



DECIZIA NR. 10059_/17.02.2020

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. Iași, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Iași-Inspecție Fiscală sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.JX, cod CAEN 4642- "Comerț cu ridicata al îmbrăcăminte și încălțăminte", cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, strada Xnr.X, bloc X, scara X, etaj X, ap.X, județul Iași, administrator X, prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale seria IS/X, cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor de procedură la sediul Cabinetului de avocat X din municipiul Iași, strada X nr.X, parter, județul Iași.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

Petenta mai solicită și restituirea sumelor achitate, stabilite prin decizia de impunere contestată, ca fiind sume încasate necuvenit de organul fiscal.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării deciziei contestate, respectiv data de **03.12.2019**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală nr.X, adresă pe care doamna X, în calitate de administrator, a semnat de primire și a aplicat ștampila societății și data depunerii contestației, respectiv **08.01.2020**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Iași-Inspecție Fiscală sub nr.X.

Contestația este semnată atât de doamna avocat X, în calitate de împuternicit al societății, având aplicată ștampila Cabinetului de avocat X, cât și de administratorul societății, doamna X, având aplicată ștampila societății.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C. X S.R.L. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-

IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, susținând următoarele:

Societatea solicită constatarea nulității actelor emise ca urmare a nemotivării lor și invocă jurisprudența europeană (cauza C-41/1969).

Petenta susține că nu datorează sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată deoarece cheltuielile sunt în concordanță cu obiectul de activitate al societății, fiind efectuate în scopul realizării de venituri, justificate prin documente doveditoare.

Societatea arată că a achitat furnizorilor săi în integralitate contravaloarea facturilor inclusiv TVA-ul aferent, plata fiind făcută la momentul achiziționării acestor bunuri, fără să poată fi reținută vreo culpă în sarcina acesteia, că a respectat întrutotul dispozițiile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, facturile fiind înregistrate cronologic în evidența contabilă, existând note de recepție pentru aceste mărfuri, mărfurile fiind înregistrate în conturile corespunzătoare, iar prin vânzarea lor fiind înregistrate venituri.

De asemenea, petenta susține că facturile prezintă toate datele care să permită individualizarea operațiunii economice, societățile furnizoare, astfel că atâta timp cât aceste repere sunt îndeplinite și operațiunea efectuată este supusă taxării din perspectiva TVA, nu se poate refuza dreptul de deducere, în acest sens pronunțându-se și jurisprudența europeană (cauza Nidera-C627-10, cauza Iddex-C590-13).

Societatea arată că nu poate fi prejudiciată datorită faptului că unii dintre furnizori din amonte au avut un comportament inadecvat, câtă vreme a depus toate declarațiile în mod corespunzător, a înregistrat toate facturile și toate veniturile, iar din activitatea desfășurată a obținut în fiecare an profit.

Contestatoarea precizează că a depus toate dovezile care atestau, dicolo de orice dubiu, că la momentul achiziționării bunurilor, a verificat anterior toate firmele furnizoare, acestea fiind active la acel moment, anexând în susținere dovezi din care rezultă că în momentul achiziționării mărfurilor furnizorii erau activi și erau plătitori de TVA, și că organele de inspecție fiscală au omis că Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis că Agenția Națională de Administrare Fiscală nu poate refuza contribuabilului dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu parteneri de afaceri inactivi din punct de vedere fiscal.

Petenta apreciază că este greșită conduita organelor de inspecție fiscală care au luat în considerare doar declarația furnizorilor, fără a analiza documentele care au stat la baza acestor operațiuni, faptul că furnizorii nu au înregistrat în contabilitate documentele contabile, neducând la concluzia că tranzacțiile nu au fost reale, în condițiile în care societatea a primit facturile, le-a înregistrat în evidența contabilă, a efectuat verificările impuse pentru a stabili conduita fiscală a partenerilor de afaceri, astfel încât toate operațiunile derulate au avut un caracter economic.

Societatea susține că Curtea de Justiție a Uniunii Europene a concluzionat că inactivitatea furnizorilor, declarată de organele fiscale, ulterior efectuării achiziției, nu anulează dreptul beneficiarului de deducere a cheltuielilor efectuate de parteneri în perioada când aceștia erau inactivi.

Societatea concluzionează că este un cumpărător de bună credință, care a înregistrat și declarat achizițiile de mărfuri, a achitat marfa și TVA-ul aferent, nefiind răspunzătoare de modul în care furnizorii își conduc contabilitatea și neputând fi sancționată pentru faptul că furnizorii nu și-au îndeplinit obligațiile corelative fiscale ce le reveneau.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.10.2014-31.01.2017 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2018.

Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

-În perioada 01.01.2014-31.12.2016, societatea înregistrează în evidența contabilă, în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" suma de **S lei**, reprezentând mărfuri: îmbrăcăminte, încălțăminte, poșete, genți de voiaj, eșarfe, trolere, etc., achiziționate de la diverși parteneri din București, din X, inclusiv de la societăți unde administratorii sunt chinezi, în baza facturilor

fiscale emise de aceştia. Organele de inspecţie fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile în sumă de S lei deoarece furnizorii de mărfuri au un comportament fiscal inadecvat, fie ca urmare a nedeclarării tranzacţiilor efectuate în declaraţia informativă 394, fie aceştia nu au depus deloc declaraţii informative 394 şi nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero, fie au sume trecute în decontul de TVA la rubrica taxă pe valoarea adăugată colectată sub nivelul sumei reprezentând TVA de pe facturile prezentate şi înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iaşi**, aferente perioadei pentru care au fost emise facturi fiscale.

Organele de inspecţie fiscală precizează faptul că o parte dintre societăţile de la care petenta a efectuat achiziţii de mărfuri sunt inactive, nu au depus declaraţii, deconturi de TVA, şi-au mutat sediul social, nemaiputând fi contactate. Toate facturile fiscale de achiziţii au valoarea totală de până la 5.000 lei, fiind achitate cu numerar, documentul de înregistrare în evidenţa contabilă fiind chitanţa.

Situaţia cheltuielilor nedeductibile pe ani, stabilite de organele de inspecţie fiscală, se prezintă astfel:

- anul 2014, cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei;
- anul 2015, cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei;
- anul 2016, cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei.

Organele de inspecţie fiscală au ținut seama de fişele de cont client de la partenerii din Bucureşti, considerând aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

De asemenea, organele de inspecţie fiscală au suspendat inspecţia fiscală şi au transmis prin poştă şi prin e-mail un număr de 78 de notificări la ceilalţi parteneri pentru care petenta nu a putut prezenta în totalitate fişele de cont client, dar de la care societatea a efectuat achiziţii. Prin aceste notificări, organele de inspecţie fiscală au solicitat fişe client pentru perioada 2014-2018, în vederea efectuării punctajului privind tranzacţiile efectuate cu respectivele societăţi.

În răspunsurile primite la aceste notificări, prin e-mail sau în formă letrică, se menţionează faptul că respectivele societăţi nu au efectuat tranzacţii cu **S.C. X S.R.L. Iaşi**, de unde organele de inspecţie fiscală au tras concluzia că tranzacţiile nu au avut loc, societatea înregistrând în evidenţa contabilă facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, încălcându-se prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) şi art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, art.82 alin.(3) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi art.6 alin.(1) şi (2) din Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

O parte din răspunsurile primite de la partenerii din Bucureşti au ataşată şi o copie după ştampila reală a societăţii, aceasta nefiind corespunzătoare cu ştampila de pe facturile prezentate de **S.C. X S.R.L. Iaşi**.

-S.C. X S.R.L. Iași efectuează achiziții în perioada verificată de la un număr de 22 de societăți, parteneri din București, X, în valoare totală de **S lei**, înregistrând în evidența contabilă aceste cheltuieli de la furnizori care ulterior achiziției au devenit inactivi sau au fost radiați.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal deoarece respectivele tranzacții fie nu au fost declarate în declarația informativă 394 de către furnizori, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero.

La stabilirea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că chiar dacă marfa achiziționată a fost recepționată de petentă și introdusă în circuitul comercial, fiind livrată mai departe clienților, proveniența acestei mărfi nu a fost dovedită, ca urmare a faptului că facturile de achiziții au fost emise de furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, care nu au declarat tranzacțiile efectuate prin declarația informativă 394, care nu funcționează la sediul social/punctele de lucru declarate. De asemenea, facturile prezentate nu conțin toate elementele obligatorii.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2014-31.01.2017 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, astfel:

-pentru anul 2014 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei;

-pentru anul 2015 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei;

-pentru anul 2016 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită astfel:

-În perioada 2014-2018, societatea înregistrează în evidența contabilă și deduce TVA în sumă de **S lei** de pe facturi emise de diverși parteneri, reprezentând achiziții de: îmbrăcăminte, încălțăminte, poșete, genți de voiaj, eșarfe, trolere, etc., de la diverși parteneri din București, din X, în baza facturilor fiscale emise de aceștia. Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei deoarece furnizorii de mărfuri au un comportament fiscal inadecvat, fie ca urmare a nedeclarării tranzacțiilor efectuate în declarația informativă 394, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată

zero, fie au sume trecute în decontul de TVA la rubrica taxă pe valoarea adăugată colectată sub nivelul sumei reprezentând TVA de pe facturile prezentate și înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași**, aferente perioadei pentru care au fost emise facturi fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că o parte dintre societățile de la care petenta a efectuat achiziții de mărfuri sunt inactive, nu au depus declarații, deconturi de TVA, și-au mutat sediul social, nemaiputând fi contactate.

În răspunsurile primite la notificările transmise acestor societăți de către organele de inspecție fiscală, prin e-mail sau în formă letrică, se menționează faptul că respectivele societăți nu au efectuat tranzacții cu **S.C. X S.R.L. Iași**, de unde organele de inspecție fiscală au tras concluzia că tranzacțiile nu au avut loc, societatea înregistrând în evidența contabilă facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că chiar dacă marfa achiziționată a fost recepționată de petentă și introdusă în circuitul comercial, fiind livrată mai departe clienților, proveniența acestei mărfi nu a fost dovedită, ca urmare a faptului că facturile de achiziții nu au fost emise de furnizorii din București. O parte din notificările transmise către aceste societăți, de la care petenta susține că a achiziționat mărfuri, au fost returnate cu mențiunea “birou închis” sau “societate mutată de la adresă”.

-**S.C. X S.R.L. Iași** efectuează achiziții în perioada verificată de la un număr de 23 de societăți, parteneri din București, X, pentru care deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, furnizori care ulterior achiziției au devenit inactivi sau au fost radiați.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei deoarece respectivele tranzacții fie nu au fost declarate în declarația informativă 394 de către furnizori, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero.

La stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 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.82 alin.(3) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art.102 alin.(3), art.149 alin.(2) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1), art.299 alin.(1) lit.a), art.304 alin.(1) lit.c) și art.319 alin.(20) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Aspecte procedurale

În ceea ce privește solicitarea petentei privind constatarea nulității actelor emise ca urmare a nemotivării lor

Decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

Potrivit art. 46 alin. (2) lit. e) și f) din Legea nr. 207/2015, care prevede:

„ Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: [...]

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”

De asemenea, decizia de impunere contestată este emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, care potrivit prevederilor art.131 alin.(1) din Legea 207/2015 reprezintă actul în care sunt prezentate constatările organului de inspecție fiscală pe larg, din punct de vedere faptic și legal, precum și consecințele fiscale, acesta constituindu-se în anexă la decizia de impunere, respectivele motive fiind reluate pe scurt și în cuprinsul acesteia.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr.F-IS X, rezultă că aceasta respectă prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", în speță cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Totodată, se reține faptul că textul de lege se referă doar la existența motivelor de fapt și de drept în cuprinsul deciziei de impunere nu și la motivarea corespunzătoare a acesteia, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei. Faptul că societatea contestatară nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

Față de cele mai sus menționate, organul de soluționare a contestației nu va reține acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei.

Aspecte de fond

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei aferent cheltuielilor cu mărfurile achiziționate de la diverși furnizori din X în sumă totală de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă acestor achiziții, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală a reîncadrat forma tranzacțiilor în urma analizării informațiilor obținute de la furnizorii petentei și documentelor prezentate de aceasta.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.10.2014-31.01.2017 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2018.

Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

-În perioada 01.01.2014-31.12.2016, societatea înregistrează în evidența contabilă, în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" suma de **S lei**, reprezentând mărfuri :îmbrăcăminte, încălțăminte, poșete, genți de voiaj, eșarfe, trolere, etc., achiziționate de la diverși parteneri din București, din X, inclusiv de la societăți unde administratorii sunt chinezi, în baza facturilor fiscale emise de aceștia. Organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile în sumă de S lei deoarece furnizorii de mărfuri au un comportament fiscal inadecvat, fie ca urmare a nedeclarării tranzacțiilor efectuate în declarația informativă 394, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero, fie au sume trecute în decontul de TVA la rubrica taxă pe valoarea adăugată colectată sub nivelul sumei reprezentând TVA de pe facturile prezentate și înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași**, aferente perioadei pentru care au fost emise facturi fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că o parte dintre societățile de la care petenta a efectuat achiziții de mărfuri sunt inactive, nu au depus declarații, deconturi de TVA, și-au mutat sediul social, nemaiputând fi contactate. Toate facturile fiscale de achiziții au valoarea totală de până la 5.000 lei, fiind achitate cu numerar, documentul de înregistrare în evidența contabilă fiind chitanța.

Situația cheltuielilor nedeductibile pe ani, stabilite de organele de inspecție fiscală, se prezintă astfel:

- anul 2014, cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei;
- anul 2015, cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei;
- anul 2016, cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală, prin Nota probleme nr.X/19.08.2019, a solicitat petentei fișele de cont client de la partenerii din București. Urmare acestei note de probleme, societatea la termenul de prezentare dat de echipa de inspecție fiscală, prin nota de probleme, a prezentat o parte din fișele client de la furnizorii din București, drept pentru care, organele de inspecție fiscală au ținut seama de aceste fișe în vederea punctajului, considerând aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au suspendat inspecția fiscală și au transmis prin poștă și prin e-mail un număr de 78 de notificări la ceilalți parteneri pentru care petenta nu a putut prezenta în

totalitate fișele de cont client, dar de la care societatea a efectuat achiziții. Prin aceste notificări, organele de inspecție fiscală au solicitat fișe client pentru perioada 2014-2018, în vederea efectuării punctajului privind tranzacțiile efectuate cu respectivele societăți.

În răspunsurile primite la aceste notificări, prin e-mail sau în formă letrică, se menționează faptul că respectivele societăți nu au efectuat tranzacții cu **S.C. X S.R.L Iași**, de unde organele de inspecție fiscală au tras concluzia că tranzacțiile nu au avut loc, societatea înregistrând în evidența contabilă facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, încălcându-se prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.82 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

O parte din răspunsurile primite de la partenerii din București au atașată și o copie după ștampila reală a societății, aceasta nefiind corespunzătoare cu ștampila de pe facturile prezentate de **S.C. X S.R.L. Iași**.

-S.C. X S.R.L. Iași efectuează achiziții în perioada verificată de la un număr de 22 de societăți, parteneri din București, X, în valoare totală de **S lei**, înregistrând în evidența contabilă aceste cheltuieli de la furnizori care ulterior achiziției au devenit inactivi sau au fost radiați.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal deoarece respectivele tranzacții fie nu au fost declarate în declarația informativă 394 de către furnizori, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero.

La stabilirea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că chiar dacă marfa achiziționată a fost recepționată de petentă și introdusă în circuitul comercial, fiind livrată mai departe clienților, proveniența acestei mărfi nu a fost dovedită, ca urmare a faptului că facturile de achiziții au fost emise de furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, care nu au declarat tranzacțiile efectuate prin declarația informativă 394, care nu funcționează la sediul social/punctele de lucru declarate. De asemenea, facturile prezentate nu conțin toate elementele obligatorii.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2014-31.01.2017 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, astfel:

-pentru anul 2014 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei;

-pentru anul 2015 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei;

-pentru anul 2016 un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită astfel:

-În perioada 2014-2018, societatea înregistrează în evidența contabilă și deduce TVA în sumă de **S lei** de pe facturi emise de diverși parteneri, reprezentând achiziții de: îmbrăcăminte, încălțăminte, poșete, genți de voiaj, eșarfe, trolere, etc., de la diverși parteneri din București, din X, în baza facturilor fiscale emise de aceștia. Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei deoarece furnizorii de mărfuri au un comportament fiscal inadecvat, fie ca urmare a nedeclarării tranzacțiilor efectuate în declarația informativă 394, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero, fie au sume trecute în decontul de TVA la rubrica taxă pe valoarea adăugată colectată sub nivelul sumei reprezentând TVA de pe facturile prezentate și înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași**, aferente perioadei pentru care au fost emise facturi fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că o parte dintre societățile de la care petenta a efectuat achiziții de mărfuri sunt inactive, nu au depus declarații, deconturi de TVA, și-au mutat sediul social, nemaiputând fi contactate.

În răspunsurile primite la notificările transmise acestor societăți de către organele de inspecție fiscală, prin e-mail sau în formă letrică, se menționează faptul că respectivele societăți nu au efectuat tranzacții cu **S.C. X S.R.L. Iași**, de unde organele de inspecție fiscală au tras concluzia că tranzacțiile nu au avut loc, societatea înregistrând în evidența contabilă facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că chiar dacă marfa achiziționată a fost recepționată de petentă și introdusă în circuitul comercial, fiind livrată mai departe clienților, proveniența acestei mărfi nu a fost dovedită, ca urmare a faptului că facturile de achiziții nu au fost emise de furnizorii din București. O parte din notificările transmise către aceste societăți, de la care petenta susține că a achiziționat mărfuri, au fost returnate cu mențiunea “birou închis” sau “societate mutată de la adresă”.

-**S.C. X S.R.L. Iași** efectuează achiziții în perioada verificată de la un număr de 23 de societăți, parteneri din București, X, pentru care deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, furnizori care ulterior achiziției au devenit inactivi sau au fost radiați.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei deoarece respectivele tranzacții fie nu au fost declarate în declarația informativă 394 de către furnizori, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero.

La stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 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.82 alin.(3) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art.102 alin.(3) și art.149 alin.(2) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1), art.299 alin.(1) lit.a), art.304 alin.(1) lit.c), art.319 alin.(20) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“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-(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
(...)***

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

“Art.145-(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

“Art.146-(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de

la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), art.297 alin.(4) și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.19-(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.297- (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

“Art.299-(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 319](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, în speță se rețin prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, potrivit cărora:

“(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.”

Astfel, se reține că la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul codului fiscal, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Totodată, tranzacțiile sau o serie de tranzacții pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv acele tranzacții sau serii 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.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, și așa cum este prezentat detaliat în raportul de inspecție fiscală, **S.C. X S.R.L. Iași** a considerat că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la parteneri din X în sumă de S lei și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, însă urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au reîncadrat aceste operațiuni deoarece furnizorii de mărfuri au un comportament fiscal inadecvat fie ca urmare a nedeclarării tranzacțiilor efectuate în declarația informativă 394, fie aceștia nu au depus deloc declarații informative 394 și nici deconturi de TVA, fie au depus deconturile de TVA cu taxă pe valoarea adăugată colectată zero, fie au sume trecute în decontul de TVA la rubrica taxă pe valoarea adăugată colectată sub nivelul sumei reprezentând TVA de pe facturile prezentate și înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași**, aferente perioadei pentru care au fost emise facturi fiscale. De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat că o parte dintre firmele de la care petenta a făcut achiziții, ulterior efectuării inspecției fiscale au devenit inactive sau au fost radiate sau și-au mutat sediul social, nemaiputând fi contactate.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală au ținut seama de fișele de cont client de la partenerii din București, considerând aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au transmis prin poștă și prin e-mail un număr de 78 de notificări la ceilalți parteneri pentru care petenta nu a putut prezenta în totalitate fișele de cont client, dar de la care societatea a efectuat achiziții. Prin aceste notificări, organele de inspecție fiscală au solicitat fișe client pentru perioada 2014-2018, în vederea efectuării punctajului privind tranzacțiile efectuate cu respectivele societăți.

În răspunsurile primite la aceste notificări, prin e-mail sau în formă letrică, se menționează faptul că respectivele societăți nu au efectuat tranzacții cu **S.C. X S.R.L. Iași**, de unde organele de inspecție fiscală au tras concluzia că tranzacțiile nu au avut loc, societatea înregistrând în

evidența contabilă facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

De asemenea, o parte dintre răspunsurile primite de la partenerii din București au atașată și o copie după ștampila reală a societății, aceasta nefiind corespunzătoare cu ștampila de pe facturile prezentate de **S.C. X S.R.L. Iași**.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură emisă în conformitate cu art.155 din Codul fiscal.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au analizat conținutul economic al tranzacțiilor înregistrate de **S.C. X S.R.L. Iași** și au constatat că acestea fac parte dintr-o serie de operațiuni artificiale, iar societatea contestată a participat voit și conștient la seria de tranzacții.

Totodată, în speță se reține și jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, care prin hotărârea pronunțată în cauza C – 255/02 Halifax, a statuat că „Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să

se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană imposibilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, fapt ce revine instanței de trimitere să îl verifice.”

În ceea ce privește criteriile obiective pe care se bazează noțiunile de livrare de bunuri/prestare de servicii și activitate economică, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a adăugat că, în mod cert, acele criterii nu sunt îndeplinite în cazurile în care se evită impozitul, spre exemplu, prin intermediul declarațiilor fiscale nereale sau al emiterii facturilor necorespunzătoare.

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

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

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 căreia: „(...) **pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond** (legate de persoana imposibilă, 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 căreia, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii

administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

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

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

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

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală îi impută consecințele comportamentelor neadecvate ale furnizorilor și nici argumentele cu privire la faptul că echipa de inspecție fiscală nu a demonstrat că **S.C. X S.R.L. Iași** a avut vreo implicare voită și conștientă în tot acel șir de nereguli.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la furnizorii din X din București în sumă de S lei și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) din 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 neîntemeiată contestația formulată de petentă.

Referitor la solicitarea petentei de restituire a sumelor achitate bugetului de stat, stabilite prin decizia de impunere contestată, ca fiind sume încasate necuvenit de organul fiscal, aceasta rămâne fara obiect în condițiile în care contestația împotriva titlului de creanță prin care au fost individualizate aceste obligații a fost respinsă.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;

-S lei taxa pe valoarea adăugată.

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