



Ministerul Finanțelor Publice

DECIZIA NR. 3987/14.12.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. Suceava

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr.
a.j.i.f./.....din 20.09.2013 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Iași sub nr. **ISR_REG**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de **S.C. X S.R.L. Suceava**, reprezentată de Lionte Gheorghe, în calitate de administrator, cu sediul în municipiul Suceava, str., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr....., prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG, cu privire la reluarea soluționării pe calea administrativă de atac a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală, anexând Sentința Curții de Apel Suceava nr..... în dosar nr.....

De asemenea, prin adresa nr înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr ISR_REG, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Serviciul Juridic comunică faptul că, având în vedere soluția pronunțată prin Decizia nr..... de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosar nr..... privind **S.C. X S.R.L. Suceava**, se poate proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Suceava** pe perioada 01.01.2008 – 31.03.2013, organele de inspecție fiscală au apreciat că tranzacțiile efectuate cu 3 (trei) societăți: S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț și S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț nu sunt reale, ci au avut ca scop exercitarea în mod nelegal a dreptului de deducere a TVA și implicit a cheltuielilor cu consecințe asupra impozitului pe profit datorat de societate, precum și fabricarea de intrări de materii prime, în speță balast natural, cu scopul de a nu plăti către bugetul de stat redevența minieră datorată, motiv pentru care au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava Plângerea penală nr. f.p.sv./....., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV contestată 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.214 alin.(1) lit.a) și lit. b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații a emis Decizia nr.4636 din 07.11.2013, prin care, la Art.1., s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Suceava** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 20.08.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - redevențe miniere;
- S lei - dobânzi aferente redevenței miniere;
- S lei - penalități de întârziere aferente redevenței miniere,

până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatorul sau organul fiscal va comunica organului de soluționare competent faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

Urmare exercitării de către **S.C. X S.R.L. Suceava** a căilor de atac, în condițiile legii, împotriva Deciziei nr..... emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, în data de 23.09.2016 a fost pronunțată de către Curtea de Apel Suceava Sentința nr....., în dosar nr.369/39/2014, care *"Anulează art.1 din Decizia nr..... și trimite cererea Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași – Serviciului Soluționare Contestații pentru a se pronunța pe fondul contestației."*, menținută prin Decizia nr..... din 23.09.2016 pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție a României, în dosarul nr.....

Având în vedere soluția Curții de Apel Suceava pronunțată prin Sentința nr.18 din 21.10.2014, rămasă definitivă prin Decizia nr.2272 din 23.09.2016 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, cu toate că motivul pentru care organul de soluționare competent a dispus suspendarea cauzei nu a încetat, în conformitate cu prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră,

"(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi."

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Suceava**, contestația fiind soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestației la acțiune.

I. S.C. X S.R.L. Suceava contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 20.08.2013, respectiv suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - redevențe miniere;
- S lei - dobânzi aferente redevenței miniere;
- S lei - penalități de întârziere aferente redevenței miniere,

rezultate urmare reconsiderării de către organele de inspecție fiscală a tranzacțiilor efectuate cu S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț și S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț, motivând în susținerea contestației următoarele:

Referitor la tranzacțiile comerciale efectuate în perioada ianuarie 2008 - aprilie 2009, **S.C. X S.R.L. Suceava** susține faptul că a efectuat achiziții de bunuri și servicii – piese de schimb, reparații motor utilaje - de la S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, 74.533 mc. balast natural, cap tractor MAN de la S.C. S.R.L. Piatra Neamț și, mijloace fixe (motor Carterpilar, benzi transportatoare, strung, convertizor sudură, motor excavator Lipper) de la S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț, societăți care au prezentat certificatele de înregistrare de la registrul comerțului și certificatele de înregistrare în scopuri de TVA, iar aceste firme, la data de 15.08.2013, existau pe site-ul Ministerului de Finanțe la *Informații fiscale și bilanțuri*.

Mai susține faptul că aceste achiziții au la bază documente justificative, respectiv facturi și pentru care consideră că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, invocând în acest sens prevederile art.145 alin. (3), alin. (4) și alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.51 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, ale art.145 alin.(8).

De asemenea, susține faptul că din constatările consemnate în Nota de constatare seria SV nr.103278 din 08.02.2012 rezultă că în evidența contabilă a **S.C. X S.R.L. Suceava** au fost înregistrate, în perioada decembrie 2008 - februarie 2009, facturi fiscale emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, susținând că bunurile achiziționate de la această societate există faptic, piesele de schimb, serviciile de reparații au fost înglobate în valoarea mijloacelor fixe și că *„Aceste lucrări au fost efectuate pentru mentenanța în bune condiții de exploatare a utilajelor utilizate în scopul obținerii de venituri drept pentru care nu se poate reține că operațiunile nu au avut loc în realitate.”*

Societatea contestatoare precizează că aceeași situație se regăsește și la achiziția de balast de la S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț, unde organele de inspecție fiscală nu au recunoscut realitatea operațiunii pe considerentul că nu există documente justificative care să confirme livrarea și transportul cantităților de balast facturate în perioada 29.01.2009 – 23.04.2009.

Societatea contestatoare consideră că, în lipsa unor dovezi clare cu privire la practicile abuzive, neconforme cu mecanismele TVA, dreptul de deducere nu poate fi contestat, aplicându-se prevalența economicului asupra juridicului, și că organele de inspecție fiscală pot și trebuie să ia în considerare toate elementele care pot duce la soluționarea corectă a unei stări de fapt, iar dacă lipsa unui element dintr-un document poate fi suplinită prin alte dovezi pertinente și printr-un efort rezonabil, refuzul recunoașterii dreptului de deducere poate fi interpretat ca o încălcare a obligațiilor legale, concluzionând că achizițiile de balast efectuate de la S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț sunt operațiuni reale, dovedite prin analiza rulajelor aferente contului 301 „Materii prime”, prin acceptarea stocului de marfă, respectiv a ieșirilor de marfă aferente achizițiilor de la această societate și că societatea contestatoare este îndreptățită să

beneficieze de deductibilitatea TVA aferentă acestor operațiuni, în temeiul art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor privind piesele de schimb și reparațiile înregistrate în conturile 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb" și 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" în lunile decembrie 2008 – ianuarie 2009, societatea contestatoare susține că acestea sunt aferente mijloacelor de transport și echipamentelor tehnologice care sunt utilizate în scopul realizării de venituri impozabile și consideră că acestea sunt deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.19 alin. (1) și alin.(2) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la cheltuielile privind amortizarea utilajelor în sumă totală de S lei achiziționate de la S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, societatea contestatoare consideră că acestea sunt deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că incorect organele de inspecție fiscală, invocând prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ, au considerat aceste cheltuieli nedeductibile fiscal.

Referitor la cantitatea de S mc balast natural în valoare de S lei achiziționată de la S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț, dată în consum, înregistrată pe cheltuieli în cont 601 „Materii prime”, consideră că este o cheltuială deductibilă fiscal deoarece a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art.19 alin.(1) și alin. (2) și art.21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că, incorect organele de inspecție fiscală, au considerat că înregistrările în contabilitate nu au la bază un document justificativ.

Referitor la redevența minieră stabilită suplimentar în sumă de S lei, susține faptul că achizițiile de la S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț sunt operațiuni reale, precizând faptul că organele de inspecție fiscală ar fi putut constata acest fapt dacă ar fi reconstituit stocul de marfă, așa cum impun și prevederile art.43 alin.(2) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Invocând prevederile art.94 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, societatea contestatoare consideră că organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit atribuțiile prevăzute în acest act normativ, în sensul că nu s-a făcut verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului și depune la dosarul cauzei documente contabile și declarațiile cod 300 și cod 394 în care sunt evidențiate achizițiile pentru care

s-a dedus taxa pe valoarea adăugată, dar și vânzările pentru care s-a colectat și s-a plătit taxa pe valoarea adăugată aferentă și impozitul pe profit.

Societatea contestatoare consideră că este o situație aberantă nerecunoașterea deductibilității taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor aferente documentelor privind achizițiile, în condițiile în care sunt recunoscute înregistrările efectuate ca venituri și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor emise de aceasta. Susține faptul că este culpa societății furnizoare pentru neplata redevenței miniere, deoarece **S.C. X S.R.L. Suceava**, în situația dată nu exploatează, ci achiziționează balast și nu poate fi făcută răspunzătoare pentru comportamentul fiscal al partenerilor săi de afaceri.

În concluzie, societatea contestatoare solicită reanalizarea aspectelor economice – realitatea și starea de fapt – și recalcularea sumelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 20.08.2013, înregistrată sub nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală, urmare inspecțiilor fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Suceava** pentru perioada 01.01.2008 – 31.03.2013, au considerat că nu au avut loc în realitate operațiunile de achiziții de bunuri și servicii înregistrate în contabilitatea proprie în baza facturilor emise de:

- S.C. S.R.L. Piatra Neamț în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei,

- S.C. S S.R.L. Piatra Neamț în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei și

- S.C. S.R.L. Piatra Neamț în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei,

motiv pentru care nu au luat în considerare facturile respective ca documente justificative de înregistrare.

Aceasta deoarece au constatat faptul că S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț și S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț sunt declarate "firme fantomă" de către organele de control ale Gărzii Financiare Neamț și că, totodată există sesizări penale pentru evaziune fiscală pentru cele două societăți, stadiul sesizării fiind de începere urmărire penală, iar S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț nu a declarat livrări către **S.C. X S.R.L. Suceava**.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F se menționează următoarele:

1. Referitor la achizițiile efectuate în perioada decembrie 2008 – februarie 2009, în baza facturilor emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei:

Conform fișei de cont a furnizorului S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, valoarea facturilor a fost achitată integral, din care: S lei prin viramente bancare succesive în perioada 03.02.2009 – 26.03.2009, suma de S lei a fost înregistrată ca plată din banii asociaților cont 4551 "Acționari/Asociați – conturi curente", iar suma de S lei a fost achitată anterior datei de 31.03.2010, fără să rezulte modalitatea de plată.

Conform bazei de date FISCNET a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava, la rubrica "Detalii contribuabil – control Garda Financiară", S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț figurează cu mențiunea "Încadrare ca firmă fantomă din punctul de vedere al Gărzii Financiare; Confirmare încadrare de către Parchet".

Se menționează că există totodată o sesizare penală întocmită pe numele societății nr..... pentru evaziune fiscală, stadiul sesizării fiind de începere urmărire penală.

Conform Rechizitoriului nr..... a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial Neamț, care a avut în vedere perioada ianuarie 2008 – aprilie 2010, S.C. AUTOCAR S.R.L. a fost utilizată ca furnizor de "... documente justificative pentru societățile comerciale interesate să-și diminueze obligațiile fiscale în mod fraudulos și au avut rolul de a simula livrări de bunuri/prestări de servicii către beneficiari, în scopul obținerii de avantaje fiscale (deducerea TVA). Elementele de natură obiectivă menționate anterior susțin ipoteza conform căreia operațiunile bancare ale furnizorilor au un caracter simulat, în sensul că s-a încercat crearea unei aparențe de legalitate și realitate prin plata/încasarea unor operațiuni care nu au existat în forma reflectată în documentele financiar-contabile."

"Luând în considerare elementele de natură obiectivă constatate, apreciem că achizițiile de la S.C. Autocar S.R.L. ..., constituie operațiuni fictive sub aspectul furnizorilor bunurilor livrate/serviciilor prestate și/sau a existenței acestora în sensul că persoanele juridice enumerate au fost interpușe în circuitul comercial în mod artificial pentru sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale."

Din datele înscrise pe facturile emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin mențiuni din care să

rezulte că data livrării bunurilor sau serviciilor ar fi diferită de data emiterii facturii, iar la rubrica "date privind expediția" nu este consemnat niciun număr de înmatriculare al vreunui mijloc de transport care ar fi fost utilizat la transportul bunurilor.

Sub aspectul stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală consideră că sunt aplicabile Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite C-439 și C-440 (Axel Kittel contra Belgiei și Recolta Recycling SPRL contra Belgiei, C-255/02 Halifax contra Marii Britanii.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile înregistrate de **S.C. X S.R.L. Suceava** în baza facturilor emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Neamț reprezentând piese de schimb și reparații în sumă totală de S lei, înregistrate în cont 602.4 "Cheltuieli privind piesele de schimb" și 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" în lunile decembrie 2008 și ianuarie 2009 și cheltuielile în sumă totală de S lei reprezentând amortizarea înregistrată în perioada 01.01.2009 – 31.01.2013 pentru utilajele: S lei aferentă excavator Volvo achiziționat conform facturii nr. lei aferentă încărcător frontal achiziționat cu factura nr. 0902027 din 27.02.2009 și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înregistrată în baza facturilor emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Neamț în valoare totală de S lei.

2. Referitor la achizițiile efectuate în perioada ianuarie 2009 – aprilie 2009, în baza facturilor emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei:

Conform fișei de cont a furnizorului S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț, valoarea facturilor a fost achitată integral, din care: S lei prin viramente bancare în data de 13.03.2009, suma de S lei a fost înregistrată ca plată din banii asociaților cont 4551 "Acționari/Asociați – conturi curente", iar suma de S lei a fost achitată anterior datei de 31.03.2010, fără să rezulte modalitatea de plată.

Conform bazei de date FISCNET a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava, la rubrica "Detalii contribuabil – control Garda Financiară", S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț figurează cu mențiunea "Încadrare ca firmă fantomă din punctul de vedere al Gărzii Financiare; Confirmare încadrare de către Parchet".

Se menționează că există totodată o sesizare penală întocmită pe numele societății nr..... pentru evaziune fiscală, stadiul sesizării fiind de începere urmărire penală.

Conform Reșchizitoriului nr..... a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial Neamț, care a avut în vedere perioada ianuarie 2008 – aprilie 2010, S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț a fost utilizată ca furnizor "..." de documente justificative pentru societățile comerciale interesate să-și diminueze obligațiile fiscale în mod fraudulos și au avut rolul de a simula livrări de bunuri/prestări de servicii către beneficiari, în scopul obținerii de avantaje fiscale (deducerea TVA). Elementele de natură obiectivă menționate anterior susțin ipoteza conform căreia operațiunile bancare ale furnizorilor au un caracter simulat, în sensul că s-a încercat crearea unei aparențe de legalitate și realitate prin plata/încasarea unor operațiuni care nu au existat în forma reflectată în documentele financiar-contabile."

"Luând în considerare elementele de natură obiectivă constatate, apreciem că achizițiile de la ... S.C. Tuberias S.R.L. ..., constituie operațiuni fictive sub aspectul furnizorilor bunurilor livrate/serviciilor prestate și/sau a existenței acestora în sensul că persoanele juridice enumerate au fost interpușe în circuitul comercial în mod artificial, pentru sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale."

Din datele înscrise pe facturile emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin mențiuni din care să rezulte că data livrării bunurilor sau serviciilor ar fi diferită de data emiterii facturii, iar la

rubrica "date privind expediția" nu este consemnat niciun număr de înmatriculare al vreunui mijloc de transport care ar fi fost utilizat la transportul bunurilor.

Sub aspectul stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală consideră că sunt aplicabile Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite C-439 și C-440 (Axel Kittel contra Belgiei și Recolta Recycling SPRL contra Belgiei, C-255/02 Halifax contra Marii Britanii.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile înregistrate de **S.C. X S.R.L. Suceava** în baza facturilor emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț reprezentând balast în sumă totală de S lei, înregistrate în cont 601 "Materii prime" în lunile decembrie 2008 și ianuarie 2009, și cheltuielile în sumă totală de S lei reprezentând amortizarea înregistrată în anul 2013 pentru mijlocul de transport cap tractor man achiziționat cu factura nr. 23.04.2009 și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înregistrată în baza facturilor emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț în valoare totală de S lei.

De asemenea, constatând că societatea nu deține avize de transport din care să rezulte locul de furnizare al balastului precum și mijlocul de transport folosit, organele de inspecție fiscală au considerat că prin înregistrarea facturilor emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț s-au fabricat intrări de materii prime – balast natural – cu scopul de a nu plăti către bugetul de stat redevența minieră datorată conform art.45 din Legea minelor nr.85/2003.

3. Referitor la achizițiile efectuate în ianuarie 2008, în baza facturilor emise de S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei:

Conform fișei de cont a furnizorului S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț, valoarea facturilor a fost achitată integral, din care : S lei prin viramente bancare succesive în perioada 03.04.2009 – 28.03.2008, iar suma de S lei a fost înregistrată ca plată din banii asociaților cont 4551 "Acționari/Asociați – conturi curente".

Din datele înscrise pe facturile emise de S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin mențiuni din care să rezulte că data livrării bunurilor sau serviciilor ar fi diferită de data emiterii facturii, iar la rubrica "date privind expediția" nu este consemnat niciun număr de înmatriculare al vreunui mijloc de transport care ar fi fost utilizat la transportul bunurilor.

Conform bazei de date FISCNET a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava, rezultă că furnizorul S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț a declarat 0 (zero) lei venituri în declarațiile fiscale cod 300 și 100 aferente anului 2008, iar începând cu data de 09.04.2009 a fost declarat inactiv de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Neamț.

Sub aspectul stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală consideră că sunt aplicabile Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite C-439 și C-440 (Axel Kittel contra Belgiei și Recolta Recycling SPRL contra Belgiei, C-255/02 Halifax contra Marii Britanii.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile de la S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț nu au avut loc în realitate, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înregistrată în sumă de S lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit aferent perioadei 2009 -2012, considerând nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de S lei înregistrate de **S.C. X S.R.L. Suceava** în baza facturilor emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț și S.C. S.R.L. Piatra Neamț, respectiv:

- amortizarea mijloacelor fixe înregistrată în perioada 2009-2012 în valoare de 803.730 lei;
- contravaloarea pieselor de schimb și servicii înregistrate în perioada 2008-2009 în valoare totală de S lei;
- contravaloare materiei prime – balast, înregistrate în perioada 2009-2010 în valoare totală de S lei.

Având în vedere pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2010 în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil suplimentar în sumă de S lei (S + S lei + S lei – S lei) rezultând astfel diferența de impozit pe profit în sumă de S lei. Luând în calcul impozitul pe profit minim datorat în sumă de S lei înregistrat de societate pentru anul 2010, a rezultat ca obligație de plată diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** dedusă de societate din facturile emise de cei 3 (trei) furnizori, respectiv:

- S lei – facturi emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neam;
- S lei – facturi emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam;
- S lei – facturi emise de S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neam,

și au calculat redevența minieră pentru cantitatea de 74.533 mc balast achiziționat conform facturilor emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam în valoare de **S lei**.

Considerând că scopul tranzacțiilor cu aceste societăți a fost diminuarea de către beneficiar, respectiv **S.C. X S.R.L. Suceava**, a obligațiilor de plată către bugetul de stat constând în impozit pe profit, redevențe miniere și TVA, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava Plângerea penală nr..... din 22.08.2013 la care au anexat în susținere Procesul verbal nr.....

Invocând prevederile art.11 alin.(1), ale art.146 alin.(1), și art.155 alin.(5) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art. 6, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV 756 din 20.08.2013, înregistrată sub nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., au stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. Suceava**, obligația de plată a sumei totale de S lei, reprezentând:

- S - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - redevențe miniere;
- S lei - dobânzi aferente redevenței miniere;
- S lei - penalități de întârziere aferente redevenței miniere.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. X S.R.L. Suceava, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. Suceava are ca obiect de activitate declarat extracția pietrișului și nisipului; extracția argilei și caolinului cod CAEN 812.

Perioada verificată: 01.01.2008 – 31.03.2013.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal obligații fiscale suplimentare în valoare totală de S lei, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - redevențe miniere;
- S lei - dobânzi aferente redevenței miniere;
- S lei - penalități de întârziere aferente redevenței miniere,

stabilite în sarcina S.C. X S.R.L. Suceava prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin neadmiterea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA pentru operațiuni considerate nereale, în condițiile în care prin contestația formulată nu se dovedește o altă situație de fapt sau de drept decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C X S.R.L. Suceava** pe perioada 01.01.2008 – 31.03.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava au stabilit diferențe suplimentare de plată în sarcina societății în sumă totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit, redevențe miniere, taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente, rezultată ca urmare a faptului că nu au luat în considerare ca documente justificative de înregistrare facturile aferente unor achiziții de bunuri și servicii, respectiv: piese de schimb, reparații motor, excavator, încărcător frontal de la S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț și: 74.533 mc balast natural, cap tractor MAN de la S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț, precum și, mijloace fixe (motor Carterpillar, benzi transportatoare, strung, convertizor sudură, motor excavator Lipper) de la S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț.

Aceasta deoarece au considerat că nu au avut loc în realitate operațiunile de achiziții de bunuri și servicii înregistrate în contabilitatea proprie în baza facturilor emise de furnizorii respectivi, urmare constatării faptului că S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț și S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț sunt declarate "firme fantomă" de către organele de control ale Gărzii Financiare Neamț și că, totodată există sesizări penale pentru evaziune fiscală pentru cele două societăți, stadiul sesizării fiind de începere urmărire penală, iar S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț nu a declarat livrări către **S.C. X S.R.L. Suceava**.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și constatările organelor de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial Neamț consemnate în Rechizitoriul nr.121D/P/2001 din 18.07.2012, potrivit căruia, „*lucrătorii de poliție din cadrul S.C.C.O. Neamț s-au sesizat, în cursul anului 2011, cu privire la faptul că mai multe persoane au constituit un grup infracțional specializat pe comiterea unor fapte de natură economică.*

Din probatoriul administrat în cauză s-a constatat că inculpații sunt exponenții unei grupări de criminalitate organizată, specializată pe spălarea banilor proveniți din infracțiuni economice, faptele fiind comise în perioada 2008 - 2011.

Inculpații folosind societăți comerciale înregistrate pe numele unor persoane din anturajul lor, au desfășurat activități comerciale fictive, iar după finalizarea acestora și ridicarea banilor, facturile erau distruse iar societatea închisă sau cesionată.

Ca mod de operare administratorul societății comerciale folosite în activitatea infracțională identifică alți administratori ai unor firme de pe raza județelor Neamț, Bacău, Iași și Galați, interesați să eludeze plata taxelor la stat. În acest scop erau întocmite facturi fiscale privind operațiuni comerciale nereale, de ordinul sutelor de mii de lei, se efectuau plăți prin conturile bancare ale firmelor implicate, iar banii erau scoși din conturile societăților comerciale, în numerar, și restituiți administratorilor cu care se realizau înțelegerile.”

Din analiza facturilor identificate în evidențele financiar – contabile ale firmelor beneficiare, din **perspectiva realității datelor înscrise la rubrica „furnizor/vânzător”**, referitor la furnizorii **S.C. X S.R.L. Suceava: S.C. AUTOCAR S.R.L. și S.C. TUBERIAS S.R.L.**, ambele din Piatra Neamț, organele de cercetare penală au constatat următoarele:

- acestea nu funcționează la sediile declarate;
- nu au putut fi identificate evidențele financiar contabile;
- declarațiile cod 394 depuse de către cele două societăți relevă o stare de fapt care nu poate fi explicată în mod logic, constând în evidențierea unor livrări de bunuri în cuantum mult superior achizițiilor;
- declarațiile cod 300 relevă faptul că achizițiile de pe piața internă evidențiate valoric în acestea nu sunt reale;
- din informațiile obținute de la instituțiile care administrează baza de date privind bunurile mobile și imobile, rezultă că cele două societăți nu dețin spații de depozitare a mărfurilor și nici capacități de producție, sediile acestora fiind declarate în apartamente situate în blocuri de locuințe;
- nu dețin utilaje, mijloace de transport, mărfuri și nici alte bunuri în patrimoniu, neavând astfel capacitatea de a livra bunuri sau de a presta serviciile consemnate în facturile identificate;
- nu figurează în evidențele fiscale ca având calitatea de angajatori, astfel că, neavând angajați, nu poate fi acceptată posibilitatea derulării unor operațiuni economice de o asemenea complexitate și continuitate;
- facturile emise în numele acestor societăți către diverși beneficiari atestă livrări de bunuri și prestări de servicii de o diversitate neobișnuită pentru o activitate economică normală (livrări de bunuri: balast, beton, componente I.T., autoturisme, buldoexcavatoare, anvelope, hârtie, camere foto, computere, țevă; prestări de servicii: turnat șapă nivel, decopertat parchet, zugrăveli cu var lavabil, montare instalație sanitară, construcție diguri, închiriat buldoexcavator, închiriat volă, transport de mărfuri); etc.;
- tranzacțiile bancare efectuate prin conturile furnizorilor S.C. AUTOCAR S.R.L., S.C. TUBERIAS S.R.L., au un caracter atipic și suspect în sensul că sunt încasate sume de bani de la un grup restrâns de societăți comerciale, fără ca în prealabil să fie efectuate plăți pentru achiziționarea de mărfuri ori utilaje necesare livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii.

Sub aspectul realității datelor înscrise la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” s-a constatat faptul că nu au fost respectate prevederile art.155 alin.(5) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:

- în cuprinsul facturilor nu există nicio mențiune din care să rezulte că data livrării bunurilor sau prestării serviciilor ar fi diferită de data emiterii facturii, nefiind consemnat niciun mijloc de transport utilizat, în condițiile în care, în cazul livrării unor cantități mari de bunuri se presupune efectuarea mai multor transporturi succesive, situație în care ar fi trebuit să existe avize de însoțire a mărfii;

- unele facturi care atestă livrări de bunuri în cantități mari conțin mențiunea „*expedierea s-a efectuat prin poștă*”, situație care, dacă această mențiune se referă la expedierea bunurilor, nu poate fi reală, având în vedere absența unor documente poștale doveditoare, cantitatea de mărfuri și volumul acestora, iar dacă această mențiune se referă la expedierea facturii, atunci este inexplicabilă absența avizului de însoțire a mărfii, document care să ateste proveniența mărfurilor pe timpul transportului pe drumurile publice;

- nu există mențiuni în facturi sau avize de însoțire a mărfii care să ateste locația din care au fost expediate mărfurile, având în vedere că sediile acestor societăți se află în apartamente situate la etaje superioare din blocuri de locuințe, unde nu ar fi posibilă depozitarea și manipularea unor astfel de bunuri;

- pentru prestările de servicii nu există nicio mențiune care să ateste perioada de timp în care au fost executate, etc.

Luând în considerare elementele de natură obiectivă constatate, procurorul șef birou la Biroul Teritorial Neamț al Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, apreciază că **achizițiile** de la S.C. AUTOCAR S.R.L. și S.C. TUBERIAS S.R.L., ambele din Piatra Neamț, **constituie operațiuni fictive sub aspectul furnizorilor bunurilor livrate/serviciilor prestate și/sau a existenței acestora**, în sensul că aceste persoane juridice au fost interpușe în circuitul comercial în mod artificial, pentru sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Împrejurările enumerate pot constitui indicii temeinice că aceste societăți au fost utilizate ca furnizori de documente justificative pentru societățile comerciale interesate să-și diminueze obligațiile fiscale în mod fraudulos și au avut rolul de a simula livrări de bunuri/prestări de servicii către beneficiari, în scopul obținerii de avantaje fiscale.

Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casa și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial Neamț consemnează în Rechizitoriul nr.121D/P/2001 din 18.07.2012, referitor la S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, faptul că s-a constatat că documentele (declarațiile fiscale) întocmite de contribuabil nu reflectă o stare de fapt reală, estimând un prejudiciu fiscal total de S RON reprezentând TVA în sumă de 955.091,6 RON și impozit pe profit în sumă de S RON, iar referitor la S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț, în urma investigării veniturilor și cheltuielilor efectuate prin conturile bancare, a rezultat că valoarea prejudiciului cauzat bugetului consolidat al statului este de S lei reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei.

Referitor la achizițiile de mijloace fixe efectuate în luna ianuarie 2008 de la S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț, organele de inspecție fiscală, consultând baza de date FISCNET a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava, au constatat că acest furnizor a declarat venituri 0 (zero) prin Declarațiile cod 300 și cod 100 aferente anului 2008, iar începând cu data de 09.04.2009 societatea respectivă a fost declarată contribuabil inactiv.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au apreciat că tranzacțiile efectuate cu cele 3 (trei) societăți nu sunt reale, ci au avut ca scop exercitarea în mod nelegal a dreptului de deducere a TVA și implicit a cheltuielilor cu consecințe asupra impozitului pe profit datorat de societate, precum și fabricarea de intrări de materii prime, în speță balast natural, cu scopul de a nu plăti către bugetul de stat redevența minieră datorată, procedând astfel:

1. au recalculat impozitul pe profit aferent perioadei 2009 -2012, considerând nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile înregistrate de **S.C. X S.R.L. Suceava** în baza facturilor emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț și S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț, respectiv:

- amortizarea mijloacelor fixe înregistrată în perioada 2009-2012 în valoare de S lei;

- contravaloarea pieselor de schimb și servicii înregistrate în perioada 2008-2009 în valoare totală de S lei;
- contravaloare materiei prime – balast, înregistrate în perioada 2009-2010 în valoare totală de S lei.

Având în vedere pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2010 în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil suplimentar în sumă de S lei (S + S lei + S lei – S lei) rezultând astfel diferența de impozit pe profit în sumă de S lei. Luând în calcul impozitul pe profit minim datorat în sumă de S lei înregistrat de societate pentru anul 2010, a rezultat ca obligație de plată diferența de impozit pe profit în sumă de S lei.

2. nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei dedusă de societate din facturile emise de cei trei furnizori, respectiv:

- S lei – facturi emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neam;
- S lei – facturi emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam;
- S lei – facturi emise de S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neam,

3. au calculat redevența minieră pentru cantitatea de S mc balast achiziționat conform facturilor emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam în valoare de S lei.

În susținere, **S.C. X S.R.L. Suceava**, precizează că, în lipsa unor dovezi clare cu privire la practicile abuzive, neconforme cu mecanismele TVA, dreptul de deducere nu poate fi contestat, aplicându-se prevalența economicului asupra juridicului, și că organele de inspecție fiscală pot și trebuie să ia în considerare toate elementele care pot duce la soluționarea corectă a unei stări de fapt, iar dacă lipsa unui element dintr-un document poate fi suplinită prin alte dovezi pertinente și printr-un efort rezonabil, refuzul recunoașterii dreptului de deducere poate fi interpretat ca o încălcare a obligațiilor legale, concluzionând că achizițiile efectuate sunt operațiuni reale, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.19 alin (1) și alin.(2) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru TVA are drept de deducere conform prevederilor art.145 din același act normativ. Referitor la redevența minieră susține că nu o datorează, precizând faptul că organele de inspecție fiscală ar fi putut constata realitatea achiziției dacă ar fi reconstituit stocul de marfă.

În drept, în materie de impozit pe profit, speței în cauză îi sunt aplicabile dispozițiile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

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.”, coroborate cu prevederile pct.12. din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale art.19, în vigoare în perioada supusă verificării, unde se precizează:

“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.”

ART. 21:

“(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”.

coroborate cu prevederile pct.22. din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale art.21, în vigoare în perioada supusă verificării, unde se precizează:

“Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Având în vedere prevederile legale redată mai sus, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile.

Pentru a obține dreptul de deducere al cheltuielilor, un contribuabil trebuie să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(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 ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să ii fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5);"

Ceea ce rezultă din textele de lege este că taxa dedusă trebuie să fie aferentă unor achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, deci implicit achizițiile să fie reale căci numai astfel pot fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. În plus taxa este deductibilă la momentul exigibilității.

Potrivit art.134¹ alin. (1) din același act normativ,

„Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, (...).”

iar potrivit art. 134² alin.(1) din același act normativ,

„Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Din textele de lege sus citate se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată apare la momentul livrării bunurilor/prestării serviciilor, societatea fiind în drept să deducă numai taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții efectuate.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..... care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, în perioada verificată, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neam și S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam, respectiv:

- amortizarea mijloacelor fixe înregistrată în perioada 2009-2012 în valoare de S lei;

- contravaloarea pieselor de schimb și servicii înregistrate în perioada 2008-2009 în valoare totală de S lei;

- contravaloare materiei prime – balast, înregistrate în perioada 2009-2010 în valoare totală de S lei

și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei din facturile emise de cei trei furnizori, respectiv:

- S lei – facturi emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neam;
- S lei – facturi emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam;
- S lei – facturi emise de S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neam.

Din analiza facturilor identificate în evidențele financiar – contabile ale firmelor beneficiare, din **perspectiva realității datelor înscrise la rubrica „furnizor/vânzător”**, referitor la furnizorii **S.C. Y S.R.L. Suceava**: S.C. AUTOCAR S.R.L. și S.C. TUBERIAS S.R.L., ambele din Piatra Neam, organele de cercetare penală au constatat următoarele:

- acestea nu funcționează la sediile declarate;
- nu au putut fi identificate evidențele financiar contabile;
- declarațiile cod 394 depuse de către cele două societăți relevă o stare de fapt care nu poate fi explicată în mod logic, constând în evidențierea unor livrări de bunuri în quantum mult superior achizițiilor;
- declarațiile cod 300 relevă faptul că achizițiile de pe piața internă evidențiate valoric în acestea nu sunt reale;
- din informațiile obținute de la instituțiile care administrează baza de date privind bunurile mobile și imobile, rezultă că cele două societăți nu dețin spații de depozitare a mărfurilor și nici capacități de producție, sediile acestora fiind declarate în apartamente situate în blocuri de locuințe;
- nu dețin utilaje, mijloace de transport, mărfuri și nici alte bunuri în patrimoniu, neavând astfel capacitatea de a livra bunuri sau de a presta serviciile consemnate în facturile identificate;
- nu figurează în evidențele fiscale ca având calitatea de angajatori, astfel că, neavând angajați, nu poate fi acceptată posibilitatea derulării unor operațiuni economice de o asemenea complexitate și continuitate;
- facturile emise în numele acestor societăți către diverși beneficiari atestă livrări de bunuri și prestări de servicii de o diversitate neobișnuită pentru o activitate economică normală (livrări de bunuri: balast, beton, componente I.T., autoturisme, buldoexcavatoare, anvelope, hârtie, camere foto, computere, țevă; prestări de servicii: turnat șapă nivel, decopertat parchet, zugrăveli cu var lavabil, montare instalație sanitară, construcție diguri, închiriat buldoexcavator, închiriat volă, transport de mărfuri); etc;
- tranzacțiile bancare efectuate prin conturile furnizorilor S.C. AUTOCAR S.R.L. , S.C. TUBERIAS S.R.L. , au un caracter atipic și suspect în sensul că sunt încasate sume de bani de la un grup restrâns de societăți comerciale, fără ca în prealabil să fie efectuate plăți pentru achiziționarea de mărfuri ori utilaje necesare livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii.

Sub aspectul realității datelor înscrise la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” s-a constatat faptul că nu au fost respectate prevederile art.155 alin.(5) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:

- în cuprinsul facturilor nu există nicio mențiune din care să rezulte că data livrării bunurilor sau prestării serviciilor ar fi diferită de data emiterii facturii, nefiind consemnat niciun mijloc de transport utilizat, în condițiile în care, în cazul livrării unor cantități mari de bunuri se presupune efectuarea mai multor transporturi succesive, situație în care ar fi trebuit să existe avize de însoțire a mărfii;
- unele facturi care atestă livrări de bunuri în cantități mari conțin mențiunea „*expedierea s-a efectuat prin poștă*”, situație care, dacă această mențiune se referă la expedierea bunurilor, nu poate fi reală, având în vedere absența unor documente poștale doveditoare, cantitatea de mărfuri și volumul acestora, iar dacă această mențiune se referă la expedierea facturii, atunci este inexplicabilă absența avizului de însoțire a mărfii, document care să ateste proveniența mărfurilor pe timpul transportului pe drumurile publice;

- nu există mențiuni în facturi sau avize de însoțire a mărfii care să ateste locația din care au fost expediate mărfurile, având în vedere că sediile acestor societăți se află în apartamente situate la etaje superioare din blocuri de locuințe, unde nu ar fi posibilă depozitarea și manipularea unor astfel de bunuri;

- pentru prestările de servicii nu există nicio mențiune care să ateste perioada de timp în care au fost executate, etc.

Luând în considerare elementele de natură obiectivă constatate, procurorul șef birou la Biroul Teritorial Neamț al Direcției de Investigare a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, apreciază că **achizițiile** de la S.C. AUTOCAR S.R.L. și S.C. TUBERIAS S.R.L., ambele din Piatra Neamț, **constituie operațiuni fictive sub aspectul furnizorilor bunurilor livrate/serviciilor prestate și/sau a existenței acestora**, în sensul că aceste persoane juridice au fost interpușe în circuitul comercial în mod artificial, pentru sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, constatările expuse anterior, pot avea valoarea unor factori obiectivi care să ducă la concluzia obținerii unor avantaje fiscale (deducerea nelegală a TVA) prin interpunerea în circuitul comercial a unor societăți comerciale de tip "missing trader" sau "firme fantomă", generând în acest mod o situație de livrări fictive sau de ascundere a realității privind proveniența mărfurilor și nivelul prețurilor de achiziție.

Relevante în acest sens sunt și reținerile organelor de inspecție fiscală din cuprinsul Raportul de inspecție fiscală nr., care precizează că, în facturile emise de cei trei furnizori: S.C. AUTOCAR S.R.L. S.C. TUBERIAS S.R.L. și S.C. CARSTONE S.R.L. din Piatra Neamț, nu au fost înscrise datele de identificare ale mijlocului de transport, locul de expediție a mărfurilor sau alte documente privind transportul (avize de expediție, CMR etc.) și nici datele de identificare ale persoanelor care au întocmit facturile.

Referitor la plata contravalorii facturilor de achiziție, se reține în următoarele:

Conform fișei de cont a furnizorului S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamț, valoarea facturilor a fost achitată integral, din care: S lei prin viramente bancare succesive în perioada 03.02.2009 – 26.03.2009, suma de S lei a fost înregistrată ca plată din banii asociaților cont 4551 "Acționari/Asociați – conturi curente", iar suma de S lei a fost achitată anterior datei de 31.03.2010, fără să rezulte modalitatea de plată.

Conform fișei de cont a furnizorului S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamț, valoarea facturilor a fost achitată integral, din care: S lei prin viramente bancare în data de 13.03.2009, suma de S lei a fost înregistrată ca plată din banii asociaților cont 4551 "Acționari/Asociați – conturi curente", iar suma de S lei a fost achitată anterior datei de 31.03.2010, fără să rezulte modalitatea de plată.

Conform fișei de cont a furnizorului S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț, valoarea facturilor a fost achitată integral, din care: S lei prin viramente bancare succesive în perioada 03.04.2009 – 28.03.2008, iar suma de S lei a fost înregistrată ca plată din banii asociaților cont 455.1 "Acționari/Asociați – conturi curente".

De asemenea, referitor la achizițiile de mijloace fixe efectuate în luna ianuarie 2008 de la S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neamț, organele de inspecție fiscală, consultând baza de date FISCNET a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava, au constatat că acest furnizor a declarat venituri 0 (zero) prin Declarațiile cod 300 și cod 100 aferente anului 2008, iar începând cu data de 09.04.2009 societatea respectivă a fost declarată contribuabil inactiv.

Pentru considerentele prezentate mai sus, se constată că facturile de achiziție în cauză nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, de **document justificativ** pentru beneficiarul **S.C. X S.R.L. Suceava**, conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **deoarece nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi.**

Chiar dacă operațiunile au fost reale, așa cum se susține în contestație – deși o operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia, și nu doar a unei singure părți – beneficiarul, așa cum este cazul de față, totuși, la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de către o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Însă, așa cum am arătat mai sus, nu se cunosc adevăratele societăți comerciale furnizoare, **deci nu se poate afirma că acestea sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA.**

Chiar dacă bunurile achiziționate cu facturile analizate în cauză au fost recepționate de către societatea comercială contestată, totuși facturile de achiziție nu pot fi luate în considerare, **întrucât nu s-a dovedit proveniența legală a bunurilor achiziționate.**

Astfel, facturile de achiziții menționate în Anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr. **nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative.**

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și ale art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“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.”

Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

[...]”.

Având în vedere toate aspectele prezentate, rezultă că legal, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile respective, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

Art. 11. – (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.(...)”,

apreciind ca fiind operațiuni fictive, considerând nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile înregistrate de **S.C. X S.R.L. Suceava** în baza facturilor emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamă și S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neamă, respectiv:

- amortizarea mijloacelor fixe înregistrată în perioada 2009-2012 în valoare de S lei;
- contravaloarea pieselor de schimb și servicii înregistrate în perioada 2008-2009 în valoare totală de S lei;
- contravaloare materiei prime – balast, înregistrate în perioada 2009-2010 în valoare totală de S lei,

stabilind în consecință diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** și neacordând drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**, dedusă de societate din facturile emise de cei trei furnizori, respectiv:

- S lei – facturi emise de S.C. AUTOCAR S.R.L. Piatra Neamă;

- S lei – facturi emise de S.C. TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam□;
- S lei – facturi emise de S.C. CARSTONE S.R.L. Piatra Neam□.

S.C. X S.R.L. Suceava nu poate invoca faptul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către „furnizorii” săi facturile de achiziții bunuri pe care le-a înregistrat în evidențele sale, întrucât răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative este 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.”

Față de prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, faptul că **S.C. X S.R.L. Suceava** nu a înțeles, sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Acordarea deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA, se face având în vedere factura de achiziție, ca document justificativ principal pentru dovedirea provenienței bunurilor și serviciilor.

În cazul de față, așa cum am arătat mai sus, facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către **S.C. X S.R.L. Suceava**, nu se pot constitui în documente justificative care să dovedească proveniența legală a bunurilor înregistrate.

Prin urmare stabilirea realității achizițiilor este esențială în stabilirea dreptului de deducere a TVA și implicit în soluționarea contestației.

Prin Hotărârile Curții Europene de Justiție sunt interpretate Tratatul de aderare și Directivele date în executarea acestor tratate, inclusiv sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, reglementările europene fiind aplicabile pe teritoriul național, de la data aderării și chiar având prioritate față de dreptul intern. Constituția României prevede la alin. 2 al art. 148 intitulat “Integrarea în Uniunea Europeană”:

“(2) Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.”

Printre reglementările europene se numără a Șasea Directivă 77/X8/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: înlocuită cu Directiva CE nr. 112/2006.

În interpretarea și aplicarea acestor reglementări Curtea Europeană de Justiție (CEJ) a emis Decizii în cauze ce au avut ca obiect aplicarea legislației europene privind TVA, inclusiv cazul fraudei la TVA. Cazuistica prezentată mai sus se circumscrie și deciziei emise de Curtea Europeană de Justiție în dosarele C-439/04 și C-440/04 (cauzele conexe Axel Kittel și Recolta Recycling) care stipulează următoarele: în cazul în care se constată că, având în vedere factori obiectivi, livrarea de bunuri este efectuată către o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o tranzacție în legătură cu fraudarea taxei pe valoarea adăugată, revine în competența autorităților naționale să refuze dreptul de deducere persoanei impozabile cumpărătoare.

Conform deciziei Curții Europene de Justiție Bonik Eood C 285/11 pct. 39 „de asemenea, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa participă la o acțiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de acesta în aval (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior KITTEL și RECOLTA RECYCLING, pct. 56). În schimb dacă, ținând cont de factorii obiectivi se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă,

care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile, dreptul de deducere”,

Prin decizia pronunțată în cauza MAHAGEBEN - DAVID (cauzele conexe - C-80/11, C-142/11), pct. 46, s-a stabilit: „Astfel o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval”.

Conform Deciziei Curții Europene de Justiție în cazul C-255/02 Halifax & Others, în situația în care se constată că o operațiune are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, Curtea a stabilit următoarele :

-atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;

-tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;

-orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, și situația «normală» care ar fi existat în prezența acestui artificiu va fi restabilită;

În ceea ce privește jurisprudența Curții Europene de Justiție, menționăm că România, în calitate de stat membru al Uniunii Europene, și-a asumat, de la data aderării, obligația de a respecta jurisprudența Curții Europene de Justiție, conform Tratatului de aderare.

La art. 2 din Actul privind condițiile aderării, anexat la Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr. 157/2005, se prevede că, „de la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții sunt obligatorii pentru România (...) și se aplică în acest stat în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act”.

De asemenea, în dreptul intern se prevede:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art 11 alin. (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.(...)”;

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- „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.”

- „art. 15 Eludarea legislației fiscale

(1) În cazul în care, eludându-se scopul legii fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.”

- „art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Din argumentele și dovezile depuse/invocate de **S.C. X S.R.L. Suceava nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În privința dreptului organelor fiscale de a refuza dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA, de a nu lua în considerație sau de a reîncadra o tranzacție, în cazul unei fraude la TVA sau a eludării legislației fiscale, acest drept este prevăzut de prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și de art. 6 și art. 15 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pe de altă parte, legislația comunitară, așa cum este interpretată prin Hotărârile Curții Europene de Justiție, în parte exemplificate și detaliate anterior, stabilește că, dacă ținând cont de factorii obiectivi, se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă, care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, *este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile, dreptul de deducere.* Mai mult, persoana impozabilă pierde dreptul de deducere și se consideră că a participat la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval.

Așa fiind, în refuzarea dreptului de deducere, în cazul constatării unei fraude, organele fiscale sunt ținute numai de **identificarea unor factori obiectivi** din care să rezulte că persoana impozabilă *a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA*, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor sale taxabile.

Principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.** Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale**, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea **să fie efective** și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, și anume: achizițiile să fie reale, să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile cu drept de deducere și să nu facă parte dintr-o operațiune de fraudare a taxei. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că achizițiile au fost efectuate și au fost destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În concluzie, legislația internă și comunitară nu prevede exercitarea netulburată a dreptului de deducere, fiind suficientă deținerea unei facturi, contribuabilii având dreptul să deducă numai TVA aferentă unor achiziții reale, iar dacă sunt reale să fie efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile și totodată achizițiile consemnate în facturi să nu facă parte din cazuri de fraudare a taxei, fraudă despre care cel ce efectuează deducerea TVA a știut sau ar fi trebuit să știe, realizând sau nu un avantaj direct din aceasta fraudă.

Altfel ar rezulta că statul, care a fost fraudat de emitentul înscris în factura de achiziție din care se deduce TVA, să și ramburseze beneficiarului înscris în factură, prin admiterea dreptului de deducere pentru aceeași sumă a TVA cu care a fost fraudat, în

condițiile în care solicitantul rambursării sau beneficiarul deducerii nici măcar nu a dat dovadă de diligență minimă care să dovedească buna sa credință (*ar fi trebuit să știe că ar fi participat la fraudă*), în condițiile identificării și determinării de organele fiscale a unor elemente obiective ce conduc la concluzia cunoașterii fraudei și participării la aceasta.

Ori faptul că societatea nu deține documente din care să rezulte modul în care s-a efectuat livrarea bunurilor și serviciilor, în condițiile în care:

- în cuprinsul facturilor nu există nicio mențiune din care să rezulte că data livrării bunurilor sau prestării serviciilor ar fi diferită de data emiterii facturii, nefiind consemnat niciun mijloc de transport utilizat, în condițiile în care, în cazul livrării unor cantități mari de bunuri se presupune efectuarea mai multor transporturi succesive, situație în care ar fi trebuit să existe avize de însoțire a mărfii;

- unele facturi care atestă livrări de bunuri în cantități mari conțin mențiunea „*expedierea s-a efectuat prin poștă*”, situație care, dacă această mențiune se referă la expedierea bunurilor, nu poate fi reală, având în vedere absența unor documente poștale doveditoare, cantitatea de mărfuri și volumul acestora, iar dacă această mențiune se referă la expedierea facturii, atunci este inexplicabilă absența avizului de însoțire a mărfii, document care să ateste proveniența mărfurilor pe timpul transportului pe drumurile publice;

- nu există mențiuni în facturi sau avize de însoțire a mărfii care să ateste locația din care au fost expediate mărfurile, având în vedere că sediile acestor societăți se află în apartamente situate la etaje superioare din blocuri de locuințe, unde nu ar fi posibilă depozitarea și manipularea unor astfel de bunuri;

- pentru prestațiile de servicii nu există nicio mențiune care să ateste perioada de timp în care au fost executate, etc.,

constituie un alt element obiectiv în sprijinul constatărilor organelor de inspecție fiscală că societatea a cunoscut existența fraudării taxei și că a participat la această fraudă.

Astfel, rezultă că în mod corect, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de cele trei societăți furnizoare nu reflectă operațiuni reale, că operațiunile consemnate nu au fost efective, că a avut loc o fraudă la TVA despre care societatea a avut cunoștință și la care a participat, iar societatea contestatoare, prin argumentele formulate și dovezile depuse în susținerea contestației nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Referitor la accesoriile aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de S lei, respectiv: suma de S lei reprezentând dobânzi și suma de S lei reprezentând penalități de întârziere și la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, respectiv: dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, se reține faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că pentru debitele care au generat calculul accesoriilor, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei s-a respins contestația ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept **”accesoriul urmează principalul”**, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru: suma de **S lei** reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit, suma de **S lei** reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, suma de **S lei** reprezentând dobânzi aferente TVA și pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.

Referitor la redevența minieră în sumă de S lei, se reține faptul că **S.C. X S.R.L. Suceava** a înregistrat achiziționarea cantității de 74.533 mc. de balst natural efectuate în perioada ianuarie 2009 – aprilie 2009, în baza facturilor emise de S.C.

TUBERIAS S.R.L. Piatra Neam în valoare totală de S lei, societate încadrată de Garda Financiară Neam ca firmă fantomă, fără să dețină avize de transport din care să rezulte locul de furnizare al balastului și mijlocul de transport utilizat.

Considerând că livrările nu au avut loc în realitate, scopul tranzacțiilor înregistrate dintre cele două societăți fiind, pe lângă diminuarea obligațiilor fiscale constând în impozit pe profit și TVA, fabricarea de intrări de materii prime – balast natural – cu scopul de a nu plăti redevența minieră ce se calculează la cantitatea de balast exploatăată și nu la cea achiziționată de la furnizori, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății diferența de redevență minieră în sumă de S lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.45 alin. (1) din Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data înregistrării tranzacțiilor,

”(1) Redevența minieră cuvenită bugetului de stat se stabilește, la încheierea licenței ori la eliberarea permisului de exploatare, la o cotă procentuală din valoarea producției miniere, după cum urmează:

(...)

c) 10% pentru roci utile, cu excepția rocilor ornamentale și a pietrelor prețioase și semiprețioase, la care cota este 15%;

(...).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, redevența minieră se calculează și se achită la bugetul de stat utilizând cursul de schimb oficial lei/ euro stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte locul de livrare a balastului natural, modul în care s-a efectuat transportul acestuia, precum și constatările organelor de cercetare penală potrivit cărora SC TUBERIAS SRL Piatra Neam a avut rolul de furnizor de documente justificative pentru societățile comerciale interesate să-și diminueze obligațiile fiscale în mod fraudulos și au avut rolul de a simula livrări de bunuri/prestări de servicii către beneficiari, în scopul obținerii de avantaje fiscale, rezultă că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au considerat că **S.C. X S.R.L. Suceava** a procedat la fabricarea de intrări de materii prime – balast natural – cu scopul de a nu plăti redevența minieră ce se calculează la cantitatea de balast exploatăată.

Totodată se reține faptul că obiectul de activitate declarat al **S.C. X S.R.L. Suceava** este extracția pietrișului și nisipului, extracția argilei și caolinului cod CAEN 812, iar veniturile realizate provin din livrarea de piatră, nisip, pietriș, balast, așa cum rezultă din facturile emise de societatea contestatoare în perioada 2009-2010, anexate în copie la dosarul cauzei.

Ca urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății diferența de redevență minieră în sumă de **S lei** în sarcina **S.C. X S.R.L. Suceava**, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru această sumă.

Referitor la accesoriile aferente diferenței de redevență minieră în sumă de S lei, respectiv: suma de S lei reprezentând dobânzi aferente diferenței de redevență minieră și suma de S lei reprezentând penalități de întârziere diferenței de redevență minieră, se reține faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că pentru debitele care au generat calculul accesoriilor, respectiv pentru diferenței de redevență minieră în sumă de S lei s-a respins contestația ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept **”accesoriul urmează principalul”**, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de **S lei** reprezentând dobânzi aferente diferenței de redevență minieră și suma de **44.423 lei** reprezentând penalități de întârziere aferente diferenței de redevență minieră.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Suceava, județul Neamț**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - redevențe miniere;
- S lei - dobânzi aferente redevenței miniere;
- S lei - penalități de întârziere aferente redevenței miniere.

Art. 2. Serviciul Soluționare Contestații va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Suceava sau la Curtea de Apel Iași.