura nr.X (sârmă sudură), factura nr.X, nr.X și nr.X (distribuitor);

-cheltuieli în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de mărfuri facturate de S.C X S.R.L, respectiv factura nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr. X, nr. X (în copie), nr.X (în copie) și nr.X.

Organele de inspecție fiscală precizează că, pe facturile mai sus menționate, la date de identificare cumpărător nu este înscris contul bancar iar la date privind expediția nu sunt înscrise datele privind ora de expediție și semnătura.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții, respectiv contracte cu furnizorii, documente de transport din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri.

◀ Anul 2018, perioada 01.01.2018-30.09.2018 în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile și perioada 01.01.2018-31.12.2018 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

-cheltuieli în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** reprezentând T.V.A aferentă achizițiilor de mărfuri înscrisă pe facturile emise de S.C X S.R.L, respectiv facturile nr.X, nr.X, nr.X2, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X din data de 30.01.2018, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X (roți dințate), factura nr.151/02.04.2018 (salopete lucru) și factura nr.X (cuțite strung).

Organele de inspecție fiscală menționează că, din verificările efectuate de inspectorii antifraudă consemnate în Procesul-Verbal nr.X și în Procesul-Verbal nr.X, rezultă că partenerii societății, respectiv S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, au un comportament fiscal inadecvat, astfel :

•S.C X S.R.L, CUI X a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, consemnate în Raportul de inspecție

fiscală nr. F-VS X care a cuprins perioadă a 01.01.2009-31.03.2015 (stabilindu-se un prejudiciu în suma de S lei) și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS nr. X care a cuprins perioada 01.04.2015-31.03.2017. Conform acestor rapoarte de inspecție fiscală au fost identificate ca înregistrate în evidențele contabile ale S.C X S.R.L, facturi emise de operatori economici cu comportament specific societăților de tip "fantomă" sau "missing trader", societăți care furnizează proveniența pentru mărfuri inexistente sau își asumă calitatea de prestator pentru servicii fictive.

Se precizează că din ultimul raport de inspecție fiscală încheiat, respectiv Raport de inspecție fiscală nr. F-IS nr. X și Decizia de impunere nr. F-IS nr. X și din informațiile din baza de date INFOPC, la data de 24.07.2018, S.C X S.R.L are un prejudiciu transmis instituțiilor organelor de urmărire penală în sumă de S lei; activitatea principală a societății o reprezintă "comerț cu ridicata al legumelor și fructelor"-CAEN 4631 și activitatea conform ultimului bilanț depus la 31.12.2014 "comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare"-CAEN 4673; nu figurează cu personal angajat conform aplicației Revisal; facturile emise către S.C X SRL au fost achitate parțial, în general cu numerar sau prin compensare; S.C X S.R.L SRL este insolubil începând cu 27.01.2016 (conform aplicației INFOPC);

• S.C X SRL, CUI X , a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC X, prin care s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de S lei. Se precizează că din acest raport, rezultă că în evidențele contabile ale societății au fost identificate facturi de achiziție de la furnizori care reprezintă caracteristicile unor societăți de tip "fantomă" ce fac parte dintr-un lanț de firme de tip "carousel" care nu desfășoară activități reale.

Astfel, organele de inspecție fiscală, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, au considerat că elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea **S.C X S.R.L, jud. Iași** în derularea unor practici abuzive (evidențierea unor achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului), de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea T.V.A și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit). Se subliniază că facturile emise către **S.C X S.R.L, jud. Iași** au fost achitate parțial.

Astfel pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia 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, obligații fiscale suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei (S lei + S lei + S lei + S lei)** și impozit pe profit în sumă de **S lei** aferent unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei + S lei + S lei + S lei + S lei).

S.C X S.R.L, jud. Iași precizează că documentele contabile prin care s-au achiziționat mărfuri de la furnizorii S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, îndeplinesc condițiile impuse de normele legale în vigoare. Astfel:

1. Pentru achizițiile făcute de la S.C X S.R.L, respectiv:

- salopete de lucru cu factura nr.X, acestea au avize de însoțire a mărfurilor cu toate elementele prevăzute de lege, salopetele fiind "înstrăinate" către S.C X S.R.L, conform facturii nr. X;
- tubulatură aer cald-rece, tubulatură eliminare gaze achiziționate cu factura nr. X, acestea au avize de însoțire a mărfurilor și note de intrare recepție, fiind vândute către S.C X S.R.L;
- mărfuri achiziționate cu factura nr.X ce au fost vândute către S.C X S.R.L, existând doumente contabile justificative în acest sens.
- curele trapezoidale, cu factura din data de 10.01.2017, au fost vândute către S.C X S.R.L.

2.Pentru achizițiile de la S.C X S.R.L, respectiv:

- furtun hidraulic cu facturile nr. X nr.X, nr.X, nr.X, există avize de însoțire a mărfurilor;
- ridicatori electrohidraulici pentru care există declarație de conformitate și avize de însoțire a mărfii au fost vânduți către S.C X S.R.L.

3.Pentru achizițiile efectuate de la S.C X S.R.L, respectiv :

- freze de diferite dimensiuni cu factura nr.X, există avize de însoțire a mărfurilor, acestea fiind vândute către S.C X S.R.L;
- pal ce a fost vândut cu factura nr. X către S.C X .

4.Pentru achizițiile de la S.CX S.R.L de rulmenți , *"există avize de expediție a mărfii și notă de recepție a mărfii în magazia societății"*, marfa fiind vândută către S.C X S.R.L.

În ceea ce privește motivațiile organelor de inspecție fiscală precum că facturile nu îndeplinesc condiția de document justificativ deoarece nu conțin contul bancar al cumpărătorului, se precizează că "în nici un text de lege nu există o asemenea prevedere a faptului că dacă nu îți treci contul bancar acea operațiune economică și acel document contabil nu ar fi real".

În ceea ce privește afirmațiile organelor de inspecție fiscală precum că facturile nu îndeplinesc condiția de document justificativ deoarece nu conțin semnături, se precizează că *"există o normă dată de către legiuitor în care se prevede că ștampila și semnătura pe factura fiscală nu mai este obligatorie pentru valabilitate -art.319 alin.20 din Codul fiscal (a se vedea și O.G. 17/2015)"*.

În ceea ce privește afirmațiile organelor de inspecție fiscală precum că nu există contracte de transport a mărfii și că marfa nu ar fi reală, se precizează că *"mărfurile au avize de însoțire, iar pe aceste documente se regăsesc mijlocul de transport"*.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere, **S.C X S.R.L, jud. Iași** învoca Hotărârea CJUE din 21.06.2012 în cauzele conexe C-80/11 și C 141/11, totodată precizând că societatea a ținut contabilitatea în conformitate cu dispozițiile legale.

În drept, în cea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care 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 (...),

coroborate cu prevederile pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“5 (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

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.25 din Codul fiscal.

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 sunt incidente prevederile art.291, art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ ART. 291*) Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017 (...).”

Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

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

a) operațiuni taxabile; (...).”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a T.V.A este condiționată 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 T.V.A care a achiziționat bunurile respective.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplic 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 contestatei și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ In Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală precizează că au solicitat contribuabilului *"următoarele documente pe care acesta nu le-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală :*

-registru jurnal, jurnalele de vânzări și cumpărări, balanțele de verificare pentru perioada 01.07.2017-31.12.2018 (s-au depus copii listate ale registrelor jurnal lunare, balanțe de verificare, jurnale de vânzări și cumpărări în ziua discuției finale);

- documente justificative cu privire la achizițiile de la următorii parteneri (avize de însoțire a mărfii, CMR, certificate de garanție, etc.): S.C X S.R.L, S.C XS.R.L, S.C X S.R.L;

- documente din care să reiasă când și unde au fost vândute bunurile achiziționate de la următorii parteneri: S.C X S.R.L, S.C X S.R.L;

- listele de inventar pentru stocurile de mărfuri aferente perioadei verificate;

- bilanța mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar."

Organele de inspecție fiscală precizează că au utilizat procedura de control prin sondaj, verificarea efectuându-se asupra documentelor contabile puse la dispoziție de societatea verificată și *"ținând cont de constatările și rezultatele cuprinse în Procesele-Verbale încheiate de X Suceava, de consilierii din cadrul A.C. Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, prin Raportul de Inspecție încheiat în 28.04.2017, precum și de datele din fiscnet."*

Organele de inspecție fiscală menționează că, din verificările efectuate de inspectorii antifraudă consemnate în Procesul-Verbal nr.X și în Procesul-Verbal nr.X, rezultă că partenerii societății, respectiv S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, au un comportament fiscal inadecvat, astfel :

S.C Xt S.R.L, CUI X a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X (stabilindu-se un prejudiciu în suma de S lei, perioadă verificată 01.01.2009-31.03.2015) și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS nr.X

care a cuprins perioada 01.04.2015-31.03.2017. Conform acestor rapoarte de inspecție fiscală au fost identificate ca înregistrate în evidențele contabile ale S.C X S.R.L, facturi emise de operatori economici cu comportament specific societăților de tip “fantomă” sau “missing trader”, societăți care furnizează proveniența pentru mărfuri inexistente sau își asumă calitatea de prestator pentru servicii fictive.

Se precizează că din ultimul raport de inspecție fiscală încheiat, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS nr.X și Decizia de impunere nr.F-IS nr.X și din informațiile din baza de date INFOPC la data de 24.07.2018, S.C X S.R.L are un prejudiciu transmis instituțiilor organelor de urmărire penală în sumă de S lei; activitatea principală a societății o reprezintă “comerț cu ridicata al legumelor și fructelor”-CAEN 4631 și activitatea conform ultimului bilanț depus la 31.12.2014 “comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”-CAEN 4673; nu figurează cu personal angajat conform aplicației Revisal; facturile emise către **S.C X S.R.L, jud. Iași** au fost achitate parțial, în general cu numerar sau prin compensare; S.C Xt S.R.L SRL este insolubil începând cu 27.01.2016 (conform aplicației INFOPC);

S.C X SRL, CUI X , a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC X, prin care s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de S lei. Se precizează că din acest raport, rezultă că în evidențele contabile ale societății au fost identificate facturi de achiziție de la furnizori care reprezintă caracteristicile unor societăți de tip “fantomă” ce fac parte dintr-un lanț de firme de tip “carusel” care nu desfășoară activități reale.

Astfel, organele de inspecție fiscală, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, au considerat că elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea **S.C X S.R.L, jud. Iași** în derularea unor practici abuzive (evidențierea unor achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului), de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea T.V.A și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit). Se subliniază că facturile emise către **S.C X S.R.L, jud. Iași** au fost achitate parțial, doar prin compensare.

Pentru achizițiile efectuate, în perioada 01.04.2016-31.12.2018, de la furnizorii S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** și au considerat cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la firmele mai sus menționate, înregistrate de societate în perioada 01.04.2016-30.09.2018, în sumă totală de S lei, ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **S lei** .

◀Din Fișele analitice partener X S.R.L., RO X, perioada ianuarie 2016-decembrie 2016, ianuarie 2017-decembrie 2017, ianuarie 2018-septembrie 2018, anexate la dosarul cauzei, pag.124-127, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, la data de 31.12.2015 avea un sold de plată către furnizorul X S.R.L. în sumă de S lei, iar în perioada ianuarie 2016-iulie 2018, au fost înregistrate facturi de achiziție în

sumă totală de S lei (S lei anul 2016+S lei anul 2017 +S lei anul 2018), facturi ce au fost plătite parțial în numerar și prin cont bancar cu bilet la ordin.

La data de 30.09.2018, **S.C X S.R.L, jud. Iași**, se înregistrează cu un sold creditor (obligație de plată către furnizorul X S.R.L., RO X) în sumă de S lei.

◀Din "*Fișa analitică partener X S.R.L, RO X, perioada ianuarie 2016- iulie 2016*", anexată la dosarul cauzei, pag.123, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, la data de 31.12.2015 avea un sold de plată către furnizorul X S.R.L. în sumă de S lei, în anul 2016, înregistrează factura nr. X în sumă de S lei, soldul creditor (obligație de plată către furnizor) la data de 31 iulie 2016 fiind de S lei.

Din "*Fișa analitică partener X S.R.L, RO X, perioada ianuarie 2017- decembrie 2017*", anexată la dosarul cauzei, pag.122, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, la data de 31.12.2016 avea un sold de plată către furnizorul X S.R.L în sumă de S lei, în anul 2017 au fost înregistrate 11 facturi emise în ordine cronologică (nr. X în sumă totală de S lei, soldul creditor (obligație de plată către furnizor) la data de 31 decembrie 2017 fiind de S lei.

Organul de soluționare competent constată că în perioada 01.01.2016- 31.12.2017, **S.C X S.R.L, jud. Iași** nu a făcut nicio plată către furnizorul X S.R.L.

◀În Referatul nr. X privind propunerile de soluționare a contestației, transmis prin adresa nr. X și înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/16682/ 18.07.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală au comunicat:

"Din verificările efectuate de inspectorii antifraudă consemnate în Procesul-Verbal nr.X și în Procesul-Verbal nr.X, rezultă că partenerii S.C X S.R.L, cu care acesta a desfășurat relații comerciale economice, printre care: S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, au un comportament fiscal inadecvat.

Astfel, conform rapoartelor de inspecție menționate mai sus s-au identificat circuite de achiziții în cascadă, în scopul vădit de a diminua obligațiile de plată către bugetul de stat, astfel:

- a) pe facturile emise în circuitul economic, nu sunt înscrise mijloace de transport care să justifice realizarea unui transport real și legal pentru aceste mărfuri, avându-se în vedere felul și cantitățile importante înscrise pe facturi;*
- b) nu există avize de însoțire a mărfurilor care să ateste însoțirea mărfurilor pe durata și ruta de transport a acestora, avându-se în vedere felul și cantitățile importante înscrise pe facturi și care depășesc cu mult capacitatea de transport al unui singur mijloc de transport;*
- c) nu au fost întocmite ordine de deplasare care să ateste locul de unde și unde au fost manipulate/transportate/depozitate materialele de construcții sau înscrisuri care să poată atesta locul unde s-a efectuat recepția;*
- d) nu se poate face dovada transportului acestor mărfuri întrucât furnizorii acesteia nu au în patrimoniu mijloace de transport specifice și nu există nici un document care să justifice transportul efectuat de alte entități;*
- e) aceste entități nu au salariați care să ateste cine ar fi putut manipula aceste materiale.*

Conform informațiilor din spețe anterioare și actelor contabile prezentate, există suspiciuni de tranzacții suspecte, documentele ce stau la baza achizițiilor înregistrate și declarate de la societățile menționate mai sus, nu îndeplinesc calitatea de documente contabile justificative, aceste tranzacții nu sunt declarate de furnizori, sunt susținute de achiziții în amonte de la firme cu comportament fiscal inadecvat asimilat celor de tip <fantomă> .

In subsidiar, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea S.C X S.R.L în derularea unor practici abuzive (evidențierea unor achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului), de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit).

Totodata societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru achiziții respectiv contracte cu furnizorii, precum și documente de transport (avize de însoțire a mărfii, CMR, etc.) din care să rezulte locurile din care au fost încărcate, respectiv descărcate mărfurile, certificate de garanție/calitate, bonuri de cântar sau alte documente suplimentare privind caracteristicile acestor bunuri, încălcând prevederile art.6, alin.1-2 din Legea 82/1991 cu modificările ulterioare."

◀ În Procesul verbal nr. X, încheiat la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, de inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Generală Antifraudă Fiscală, anexat în copie la dosarul cauzei, la Capitolul I-Constatări, se menționează:

•pct.1-"Referitor la relația cu partenerul X SRL, având codul de înregistrare fiscală X"

"-obiectul de activitate conform codului CAEN 4631-Comeț cu ridicata al legumelor și fructelor; (...)

-în perioada martie 2015-iunie 2016, în documentele legale ale societății X SRL, au fost consemnate achiziții de bunuri de la X SRL (materiale de construcții, piese de schimb, echipamente de protecție, etc) în valoare de S lei și TVA în valoare de S lei . Către acest furnizor X SRL a achitat prin bancă suma de S lei. (...)

-Societatea X SRL a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-VS X, pentru perioada 01.01.2009-31.03.2015, stabilindu-se un prejudiciu în sumă de S lei.Conform Raportului de inspecție fiscală, au fost identificate ca înregistrate în evidențele contabile ale X SRL, facturi emise de operatori economici cu comportament specific societăților de tip <fantomă> sau <missing trader>, societăți care furnizează proveniența pentru mărfurile existente sau își asumă calitatea de prestator pentru servicii fiscale.(...)

-(...) considerăm că între X SRL și X nu au existat relații comerciale, drept pentru care se consideră susceptibile a fi fictive operațiunile comerciale descrise în facturile regăsite în evidența contabilă a societății X SRL. În fapt scopul acestora fiind doar de a crea aparența de legalitate a unor operațiuni de livrări ulterioare."

(...)

Având în vedere aspectele expuse anterior, din administrarea mijloacelor de probă prevăzute de art.55 alin.(2) lit.a), c) și e) din Codul de procedură fiscală, rezultă următoarea situație de fapt:

-prin investigarea fiscală a contribuabililor situați în amonte de X SRL, s-a constatat că o parte a furnizorilor din lanț 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;

-furnizorii X SRL, respectiv (...) X SRL , (...) nu dețin spații de depozitare a mărfurilor sau salariați, iar administratorii statuari declară că nu știu să scrie foarte bine, context în care nu completează personal facturile emise în numele acestor persoane juridice;

Furnizorii furnizorului X SRL nu au o activitate reală, iar sediul lor este în majoritatea cazurilor la adresa de domiciliu a administratorilor, nu dețin puncte de lucru, ulterior aceste firme dispar, fără să declare și să plătească impozitele datorate, (...)

Sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoare a unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea X SRL în derularea unor practici abuzive (evidențierea unor practici nereale sub aspectul identității furnizorilor), de natură a-i provoca avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit) direct acestuia și /sau indirect clienților (...)."

Din analiza datelor din aplicația FiscNet al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform fișei anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare competentă reține că S.C X SRL, CUI X , nu a depus bilanțul anual pentru anul 2016, anul 2017 și anul 2018, iar S.C X S.R.L. CUI X , nu a depus la organul fiscal teritorial bilanțul contabil pentru anul 2017 și anul 2018.

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

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

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 furnizorii sus arătați să-și piardă caracterul de "justificativ" în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991R, în condițiile în care una din părți figurează (fictiv) ca participantă la respectivele tranzacții, însă **nu a putut demonstra proveniența bunurilor tranzacționate.**

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

Organul de soluționare reține că facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către contestatoarele au fost emise de societăți comerciale furnizoare care au avut un comportament fiscal inadecvat, astfel că aceste facturi nu se pot constitui în documente justificative care să dovedească proveniența legală a bunurilor înregistrate de **S.C X S.R.L, jud. Iași.**

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

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

În cauză, organul de inspecție fiscală a reconsiderat în mod legal tranzacțiile derulate de societatea contestatoare cu 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 organului de inspecție fiscală, organul de soluționare reține faptul că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea contestatoare deoarece nu se poate verifica sursa de proveniență a livrărilor efectuate care să ateste realitatea achizițiilor consemnate în facturile fiscale emise pe numele acestor societăți furnizoare, care nu au avut personal angajat care să asigure activitatea de comerț, având în vedere că unele tranzacții însumează valori considerabile fără TVA, cuprinse între S lei și Slei (f.X) și nu sunt specificate mijloace auto pentru transportul mărfurilor.

Astfel, facturile de la acești furnizori nu pot reprezenta documente justificative în înțelesul Legii contabilității nr.82/1991, republicată, pentru

înregistrarea în contabilitatea cumpărătorului, întrucât nu s-a dovedit proveniența legală a bunurilor achiziționate, câtă vreme nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, care să poarte răspunderea cu privire la livrarea bunurilor și emiterea respectivelor documente pentru ca societatea contestatoare să poată beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor.

În această situație, se reține și faptul că societatea nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de **S lei**, pentru perioada 01.04.2016-31.12.2018, prevăzut la art.297 din Codul fiscal, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile legale privind faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la furnizorii de bunuri la data livrării, în conformitate cu dispozițiile art.280 din același act normativ.

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

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

În subsidiar, sub aspectul aplicării stării de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea **S.C X S.R.L, jud. 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.

Contestatoarea nu se poate prevala de faptul că legea nu instituie în sarcina sa obligații distincte cu privire la efectuarea de verificări pe circuitul economic, întrucât răspunderea pentru corecta utilizare a acestor documente justificative este evident solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la **art.6 alin.(2)** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "*Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.*"

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

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră: „(...) **pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de**

persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), **cât și de formă** (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Atunci când se face dovada unei practici abuzive, Directiva a Șasea interzice exercitarea dreptului de deducere pentru TVA plătită în amonte “input tax” și permite autorităților fiscale să procedeze la reevaluarea respectivelor tranzacții, în scopul determinării stării de fapt reale, în raport de care să fie

aplicate dispozițiile comunitare în materie de TVA sau legislația națională care a transpus aceste dispoziții.

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

Față de alegația contestatoarei privind incidența Hotărârii CJUE din 21.06.2012 în cauzele conexe C-80/11 și C 141/11, precum că **"NU este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de această directivă menționată (...) să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară realizată de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-UL (...) dat fiind că refuzarea dreptului de deducere este o excepție de la aplica 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 cunoștință de faptul că furnizorii de mărfuri aveau un comportament fiscal inadecvat, fapt adus la cunoștința acestuia prin:

-Procesul verbal nr. X, încheiat la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, luat la cunoștință prin semnarea acestuia, anexat în copie la dosarul cauzei, în care inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Generală Antifraudă Fiscală, precizează:

- la pct 5."X SRL, CUI X", pag. 13, par 4 "(...) *considerăm că între X SRL și Xt SRL nu au existat relatii comerciale comerciale, drept pentru care condiderăm susceptibile a fi fictive operațiunile comerciale descrise în facturile regăsite în evdența contabilă a societății X SRL, iar documentele întocmite în fals.*"

-Procesul verbal nr. X, încheiat la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, luat la cunoștință prin semnarea acestuia, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Generală Antifraudă Fiscală, precizează că:

"Societatea X SRL a făcut obiectul verificărilor de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui , consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-VS X, pentru perioada 01.01.2009-31.03.2015, stabilindu-se un prejudiciu în sumă de S lei. Conform Raportului de inspecție fiscală, au fost identificate ca înregistrate în evidențele contabile ale X SRL, facturi emise de operatori economici cu comportament specific societăților de tip <fantomă> sau

<missing trader>, societăți care furnizează proveniența pentru mărfurile existente sau își asumă calitatea de prestator pentru servicii fictive.(...)"

-Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași, precizează la Capitolul III- Constatări fiscale, pag. 6-7/16, Motiv de fapt:

"(...) s-a procedat la verificarea dosarelor fiscale ale contribuabililor-furnizori de materii prime ai societății verificate care prezintă caracteristicile unor societăți de tip < fantomă> ce fac parte dintru-un lanț de firme de tip <carusel> care nu desfășoară activități reale, după cum urmează:

- (...)
2. S.C XT SRL, CUI X, (...)
3. (...)
4. S.C X S.R.L. , CUI X, (...)"

Referitor la susținerea societății că documentele contabile prin care s-au achiziționat mărfuri de la furnizorii S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C XS.R.L, îndeplinesc condițiile impuse de normele legale în vigoare, astfel: "pentru achiziția de salopete de lucru de la X SRL prin factura nr.X, acestea au avize de însoțire a mărfurilor cu toate elementele prevăzute de lege, aceste salopete au fost înstrăinate către S.C X S.R.L, conform facturii fiscale nr. X" " prin factura X s-a achiziționat (...) tubulatură aer cald-rece, tubulatură eliminare gaze ce au fost vândute către S.C X S.R.L" etc, se reține că, în urma verificării documentelor prezentate organele de inspecție fiscală nu au contestat existența stocului sau a vânzărilor efectuate de societate, ci proveniența bunurilor comercializate.

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 contestatarii.

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 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 suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, fapt pentru care contestația urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată, în conformitate cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit căroră *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.*

3.2 Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe profit contestată

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța asupra impozitului pe profit în sumă de S lei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina societății prin decizia contestată

În fapt, S.C X S.R.L, jud. Iași prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, contestă suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit, față de impozitul pe profit în sumă de **S lei** stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia 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.

In drept, art. 268 alin. (1) și art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“Art. 268-(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

Art. 269-(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrative fiscal atacat.”

Se reține că prin Decizia 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, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.04.2016-30.09.2018, au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de **S lei** aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei reprezentând achiziții de mărfuri de la furnizorii S.C X SRL, CUI X și S.C X S.R.L, CUI X .

S.C X S.R.L, jud. Iași contestă Decizia 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 pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c) din Ordinul 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, se precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.

În consecință, ținând cont de faptul că **S.C X S.R.L, jud. Iași** contestă altă sumă decât cea stabilită prin Decizia de impunere nr. 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 și având în vedere și dispozițiile art. 276 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca fiind fără obiect** contestația formulată de **S.C X S.R.L, jud. Iași** pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de **S lei** .

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:

1. *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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

2.*Respingerea ca fiind fără obiect* a contestației formulate **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, pentru suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL,