



**DECIZIA NR. 10017/22.01.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L, jud. Iași**

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.A.J.I.  
X/29.05.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.  
ISR\_REG/X din 07.06.2018 și reînregistrată sub nr. ISR\_REG/X/23.12.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată, prin adresa nr.X/20.12.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG X din data de 23.12.2019, 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 loc. Xi, str. X nr.X, Hala X, jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr.JX, cod unic de înregistrare fiscală RO X, transmițând totodată copie după Decizia nr. X/03.12.2019 pronunțată de Curtea de Apel Iași, în dosarul nr. X9/2018, definitivă, prin care s-a respins recursul formulat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași împotriva Sentinței nr. X/11.07.2019 pronunțată de Tribunalul Iași în același dosar.

Contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.A.J.I. X/29.05.2018, a fost 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, pentru suma de **S lei** reprezentând:

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

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, urmare inspecției fiscale efectuate, au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Iași** a realizat achiziții de produse (servomotoare, blocuri de distribuție, elevatoare, freze, etc) de la furnizorul S.C. XS.R.L, pentru care nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile aferente în sumă totală de **S lei** (S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal + S lei erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit), stabilind un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Se precizează că S.C. X S.R.L a făcut obiectul unor controale efectuate de inspectorii antifraudă, conform Procesului verbal nr. X din 19.02.2016, din cuprinsul căruia rezultă că S.C. X S.R.L *"a creat prin operațiunile economice efectuate, un circuit comercial și financiar fictiv fiind emise facturi fiscale în interiorul grupului conținând operațiuni nereale, facturi pe care acesta din urmă le-a înregistrat în*

*contabilitate în scopul diminuării bazei impozabile și prejudicierii bugetului consolidat al statului scopul fiind crearea aparenței legalității."*

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr.X/05.06.2018, constatări ce se regăsesc și în Raportul 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, contestată, întocmind în acest sens Sesizarea penală nr.X din 06.06.2018, ce a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, prin poștă cu confirmare de primire din data de 11.06.2018.

Întrucât între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS 167 din 17.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, în temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la art. 1 din dispozitivul Deciziei nr.10748 din 01.10.2018, a suspendat soluționarea cauzei pentru suma de **S lei** reprezentând:

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

◀Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Iași sub nr. X/2019, **S.C X S.R.L, jud. Iași** solicită instanței să:

*"•anuleze Decizia de soluționare a contestației nr. X/01.10.2018;*

*•anuleze Decizia de impunere nr. F-IS X (...), emisă de A.J.F.P. Iași-Inspecție Fiscală;*

*•anuleze Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X (...);*

*•anuleze Procesul-verbal nr.X/20.04.2017 încheiat de către D.G.A.F.-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava."*

◀Prin Sentința nr.X/2019 din 11.07.2019, emisă de Tribunalul Iași, s-a dispus:

*"Respinge capătul de cerere privind anularea Procesului-Verbal nr. X/20.04.2017 formulat de reclamanta **S.C X S.R.L, jud. Iași (...)***

*(...)*

*Respinge acțiunea formulată de reclamanta **S.C X S.R.L (...)**, în contradictoriu cu Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, CUI X și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași în numele și pentru Administrația Județeană a Finanțelor Iași, abele cu sediul în Iași, (...)*

*Cu 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 03 decembrie 2019, Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, decide:

*"Respinge excepția nulității recursului, invocat de intimăți.*

*(...).*

*Admite în parte cererea formulată de reclamantul **S.C X S.R.L** în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași;*

*Anulează art.1 din Decizia nr.X/01.10.201, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași;*

*Obligă pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași la soluționarea contestației administrative formulate de reclamant.*

**Definitivă. "**

Având în vedere faptul că Decizia nr. X/2019, Ședința publică din data de 03 decembrie 2019, 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-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** - taxa pe valoarea adăugată .

Cu adresa înregistrată la Direcția Generală Regională Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_DGR/X, organul de soluționare competent a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași să comunice care este stadiul soluționării Sesizării Penale nr.X din 06.06.2018 și eventual să trimită rezoluția motivată pronunțată în rezolvarea cauzei penale.

Cu adresa nr. X din 14.01.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG.X, Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași transmite:

*"Urmare a adresei dumneavoastră nr. ISR\_DGR Xdin data de 09.01.2020 vă comunicăm faptul că sesizarea penală nr.X întocmită ca urmare a Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X al organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași -Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost înregistrată la unitatea noastră de parchet sub nr. X*

*În cauza penală nr.X/2019 se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prev. și ped. de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 - Evidențierea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive. (...)"*

**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 de **S lei** reprezentând:

-**S lei** - impozit pe profit;

-**S lei**- taxa pe valoarea adăugată, motivând că în mod greșit organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile încheiate cu S.C XS.R.L, în perioada 2012-2017, nu sunt reale și că acestea nu au fost destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Se precizează că în timpul inspecției fiscale:

*"1. am prezentat echipei de control contractele, facturile SC XS.R.L, către S.C X S.R.L, cât și documentele de intrare a mărfurilor și utilajelor achiziționate care fac dovada tranzacțiilor efective, a plăților, a existenței mărfurilor și utilajelor și a realității tranzacțiilor.*

*2. am prezentat evidențe ale utilizării mărfurilor achiziționate în scopul producerii de profit care dovedesc de asemenea realitatea tranzacțiilor (...).*

*3. am făcut dovada faptului că tranzacțiile cu S.C XS.R.L. au fost utilizate în folosul unor operațiuni taxabile (...).*

*4. Am făcut dovada cu documente și am cerut reanalizarea situației partenerului nostru S.C XS.R.L., indicând faptul că nu se poate reține pentru acesta un comportament tip <paravan> sau <fantomă> în condițiile în care așa cum rezultă din documentele acestuia, facturi, extrase de cont, situații de lucrări, etc, acesta în aceeași perioadă a efectuat lucrări, prestări servicii și către alți beneficiar (...)"*

Se precizează că societatea a achiziționat de la S.C XS.R.L "*bunuri pentru care deține și a prezentat documentele legale și justificative a provenienței, a legalității și realității tranzacțiilor, ba mai mult parțial le deține pe stoc.*"

Invocând pct. 92 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, petenta precizează că "*întregul act administrativ fiscal nu se bazează pe constatările proprii, existând paragrafe întregi și interpretări copiate din procesul verbal antifraudă.*"

Se mai precizează că prin Hotărârea CJUE din 21 iunie 2012 în cauzele conexe C80/11 și C142/11, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că "*autoritățile fiscale nu pot refuza în principiu, să deducă din valoarea taxei pe valoarea adăugată, valoarea taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru serviciile care i-au fost prestate sau bunurile care i-au fost livrate din cauza neregulilor comise de emitentul facturii aferente acestor servicii sau bunuri sau unul dintre prestatorii săi. Cu toate acestea deducerea trebuie refuzată în cazul în care persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.*"

Se precizează că tranzacțiile desfășurate cu S.C XS.R.L. sunt tranzacții reale "*sub aspectul identității furnizorului, desfășurate în baza documentelor întocmite conform prevederilor legale, obiectul tranzacțiilor (bunuri) fiind indentificat și identificabil, atât scriptic cât și faptic, (...) achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, societatea având ca obiect de activitate declarat și practicat comerțul cu ridicata al altor mașini și echipamente.*"

**În concluzie, S.C X S.R.L, jud. Iași** solicită admiterea contestației și anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X și a Deciziei de impunere nr. F-



IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

**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 impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.01.2017, a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2012-31.07.2017 și a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 01.02.2017-30.06.2017, inspecție fiscală ce s-a finalizat 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**-taxa pe valoarea adăugată,
- din care s-a contestat suma de **S lei** reprezentând:
- **S lei** - impozit pe profit;
  - **S lei** - taxa pe valoarea adăugată.

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea, în perioada verificată, a obținut venituri din comerț cu ridicata al altor mașini și echipamente și a fost plătitoare de impozit pe profit pentru perioada 01 ianuarie 2012-31 ianuarie 2017.

Urmare verificării prin sondaj a documentelor puse la dispoziție de către reprezentanții legali ai societății, precum și din analiza declarației informative D.394 privind livrările/prestările efectuate pe teritoriul național și a declarației D.300-Decont de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Iași** a realizat achiziții de produse (servomotoare, blocuri de distribuție, elevatoare, freze, etc) de la furnizorul S.C. X S.R.L.

Se precizează că S.C. X S.R.L a făcut obiectul unor controale efectuate de inspectorii antifraudă, întocmindu-se Procesul –verbal nr.Xdin 19.02.2016, din cuprinsul căruia rezultă că S.C. XS.R.L *"a creat prin operațiunile economice efectuate, un circuit comercial și financiar fictiv fiind emise facturi fiscale în interiorul grupului conținând operațiuni nereale, facturi pe care acesta din urmă le-a înregistrat în contabilitate în scopul diminuării bazei impozabile și prejudicierii bugetului consolidat al statului scopul fiind crearea aparenței legalității."*

Se precizează că inspectorii antifraudă au constatat că *"furnizorii contribuabilului XSRL nu confirm, pe diverse paliere, unele livrări către acesta. Astfel, se creează posibilitatea introducerii în circuitul economic legal a unor bunuri inexistente sau fără transabilitate (fără origine și proveniență identificabile) prin întocmirea de facturi de achiziție și înregistrarea lor de către beneficiar și se creează*

*o aparentă stare de legalitate privind proveniența bunurilor, și dreptul de deducere al TVA, respectiv al cheltuielilor pentru beneficiarul furnizorului fără proveniență."*

Se opinează că din verificările efectuate, cu privire la mijloacele de transport BC X și IS X, indicate pe facturi în documentele emise de furnizorul S.C XS.R.L, a rezultat că autovehiculul cu număr de înmatriculare BC X (autoturism marca DAEWOO MFX) se află în proprietatea persoanei fizice X, iar autovehiculul cu număr de înmatriculare BC X (autoturism marca MERCEDES BENT X) se află în proprietatea persoanei fizice X.

Inspectorii antifraudă opinează că a fost operaționalizat un circuit tranzacțional simulat prin intermediul societății de tip „tampon” (S.C XS.RL), care a înregistrat achiziții nereale de mărfuri (termorezistente, strung, freze, senzor, supape aparat și echipamente hidraulice, pneumatice și electrice, materiale de construcții, piese auto, anvelope, utilaje, etc.) de la entități de tip „fantomă”, care nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu au salariați, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală sau sunt declarați inactivi de către organele de inspecție fiscală, după caz.

Față de cele descrise mai sus organele de inspecție fiscală consideră că la societatea beneficiară a bunurilor, deși are o parte dintre bunuri în proprietate (înregistrate ca active immobilizate), *"există suspiciunea că acestea au fost achiziționate din surse fără documente"*.

Se precizează că din verificarea documentelor justificative aferente relațiilor economice dintre beneficiarul **S.C X S.R.L, jud. Iași** și furnizorul S.C. XS.R.L., au rezultat *"inadvertențe cu privire la transferul mărfurilor"* cum ar fi:

*-"unele facturi nu conțin date sau conțin date incomplete referitoare la expedierea mărfii (numărul de înmatriculare al mijlocului de transport)";*

*-"unele autovehicule menționate în cuprinsul acestor înscrisuri sunt improprii transportului unor cantități de marfă de natura celor consemnate, facturile fiind întocmite pentru cantități ce depășesc capacitatea constructivă a mijlocului de transport auto consemnat ca fiind utilizat".*

Astfel, organele de inspecție fiscală pentru anul 2012 au stabilit că societatea a înregistrat, pe cheltuieli deductibile suma totală de **S lei** din care suma de **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 602.8 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile", suma de **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile", suma de **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" și suma de **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor".

Totodată, organele de inspecție fiscală au mai constatat ca societatea a completat eronat declarația privind impozitul pe profit, datorită faptului că nu au fost înscrise corect veniturile impozabile și cheltuielile efectuate conform art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează 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, astfel majorând profitul impozabil cu suma de **S lei**.

Urmare reîntregirii rezultatului fiscal realizat de societate în anul 2012 cu suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal precum și cu suma de **S lei** reprezentând erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** cu un impozit pe profit în sumă de **S lei**.

În anul 2013, diferența suplimentară constatată de organele de inspecție fiscală a rezultat din faptul că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor". Totodată, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea a completat eronat declarația privind impozitul pe profit, prin faptul că nu au fost înscrise corect veniturile impozabile și cheltuielile efectuate conform art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează 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, astfel stabilind un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei**.

Urmare reîntregirii rezultatului fiscal realizat de societate în anul 2013 cu suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal precum și cu suma de **S lei** reprezentând erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** și un impozit pe profit în sumă de **S lei**.

În anul 2014, diferența suplimentară constatată de organele de inspecție fiscală a rezultat din faptul că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", și suma de **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor".

Totodată, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea a completat eronat declarația privind impozitul pe profit, respectiv nu au fost înscrise corect veniturile impozabile și cheltuielile efectuate conform art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează 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, astfel stabilind un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei**.

Urmare reîntregirii rezultatului fiscal realizat de societate în anul 2014 cu suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal (**S lei** + **S lei**) precum și cu suma de **S lei** reprezentând erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit, organele

de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.

Pentru anul 2015, diferența suplimentară constatată de organele de inspecție fiscală în sumă totală de **S lei** a rezultat din faptul că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de **S lei** (**S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 602.8 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" + **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" + **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" + **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor") și din completarea eronată a declarației privind impozitul pe profit (nu s-au înscris corect veniturile impozabile și cheltuielile efectuate conform art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează 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) cu suma de **S lei**.

Urmare reîntregirii rezultatului fiscal realizat de societate în anul 2015 cu suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal precum și cu suma de **S lei** reprezentând erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** cu un impozit pe profit aferent în sumă de **S lei**.

Pentru anul 2016, diferența suplimentară constatată de organele de inspecție fiscală în sumă totală de **S lei** a rezultat din faptul că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de **S lei** (**S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 602.8 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" + **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" + **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor") și din completarea eronată a declarației privind impozitul pe profit cu suma de **S lei**.

Urmare reîntregirii rezultatului fiscal realizat de societate în anul 2016 cu suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal precum și cu suma de **S lei** reprezentând erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** cu un impozit pe profit suplimentar aferent în sumă de **S lei**.

Pentru anul 2017, urmare reîntregirii rezultatului fiscal realizat de societate cu diferența suplimentară constatată de organele de inspecție fiscală în sumă totală de **S lei** (**S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" + **S lei** reprezentând erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit) organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.



Astfel, pentru perioada 01.01.2012 – 31.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** (**S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal + **S lei** erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit), pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**, din care societatea contestă suma de **S lei**.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada 01.01.2012 – 31.07.2017, sume suplimentare de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei din care suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza unor documente de achiziție emise de furnizorul S.C. XS.R.L, pentru care **S.C X S.R.L, jud. Iași** nu a făcut dovada că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și care nu întrunesc toate condițiile pentru a fi considerate documente justificative.

Se precizează că în conformitate cu prevederilor art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, numai dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de bunuri înregistrate în contabilitate în conturile de imobilizări (2xx) și de stocuri (3xx) întrucât societatea nu a făcut dovada că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Invocând prevederile art.11 alin.(1), art.19, art.21 alin.(1), art.24 alin.(7), art.140, art.145, art.146 alin.(1) și art.155 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 11, art.14 alin.(2), art. 19 alin.(1), art.25 alin.(1), art.28 alin.(1), art.28 alin.(6), art.41 alin.(1),art.102 alin.(3), din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2), art.74 alin.(3), art.102 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 102 alin.(3), art.108 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont de constatările consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X/ 17.04.2018, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.F-IS X din 17.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au stabilit în sarcina **S.C X S.R.L, jud. Iași** obligații fiscale în sumă totală **S lei** reprezentând :

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

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și

completările ulterioare, au întocmit Sesizarea penală nr.X din 06.06.2018, ce a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, prin poștă cu confirmare de primire din data de 11.06.2018, împotriva numiților:

X, CNP X, în calitate de administrator și asociat unic al **S.C X S.R.L, jud. Iași** .  
-X, CNP X, în calitate de împuternicit special al administratorului **S.C X S.R.L, jud. Iași**, la care au anexat Procesul verbal nr.X din 05.06.2018.

**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 "Comerț cu ridicata al altor mașini și echipamente" cod CAEN 4669, capital social 200 lei și codul de înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociat și administrator pe X.

Perioada verificată:

-Impozit pe profit	01.01.2012-31.01.2017
-Impozit pe veniturile microîntreprinderilor	01.02.2017-30.06.2017
-Taxa pe valoarea adăugată	01.01.2012-31.07.2017

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

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

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, au întocmit Raportul 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 **Slei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S**.

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit Sesizarea penală nr.5804 din 06.06.2018, ce a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, prin poștă cu confirmare de primire din data de 11.06.2018, împotriva numiților:

X, CNP X, în calitate de administrator și asociat unic al **S.C X S.R.L, jud. Iași**.  
-X, CNP X, în calitate de împuternicit special al administratorului **S.C X S.R.L, jud. Iași**, la care au anexat Procesul verbal nr.X din 05.06.2018.

**S.C X S.R.L, jud. Iași** a formulat 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-X, cu privire la suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit în

sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, contestație ce a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.A.J.I. X/29.05.2018.

Prin Decizia nr.X din 01.10.2018 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, motivat de faptul că între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X din 17.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, în temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a suspendat soluționarea cauzei pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

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

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

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Iași sub nr.X/2019, **S.C X S.R.L, jud. Iași** solicită instanței să:

*"anuleze Decizia de soluționare a contestației nr. X/01.10.2018;*

*"anuleze Decizia de impunere nr. F-IS X (...), emisă de A.J.F.P. Iași-Inspecție Fiscală;*

*"anuleze Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X (...);*

*"anuleze Procesul-verbal nr.X/20.04.2017 încheiat de către D.G.A.F.-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava."*

Prin Sentința nr.XA/2019 din 11.07.2019, emisă de Tribunalul Iași, s-a dispus:

*"Respinge capătul de cerere privind anularea Procesului-Verbal nr. X/20.04.2017 formulat de reclamanta **S.C X S.R.L, jud. Iași (...)***

*(...)*

*Respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C X S.R.L (...), în contradictoriu cu Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, CUI X și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași în numele și pentru Administrația Județeană a Finanțelor Iași, abele cu sediul în Iași, (...)*

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

Prin Decizia nr. X/2019, Ședința publică din data de 03 decembrie 2019, Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, decide:

*"Respinge excepția nulității recursului, invocat de intimați.*

*(...).*

*Admite în parte cererea formulată de reclamantul S.C X SRL în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași.*

*Anulează art.1 din Decizia nr.X/01.10.201, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași.*

*Obligă pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași la soluționarea contestației administrative formulate de reclamant.*

*Definitivă. "*

Curtea de Apel Iași reține că *"Deși motivată, suspendarea actului administrativ poate interveni numai în situația în care determinarea corectă a situației fiscale ar presupune administrarea de mijloace de probă innaccesibile organului fiscal însă, accesibile celui penal.*

*Prin urmare numai anumite categorii de infracțiuni pot justifica suspendarea soluționării contestației.*

*Presupusa infracțiune de evaziune fiscală, invocată în cauză nu poate justifica <suspendarea>, întrucât, indiferent de angajarea răspunderii penale sau nu, organul fiscal poate aprecia dacă au fost sau nu respectate condițiile Codului fiscal, care reglementează cerințele deductibilității. Aceasta nu înseamnă că organul fiscal nu putea sesiza organele penale dacă apreciază că s-ar fi săvârșit infracțiuni de evaziune fiscală. Dar simpla sesizare nu justifică și suspendarea activității de soluționare a contestației."*

Potrivit art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Motivul pentru care a determinat suspendarea soluționării contestației nu a încetat, dar prin Decizia nr.X/2019, Ședința publică din 03 decembrie 2019, emisă de Curtea de Apel Iași, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, definitivă, s-a dispus: *"Obligă pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași la soluționarea contestației administrative formulate de reclamant"*.

Astfel, Direcția Generală Regională a Finanțelor Puclice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații este obligată să se pronunțe, pe fond, asupra 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, pentru suma de **S lei** reprezentând:

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

**3.1 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 bunurile achiziționate de la S.C. X S.R.L., pentru care au stabilit un impozit pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente fiscale corect întocmite și care să justifice cantitățile înscrise în facturile de achiziție, avize de însoțire a mărfurilor, note de intrare-recepție, documente de transport, fișe de magazie, etc prin intermediul cărora să se poată asigura trasabilitatea mărfurilor achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L. iar din probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală**



**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2017, **S.C X S.R.L, jud. Iași** a realizat achiziții de produse (servomotoare, blocuri de distribuție, elevatoare, freze, etc.) de la furnizorul S.C. X S.R.L.

Se precizează că S.C. X S.R.L a făcut obiectul unor controale efectuate de inspectorii antifraudă, întocmindu-se Procesul –verbal nr.X din 19.02.2016, din cuprinsul căruia rezultă că S.C. X S.R.L *"a creat prin operațiunile economice efectuate, un circuit comercial și financiar fictiv fiind emise facturi fiscale în interiorul grupului conținând operațiuni nereale, facturi pe care acesta din urmă le-a înregistrat în contabilitate în scopul diminuării bazei impozabile și prejudicierii bugetului consolidat al statului scopul fiind crearea aparenței legalității."*

Se precizează că inspectorii antifraudă au constatat că *"furnizorii contribuabilului XSRL nu confirm, pe diverse paliere, unele livrări către acesta. Astfel, se creează posibilitatea introducerii în circuitul economic legal a unor bunuri inexistente sau fără transabilitate (fără origine și proveniență identificabile) prin întocmirea de facturi de achiziție și înregistrarea lor de către beneficiar și se creează o aparentă stare de legalitate privind proveniența bunurilor, și dreptul de deducere al TVA, respectiv al cheltuielilor pentru beneficiarul furnizorului fără proveniență."*

Organele de inspecție fiscală opinează că din verificarea documentelor justificative aferente relațiilor economice dintre beneficiarul **S.C X S.R.L, jud. Iași** și furnizorul S.C. X S.R.L, rezultă existența unor inadvertențe cu privire la transferul mărfurilor de natură a contura aceste operațiuni, cum ar fi:

*-"unele facturi nu conțin date sau conțin date incomplete referitoare la expedierea mărfii (numărul de înmatriculare al mijlocului de transport)";*

*-"unele autovehicule menționate în cuprinsul acestor înregistrări sunt improprii transportului unor cantități de marfă de natura celor consemnate, facturile fiind întocmite pentru cantități ce depășesc capacitatea constructivă a mijlocului de transport auto consemnat ca fiind utilizat"*.

În subsidiar, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, **S.C. X S.R.L, jud. Iași** înregistrând în evidența financiar contabilă, achiziții pe baza de documente incerte sub aspectul identității furnizorului, de natura a-l avantaja fiscal (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit).

Diferența suplimentară constatată de echipa de inspecție fiscală a rezultat din faptul că societatea a înregistrat pe cheltuieli în conturile 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile", 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", în perioada 01.01.2012-31.01.2017, suma totală de **S lei**, fără a deține documente contabile justificative.

Organele de inspecție fiscală precizează că, cheltuielile menționate mai sus și înregistrate de societate în evidența contabilă, nu întrunesc condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative. Societatea, nu a putut face dovada că sunt operațiuni reale efectuate în scopul realizării de venituri sau în scopul unor operațiuni taxabile astfel încât organele de inspecție fiscală au tratat aceste sume ca nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul



fiscal, respectiv art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea întrucât societatea a înregistrat în cont 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" reprezentând amortizarea aferentă mijloacelor fixe care nu au la bază un document justificativ real, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă aceasta sumă recalculând valoarea amortizării înregistrate în evidența contabilă, conform reglementarilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Astfel pentru perioada 01.01.2012 – 31.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** (suma de **S lei** aferentă anului 2012 + **S lei** aferentă anului 2013 + **S lei** aferentă anului 2014 + **S lei** aferentă anului 2015 + **S lei** aferentă anului 2016 + **S lei** aferentă anului 2017) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza unor documente de achiziție de bunuri de la S.C. XS.R.L, pentru care **S.C X S.R.L, jud. Iași** nu a făcut dovada că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și care nu întrunesc toate condițiile pentru a fi considerate documente justificative.

**S.C X S.R.L, jud. Iași** precizează că în timpul inspecției fiscale s-au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturile emise de S.C XS.R.L, documentele de intrare a mărfurilor și utilajelor achiziționate, a plăților efectuate și au fost prezentate contractele, situațiile de lucrări și facturile emise de petentă către alți beneficiari.

Se precizează că societatea a achiziționat de la S.C XS.R.L "*bunuri pentru care deține și a prezentat documentele legale și justificative a provenienței, a legalității și realității tranzacțiilor, ba mai mult parțial le deține pe stoc.*"

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

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

**ART. 11**

**“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin**

**tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.**

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

**"art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

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

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

**“Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților**

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

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

**“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

**(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercițarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/ plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.**

**(2) Organul fiscal își exerciță 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 îndreptătit 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 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, care precizează:

**”Art. 17**

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

**"Art. 19**

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

**"ART. 21 Cheltuieli**

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

[...]

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

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

[...]

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

Începând cu data de 01.01.2016 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) In aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile si cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor 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. 21 din Codul fiscal.

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

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

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

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

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

**a) operațiuni taxabile;”**,

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

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

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



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

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

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“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 persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi și alte documente care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere, îndeplinirea cerințelor de fond reprezentând însăși existența dreptului de deducere, iar cel de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că de la data aderării, legislația internă a fost armonizată cu Directiva a 6-A a CEE, iar prin Tratatul de Aderare România s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii. Mai mult, potrivit prevederilor art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.*

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

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

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

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

◀ În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X din 17.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală precizează că pentru perioada 01.01.2012 – 31.01.2017, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** (suma de **S lei** aferentă anului 2012 + **S lei** aferentă anului 2013 + **S lei** aferentă anului 2014 + **S lei** aferentă anului 2015 + **S lei** aferentă anului 2016 + **S lei** aferentă anului 2017) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri de la S.C. XS.R.L în sumă totală de **S lei**, înregistrate în perioada 01.01.2012-31.01.2017, astfel:

- **S lei** cheltuieli înregistrate în contul 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" (S lei aferente anului 2012+ S lei aferente anului 2015+ S lei aferente anului 2016);

- **S lei** cheltuieli înregistrate în contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"(S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015);

- **S lei** cheltuieli înregistrate în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" (S lei aferente anului 2012+ S lei aferente anului 2015+S lei aferente anului 2016);

-**S lei** cheltuieli înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" (S lei aferente anului 2012+ S lei aferente anului 2013+ S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015 + S lei aferente anului 2016 + S lei aferente anului 2017), motivat de faptul că societatea nu deține documente contabile justificative.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza unor documente de achiziție de bunuri de la S.C. XS.R.L, pentru care **S.C X S.R.L, jud. Iași** nu a făcut dovada că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și care nu întrunesc toate condițiile pentru a fi considerate documente justificative.

Se precizează că S.C. XS.R.L a făcut obiectul unor controale efectuate de inspectorii antifraudă, întocmindu-se în acest sens Procesul –verbal nr.630/1 din 19.02.2016, din cuprinsul căruia rezultă că S.C. XS.R.L *"a creat prin operațiunile economice efectuate, un circuit comercial și financiar fictiv fiind emise facturi fiscale în interiorul grupului conținând operațiuni nereale, facturi pe care acesta din urmă le-a înregistrat în contabilitate în scopul diminuării bazei impozabile și prejudicierii bugetului consolidat al statului scopul fiind crearea aparenței legalității."*

Se precizează că inspectorii antifraudă au constatat că *"furnizorii contribuabilului XSRL nu confirm, pe diverse paliere, unele livrări către acesta. Astfel, se creează posibilitatea introducerii în circuitul economic legal a unor bunuri inexistente sau fără transabilitate (fără origine și proveniență identificabile) prin întocmirea de facturi de achiziție și înregistrarea lor de către beneficiar și se creează o aparentă stare de legalitate privind proveniența bunurilor, și dreptul de deducere al TVA, respectiv al cheltuielilor pentru beneficiarul furnizorului fără proveniență."*

Organele de inspecție fiscală precizează că din verificarea documentelor justificative aferente relațiilor economice dintre beneficiarul **S.C X S.R.L, jud. Iași** și furnizorul S.C. X S.R.L, rezultă existența unor inadvertențe cu privire la transferul mărfurilor de natură a contura aceste operațiuni, cum ar fi:

*"unele facturi nu conțin date sau conțin date incomplete referitoare la expedierea mărfii (numărul de înmatriculare al mijlocului de transport)";*

*"unele autovehicule menționate în cuprinsul acestor înregistrări sunt improprie transportului unor cantități de marfă de natura celor consemnate, facturile fiind întocmite pentru cantități ce depășesc capacitatea constructivă a mijlocului de transport auto consemnat ca fiind utilizat"*.

◀Prin adresa nr. X/06.06.2018, organele de inspecție fiscală transmite Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X/ 06.06.2018, în care se precizează:

*"1. In ceea ce privește punctul 1 din contestație referitor la prezentarea contractului și a facturilor emise de SC XXSRL facem precizarea că S.C X S.R.L nu a prezentat în timpul controlului niciun contract încheiat între cele două părți."*

2. *In ceea ce privește punctul 2 din contestație referitor la prezentarea de evidențe ale utilizării mărfurilor achiziționate facem precizarea că S.C X S.R.L a prezentat în timpul controlului doar facturile de achiziție a mărfurilor de la S.C XS.R.L.*

3. *In ceea ce privește punctul 3 din contestație referitor la faptul că S.C X S.R.L a prezentat echipei de control contractele de lucrări, situații de lucrări și facturi emise către alți beneficiari facem precizarea că societatea nu a prezentat în timpul controlului niciun document menționat în contestație.*

4. *In ceea ce privește punctul 4 din contestație referitor la faptul ca S.C X S.R.L a făcut dovada cu documente, facem precizarea că societatea nu a prezentat în timpul controlului decât facturile de achiziție ale mărfurilor de la S.C XS.R.L și parțial bonuri de consum emise în sistem electronic din care ar rezulta că aceste bunuri au fost utilizate în activitatea proprie a firmei."*

Se reține că, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor totale în sumă de **S lei**, înregistrate în perioada 01.01.2012-31.01.2017 în conturile 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile", 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", pentru care au calculat un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16/100), motivat de faptul că societatea nu deține documente contabile justificative.

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 Agenției Naționale de Administrare Fiscală -Direcția Generală Antifraudă Fiscală.

Se reține că organele de inspecție fiscală, urmare verificării prin sondaj a documentelor puse la dispoziție de către reprezentanții legali ai societății, precum și din analiza declarației informative D.394 privind livrările/prestările efectuate pe teritoriul național și a declarației D.300-Decont de TVA, au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Iași** a realizat achiziții de produse (servomotoare, blocuri de distribuție, elevatoare, freze, etc.) de la furnizorul S.C. X S.R.L.

Se reține că S.C. X S.R.L a făcut obiectul unor controale efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală -Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava, întocmindu-se în acest sens Procesul –verbal nr.X din 19.02.2016, precum și Procesul -verbal nr. X/20.04.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, din cuprinsul căruia rezultă că S.C. XS.R.L "*a creat prin operațiunile economice efectuate, un circuit comercial și financiar fictiv fiind emise facturi fiscale în interiorul grupului conținând operațiuni nerezale, facturi pe care acesta din urmă le-a înregistrat în*



*contabilitate în scopul diminuării bazei impozabile și prejudicierii bugetului consolidat al statului scopul fiind crearea aparenței legalității."*

Se reține că inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Suceava, în Procesul-verbal nr.X/20.04.2017 precizează:

*-la pag.18/25 alin.1 "În urma verificărilor efectuate la X SRL și (...) și a interogării bazei de date ANAF am constatat faptul că, furnizorii contribuabililor X SRL și (...) nu confirmă, pe diverse paliere, unele livrări către aceștia. Astfel, se crează posibilitatea introducerii în circuitul economic legal a unor bunuri inexistente sau fără transabilitate (fără origine și proveniență identificabile) prin întocmirea de facturi de achiziție și înregistrarea lor de către beneficiarii și se crează o aparentă stare de legalitate privind proveniența bunurilor, și dreptul de deducere al TVA/cheltuielilor pentru beneficiarul furnizorului fără proveniență."*

*-la pag. 19/25 alin.1 și alin.2 "În perioada decembrie 2010-iulie 2015 a fost operaționalizat un circuit tranzacțional simulat prin intermediul societăților de tip <tampon> X și (...) , care au înregistrat achiziții nereale de mărfuri (termorezistențe, strung, freze, senzor, supape aparaj și echipamente hidraulice, pneumatice și electrice, materiale de construcții, piese auto, anvelope, utilaje, etc) de la entități de tip <fantomă>, care nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu au salariați, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală sau sunt declarați inactivi de către organele de inspecție fiscală, după caz."*

*Față de cele descrise, considerăm că societatea beneficiară a bunurilor, în speță X S.R.L., deși are o parte dintre bunuri în proprietate (înregistrate ca active imobilizate), există suspiciunea că acestea au fost achiziționate fără documente din alte surse, și nu de pe lanțul de tranzacționare verificat. Pentru a le introduce în circuitul economic sub o formă legală și eventual la un preț majorat artificial X S.R.L. a înregistrat facturi fictive de la Xși (...) , altele decât cele reale, denaturând astfel realitatea economică prin utilizarea ca paravan în această situație societăți la vedere."*

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

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

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

Organul de soluționare reține că facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către contestatoare au fost emise de S.C. XS.R.L care la rândul său a



achiziționat mărfurile de la societăți comerciale care au avut un comportament fiscal inadecvat, astfel că aceste facturi nu se pot constitui în documente justificative care să dovedească proveniența legală a bunurilor înregistrate de **S.C. X S.R.L., jud. 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 societatea furnizoare, deoarece în urma demersurilor întreprinse nu s-a putut verifica sursa de proveniență a livrărilor efectuate care să ateste realitatea achizițiilor consemnate în facturile fiscale emise de furnizori.

Având în vedere constatările 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 achizițiilor efectuate de la S.C X S.R.L., societate care au înregistrat achiziții nereale de mărfuri (termorezistențe, strung, freze, senzor, supape aparaj și echipamente hidraulice, pneumatice și electrice, materiale de construcții, piese auto, anvelope, utilaje, etc) de la entități de tip <fantomă>, care nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu au salariați, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală .

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

În această situație, se reține și faptul că societatea nu își poate exercita dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei și a TVA aferentă în sumă de **S lei**, pentru perioada 01.01.2012-31.01.2017 în ceea ce privește impozitul pe profit și pentru perioada 01.01.2012-31.07.2017 în ceea ce privește TVA, prevăzut la art.21 și art.145 din vechiul Codul fiscal, respectiv art.25 și art.297 din noul Cod fiscal, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile legale privind faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la furnizorii de bunuri la data livrării, în conformitate cu dispozițiile art.134 ( 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.

Totodată, se reține că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente 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 documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

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 înscrieri.*

*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”.

Din jurisprudența 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 cărora, 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.X/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.X/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 *"autoritățile fiscale nu pot refuza în principiu, să deducă din valoarea taxei pe valoarea adăugată, valoarea taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru serviciile care i-au fost prestate sau bunurile care i-au fost livrate din cauza neregulilor comise de emitentul facturii aferente acestor servicii sau bunuri sau unul dintre prestatorii săi. Cu toate acestea deducerea trebuie refuzată în cazul în care persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații"* 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.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 "Aplicarea unitară a legislației



*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pateritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”*

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului /plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

*(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...).”*

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;

- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

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 înscrieri [...]*” 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.

Totodată, se reține că prin adresa nr. X/2018 din 14.01.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG. X/17.01.2020, (ca răspuns la adresa nr. ISR\_DGR/ X/09.01.2020 formulată de organul de soluționare competent prin care s-a solicitat să se comunice care este stadiul soluționării Sesizării Penale nr. X din 06.06.2018 și eventual să trimită rezoluția motivată pronunțată în rezolvarea cauzei penale), Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași, transmite că sesizarea penală a fost înregistrată sub nr. X/2018 și că "*În cauza penală nr. X/2019 se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prev. și ped. de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 - Evidențierea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive. (...)*"

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 pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de S lei 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, 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.*

**3.2** În ceea ce privește suma de S lei reprezentând impozit pe profit, calculat pentru perioada 01.01.2012-31.01.2017 prin Decizia de impunere nr.F-IS X din 17.04.2018 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-X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea datorează suma de S lei reprezentând impozit pe profit aferent erorilor înscrise în declarația D.101 privind impozitul pe profit, în condițiile în care societatea nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei***

**legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal.**

**În fapt**, pentru perioada 01.01.2012 – 31.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **S lei** (**S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal + **S lei** erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit), pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** din care **S.C. X S.R.L, jud. Iași** contestă suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit.

Suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit contestat este formată din suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de **S lei** (**S lei** x 16%) și suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent erorilor înscrise în declarația D.101 privind impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a completat eronat, în perioada 01.01.2012-21.01.2017, declarația D.101 privind impozitul pe profit, prin faptul că nu au fost înscrise corect veniturile impozabile și cheltuielile efectuate conform art.19 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează 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, astfel au majorat profitul impozabil pentru perioada verificată cu suma totală de **S lei** după cum urmează:

- **S lei** în anul 2012
- **S lei** în anul 2013
- **S lei** în anul 2014
- **S lei** în anul 2015
- **S lei** în anul 2016
- **S lei** în anul 2017

Pentru suma de **S lei** reprezentând erori înscrise în declarația D.101 privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (**S lei** x 16%), din care societatea contestă suma de **S lei**.

**S.C. X S.R.L, jud. Iași** precizează faptul că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X din 17.04.2018 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-X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit, sumă ce cuprinde și suma de **S lei** reprezentând o parte din impozitul pe profit aferent erorilor înscrise în declarația D.101 privind impozitul pe profit, dar, nu aduce niciun argument, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

**În drept**, speței îi sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

- c) motivele de fapt și de drept;**  
**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) 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, unde se specifică :

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”**,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

**„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

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

**„ART. 276 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.”**

precum și cele ale art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

Se reține că prin Decizia de impunere nr.F-IS X din 17.04.2018 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-X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, s-a stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L, jud. Iași** un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de S lei aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă totală de S lei din care suma de S lei reprezentând erori înscrise în declarația privind impozitul pe profit.

Se reține că, deși societatea contestatară precizează faptul că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X din 17.04.2018 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-X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, contestând parțial impozitul pe profit, respectiv suma de **S lei**, sumă ce cuprinde și suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent erorilor înscrise în declarația D.101 privind impozitul pe profit, dar, nu aduce niciun argument, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal în ceea ce privește această sumă.

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 contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceleia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.X/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: „În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ....este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeieri de drept în susținerea propriei cauze, cu privire la suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate investi pe fondul cauzei pentru suma de **S lei (S lei -S lei)** reprezentând diferența de impozit pe profit aferent erorilor înscrise în declarația D.101 privind impozitul pe profit, în perioada 01.01.2012-31.01.2017.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) 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 *va respinge ca nemotivată* contestația formulată de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS 167 din 17.04.2018 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-X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, în ceea ce privește 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:

*Respingerea ca neîntemeiată*, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași** împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X din 17.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-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.

*Respingerea ca nemotivată*, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași** împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X din 17.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, pentru suma 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.

I