

Decizie nr.929/2021
privind soluționare a contestației depuse de yy
S.R.L.- în faliment, înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr. și
reînregistrată sub nr. xx

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. a fost sesizat de A.J.F.P. xx - Inspecție Fiscală cu privire la contestația formulată de yy S.R.L. - în faliment, înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr.

yy S.R.L. - în faliment are domiciliul fiscal în str..... nr., mun. xx, jud. xx codul fiscal atribut RO și număr de înregistrare la ORC xx

Lichidator judiciar este **Insolvență xx, CIF xx, cu sediul social în loc. xx, str. nr., ap., jud. xx, e-mail:xx**

Contestația s-a formulat împotriva următoarelor acte emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.R.F.P. xx:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.xx

- Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 31.10.2013 și înregistrat sub nr.xx

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.xx s-au stabilit creanțe fiscale suplimentare în sumă totală de lei, reprezentând:

- impozit pe profit: lei;
- majorări de întârziere la impozitul pe profit: lei;
- penalități de întârziere la impozit pe profit: lei;
- TVA stabilită suplimentar: lei;
- majorări de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei;
- penalități de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei.

Prin Decizia nr....., s-a dispus:

„Suspendarea soluționării cauzei formulate de SC yy S.R.L. pentru suma de lei, ce reprezintă:

- impozit pe profit: lei;
- majorări de întârziere la impozitul pe profit: lei;
- penalități de întârziere la impozit pe profit: lei;
- TVA stabilită suplimentar: lei;
- majorări de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei;
- penalități de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei; procedura administrativă urmând a fi preluată la încetare cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.”

Urmare aspectelor constatate, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr....., care a stat la baza formulării **Sesizării penale nr. xxxx**, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul xx, prin care au precizat faptul că achizițiile efectuate de SC yy S.R.L. - în faliment de la furnizorii de bunuri și servicii xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L. și xx S.R.L., nu au la bază operațiuni reale, drept pentru care faptele săvârșite pot fi de

natura celor prevăzute la art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Cu Adresa nr. xx, D.G.R.F.P. xx - Serviciul Soluționare Contestații a solicitat A.J.F.P. xx să precizeze dacă s-a pronunțat o soluție definitivă cu privire la Sesiunea penală nr. xxxx.

Drept urmare, A.J.F.P. xx - Inspecție Fiscală a comunicat următoarele:

„(...)Precizăm că urmare adresei dvs. am procedat la solicitarea soluției definitive la compartimentul juridic și ne-a fost pusă la dispoziție Sentința penală nr. xx definitivă și Decizia penală nr. xx a Curții de Apel xx în dosarul nr. xx (...)”.

De asemenea, cu Adresa nr....., Serviciul Juridic din cadrul D.G.R.F.P. xx a comunicat Sentința penală nr. xx, definitivă prin Decizia penală nr. xx a Curții de Apel xx.

Cu Adresa nr. xx, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a transmis, în conformitate cu art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 14.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, spre competență soluționare, contestația formulată de yy S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.xx, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xx, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx.

I. Prin contestația formulată, yy S.R.L. - în faliment solicita anularea în totalitate a obligațiilor fiscale în suma de lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.xx, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 31.10.2013 și înregistrat sub nr.xx, astfel:

- debit impozit pe profit:lei;
- majorări de întârziere la impozitul pe profit: lei;
- penalități de întârziere la impozit pe profit: lei;
- debit TVA stabilită suplimentar: lei;
- majorări de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei;
- penalități de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei

Prin contestația formulată, petenta susține ca în ce privește firmele numite fictive, prezintă documente justificative, înregistrate în contabilitate, respectiv factura fiscală, sumele sunt achitate prin banca cu ordin de plată, iar la momentul achiziției de marfa respectiv prestării de servicii societățile erau active pe pagina ro.finante.ro a Administrației Finanțelor Publice.

În raportul de inspecție fiscală se invocă faptul că respectivele societăți nu au declarat, însă nefiind transmise declarațiile, legal trebuiau declarate inactive, faptul că se sustrag inspecțiilor fiscale așa cum este prevăzut în raport la pag. 6 din 26 nu înseamnă că nu au avut relații comerciale cu yy S.R.L. - în faliment în perioada respectivă, yy S.R.L. având documentele justificative.

Menționează faptul că serviciile prestate de către respectivele societăți au o finalitate, lucrările sunt recepționate și finalizate așa cum este prevăzut și în Raportul de Inspecție Fiscală.

Marfa achiziționată este vândută în cea mai mare parte în afara țării.

De la Autoritatea Vamală s-a confirmat faptul că s-a realizat și exportul de marfa.

În relația cu xx S.R.L., societatea a achiziționat nisip care a fost transportat la locul lucrărilor, material care a fost prins și în devizul de lucrări și lucrarea a fost recepționată..

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de de 31.10.2013 și înregistrat sub nr.xx care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.xx, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

1) În perioada trim. IV 2009 - trim. III 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 31 de facturi (anexa nr.1 și 2 la procesul verbal nr.....) în valoare totală de lei din care TVA în suma de lei, anexate în copie, de la următorii furnizori:

- S.C. xx S.R.L. (ROxx) cu sediul social actual în municipiul xx, sector 2, str. Litovoi Voievod nr.54, transferat din localitatea xx, județul xx;

- S.C. xx S.R.L.(ROxx) cu sediul social actual în satul xx, nr.4, comuna xx, jud. xx;

- S.C. xx S.R.L.(ROxx) cu sediul social actual în orașul xx, str nr., județul xx;

- S.C.xx S.R.L.(ROxx) cu sediul social actual în municipiul xx, str. nr....., iar sediul fiscal în orașul xx, str., nr....., jud. xx;

- SC xx S.R.L. (ROxx) cu sediul social actual xx str., nr....., jud xx;

- SC xx S.R.L. (ROxx) cu sediul social actual mun. xx str..... nr., județul

- SC xx S.R.L. (ROxx) cu sediul social actual loc. xx, str.....nr....., jud. xx ;

-SC xx S.R.L. (ROxx) cu sediul social actual loc. xx str..... nr, județul xx;

-SC xx S.R.L. (ROxx) cu sediul social xx, cal. nr....., județul xx și domiciliul fiscal în com. xx, nr....., județul xx.

Aceste facturi au reprezentat diverse achiziții de bunuri constând în semințe de dovleac, miez de nuca, materiale de construcții, echipamente de lucru, precum și prestări servicii de construcții-montaj.

Achizițiile de bunuri și servicii menționate în facturi au fost înregistrate în diverse conturi de cheltuieli (603 - Cheltuieli cu obiecte de inventar, 607- Cheltuieli cu mărfurile, 628 prestări servicii).

În anexele nr. 1 și nr. 2 la procesul verbal nr..... este prezentată situația detaliată pe fiecare factură și furnizor, respectiv valoarea cheltuielilor înregistrate și TVA dedusă aferentă.

Având în vedere cele consemnate în raport privind clauzele și persoanele care au încheiat contractele, proveniența mărfurilor, modul de întocmire a facturilor, justificarea transportului, modalitatea de plată, documentele de plată și modalitatea de înregistrare a plăților efectuate, precum și a comportamentului fiscal al societăților S.C. xx S.R.L. (ROxx), S.C. xx S.R.L.(ROxx), S.C. xx S.R.L.(ROxx), S.C.xx S.R.L. (ROxx), SC xx S.R.L. (ROxx), SC xx S.R.L. (ROxx), SC xxS.R.L. (ROxx), SC xxS.R.L. (ROxx) și SC xx S.R.L. (ROxx), societăți care nu funcționează la sediul social declarat, care se sustrag inspecțiilor fiscale, nu pun la dispoziție documente care să ateste realitatea operațiunilor și care nu le declară sau le declară parțial în declarația 394 și a faptului că nu se poate confirma prin nici o metodă, inclusiv prin controale încrucișate, realitatea tranzacțiilor, există necorelații între informațiile date de documentele puse la dispoziție, legate în principal de transportul mărfurilor aprovizionate de la aceste societăți, nu s-a putut dovedi că sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de

la o persoana impozabila si care sa fie menționată în documente legal întocmite. Ca atare, atunci când acestea au ajuns pe costuri la SC yy S.R.L. - în faliment se considera ca nu sunt respectate prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Codul Fiscal “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;*” .

În susținere s-au avut în vedere și decizia Curții Europene de Justiție în cazul Halifax C- 255/02 care menționează ca: “Atunci când o persoana sau grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, 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 practice abuzive.” precum și prevederile Deciziei nr. V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prevede:

„În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc: Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 “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” și coroborat cu art. 6 din OF 92/2003, pct. 6.1 din HG 1050/2004 și art. 14, alin. (2) din OF 92/2003, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile conform celor menționate mai sus, s-au stabilit diferențe de impozit pe profit ce sunt prezentate detaliat în prezentul raport de inspecție fiscală.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală considera ca există indicii temeinice ca aceste facturi înregistrate în evidența contabilă nu au la bază operațiuni reale, constatându-se următoarele aspecte:

1. În relația cu S.C.xx S.R.L. :

yy S.R.L. - în faliment din xx, în calitate de cumpărător, reprezentată prin d-nul xx, a încheiat contract de vânzare-cumpărare la data de 16.11.2009 cu SC xx S.R.L. din localitatea xx, str. nr, județul xx (anexat în copie), în calitate de vânzător, reprezentată prin d-nul xx zis “zz”, în calitate de împuternicit, având ca obiect “vânzarea, respectiv cumpărarea a kg miez de nuca”, iar locul de predare fiind “depozitul cumpărătorului”.

De la aceasta societate, achiziționează în perioada octombrie 2009 - mai 2010 bunuri în suma totală de lei bază impozabilă și TVA aferentă în suma de lei constând în semințe de dovleac și miez de nuca, așa cum rezulta din facturile anexate în copie - anexa nr. 1a la Procesul verbal nr.....

Din analiza facturilor emise de SC xx S.R.L., ROxx, nr.,,,,,, și, se constată ca:

- la facturile nr. și, la rubrica „date privind expediția” numele delegatului este d-nul zz identificat cu carte de identitate xx nr, la rubrica mijlocul de transport este menționat numărul de înmatriculare xx.....și la rubrica privind data și semnătura este aplicată stampila societății furnizoare, precum și semnătura (indescifrabil) celui care a întocmit factura. Din baza de date a DGFP xx prin programul privind evidența vehiculelor (EVA), organul de inspecție fiscală a identificat proprietarul mijlocului de transport (cu numărul de înmatriculare xx.....)

din aceasta perioada si anume, pe SCxx SA din localitatea xx, județul xx, constând în semiremorca marca, culoare alba.

- la facturile nr.,,,, si, la rubrica „*date privind expediția*” numele delegatului este d-nul xx identificat cu carte de identitate seria xx nr....., la rubrica mijlocul de transport este menționat numărul de înmatriculare xx....., xx.....si la rubrica privind data si semnătura este aplicata stampila societății furnizoare, precum si semnătura (indescifrabil) celui care a întocmit factura. Din baza de date a DGFP xx prin programul privind evidenta vehiculelor auto (EVA), organul de inspecție fiscala a identificat proprietarul mijlocului de transport (cu numărul de înmatriculare xx.....) din aceasta perioada si anume, tot pe SCxx SA din localitatea xx, județul xx, constând în autotractor marca XXL, culoare gri cu rosu si cu care SC xx S.R.L. nu desfășoară niciun fel de relații comerciale.

Din contractul încheiat anexa nr. 1a, la punctual 6.1, rezulta ca obligația transporturilor revine vânzătorului, iar din declarația d-lui xx zis zz (nr..... aflata la pagina 51 din rechizitoriu întocmit la 25.03.2013) rezulta ca : *“în realitate, nu am livrat aceste produse întrucât marfa respectiva nici nu a existat vreodată în patrimoniul firmelor noastre”*, totodată facturile emise sunt fictive si se înmâneau numiților xx(asociat la SC yy S.R.L. - în faliment) si xx (asociat la SC yy S.R.L. - în faliment si SC yy S.R.L. - în faliment).

Pentru achizițiile de la S.C.xx S.R.L. societatea nu a prezentat documente de transport (CMR, foi de parcurs), respectiv avize de însoțire a mărfii care sa ateste realitatea transportului acestor mărfuri.

Din consultarea bazei de date a D.G.R.F.P. xx reiese ca S.C.xx S.R.L. are un comportament fiscal inadecvat, ultima declarație cod 100 fiind depusa pentru luna iunie 2012 si ultima declarație anuala cod 101 fiind depusa pentru anul 2011. De asemenea, societatea nu a depus la organele fiscale bilanțurile contabile pentru anul 2011 si anul 2012.

În aceste condiții, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul ca nu reflecta operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidenta contabila si care sa poată fi luat în calcul atât pentru deducerea TVA-ului cat si diminuarea bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit conform Legii nr.571/2003 cu completările si modificările ulterioare.

În concluzie cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xx S.R.L. în perioada 2009 - 2010 cu suma totala de lei (anexa nr.1 la procesul verbal), ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat de societate în anii 2009 - 2010.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit cu suma de lei (..... lei x 16%=..... lei), care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

În concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

2. În relația cu S.C.xx S.R.L.

yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de cumpărător, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat contract de vânzare-cumpărare la data de 21.12.2009 cu SC xx S.R.L. din sat xx, comuna xx, județul xx (anexat în copie), în calitate de vânzător, reprezentata prin d-nul zz identificat cu carte de identitate xx nr, în calitate de administrator, având ca obiect *“vânzarea, respectiv cumpărarea a kg semințe de dovleac”*, iar locul de predare fiind *“depozitul cumpărătorului”*.

De la aceasta societate achiziționează în perioada ianuarie - iunie 2010 bunuri în suma totala de lei baza impozabila si TVA aferenta în suma de lei constând în semințe de dovleac, miez de nuca si materiale de construcții.

Din analiza facturilor emise de SC xx S.R.L. nr.,,,, si se constata ca :

- la facturile nr.,,,, privind "livrare" de semințe de dovleac si miez de nuca, la rubrica "date privind expediția" numele delegatului este xx, la rubrica mijlocul de transport sunt menționate numerele de înmatriculare xx.....- proprietatea SCxx SA din localitatea xx si cu care SC xx S.R.L. nu desfășoară niciun fel de relații comerciale, xx..... - proprietatea SC xx S.R.L. si xx..... - proprietatea xx si la rubrica privind data si semnătura este aplicata stampila societății furnizoare, precum si semnătura (indescifrabil) celui care a întocmit factura (xx).

Pentru achizițiile de la S.C.xx S.R.L. societatea nu a prezentat documente de transport (CMR), respectiv avize de însoțire a mărfii care sa ateste realitatea transportului acestor mărfuri.

Din declarația d-lui xx (nr.....) rezulta ca soția acestuia este xx care deține funcția de administrator la firma de transport SC xx S.R.L. si ca nu a efectuat niciodată transporturi de mărfuri. pentru SC xx S.R.L..

Din evidenta contabila pusa la dispoziția organelor de inspecție fiscala de către SC yy S.R.L. - în faliment corelata cu informațiile transmise de Autoritatea Națională Vamala xx, precum si cu documentele ce probează recepționarea mărfii de către partenerii din Comunitatea Europeana, se constata ca aceste mărfuri. au fost livrate efectiv în afara României, operațiune scutita de TVA cf art. 143 din Legea 571/2003 act. Privind Codul Fiscal. In aceste condiții, organul de inspecție fiscala concluzionează ca facturile reprezentând miez de nuca si semințe de dovleac au avut ca scop crearea de TVA deductibila suplimentar, deci de a diminua TVA de plata rezultat din activitățile de construcții-montaj. desfășurate la intern.

- la factura nr. privind "livrare" materiale conform unei anexe (anexa nr.1b) la rubrica "date privind expediția" numele delegatului este menționată d-na xx identificata cu carte de identitate xx nr ce are calitate de asociat unic al societății xx S.R.L., iar din declarația d-nei xx (nr..... si nr.....aflata la pagina 79 din rechizitoriu întocmit la 25.03.2013) rezulta "nu am cunoștință ca la sediul firmei SC xx S.R.L., la domiciliul meu sau vreun alt loc din xx, sa fi existat mărfuri. ce erau destinate comercializării". In acest context, cu toate ca livrarea în cauza nu este urmare unei activități economice, totuși bunurile menționate în aceasta factura au fost refacturate către SC xx S.R.L. cu scopul de crea legalitate operațiunii respective.

Din consultarea bazei de date a D.G.R.F.P. xx reiese ca S.C.xx S.R.L. are un comportament fiscal inadecvat, ultima declarație cod 100 fiind depusa pentru luna septembrie 2012 si ultima declarație anuala cod 101 fiind depusa pentru anul 2011. De asemenea, societatea nu a depus la organele fiscale bilanțul contabil pentru anul 2012.

In concluzie, cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xx S.R.L. cu suma totala de lei (anexa nr.1 la procesul verbal), ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat de societate în anul 2010.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit cu suma de lei (..... lei x 16%=..... lei), care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare. In concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

3. In relația cu S.C. xx S.R.L.:

SC yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de beneficiar, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat contract de antrepriza nr. cu SC xx S.R.L. cod fiscal ROxx din loc. xx, str nr., județul xx (anexat în copie), în calitate de prestator de servicii, reprezentata prin d-na xx identificata cu carte de identitate xx nr xx, în calitate de administrator, având ca obiect *“execuția lucrărilor menționate în oferta. Lucrările se vor executa în localitatea xx”*.

De la aceasta societate achiziționează în luna decembrie 2011 servicii în suma totala de lei baza impozabila si TVA aferenta în suma delei constând în lucrări de construcții.

Din analiza facturilor emise de SC xx S.R.L. nr..... si se constata ca aceste lucrări constau în lucrări de canalizare pentru localitatea xx din județul xx, beneficiarul lucrării fiind Primăria xx.

Din baza de date a DGFP xx prin programul FISCNET , se constata ca aceasta societate nu are angajați care sa execute respectivele lucrări si nici contracte cu alte firme în vederea subcontractarii lucrărilor, iar în declarația data de xx, în calitate de împuternicit al administratorului, nr. aflata la pagina 30 din rechizitoriu întocmit la 25.03.2013, aceasta afirma ca *“nu am emis niciodată facturi de pe firma SC xx S.R.L. si nu a văzut niciodată marfa care sa fi fost vânduta la firme din județul xx”*.

De asemenea, din declarația învinuitului xx reiese ca facturile emise pe numele societății xx S.R.L. au fost fictive, pentru fiecare factura emisa primind suma de-..... lei.

Totodată, din baza de date a DGRFP xx prin programul FISCNET, se mai constata ca aceasta societate nu are angajați care sa execute respectivele lucrări si nici contracte cu alte firme în vederea subcontractarii lucrărilor, iar în declarația data de xx nr., în calitate de împuternicit al administratorului, aflata la pagina 30 din rechizitoriul întocmit la 25.03.2013, aceasta societate ca *“nu a văzut niciodată marfa care sa fi fost vânduta la firme din județul xx”*.

Având în vedere toate aspectele consemnate mai sus, întocmirea celor doua facturi a îndreptățit organul de control sa tragă concluzia ca ele au fost emise în primul rand cu scopul de a diminua obligația bugetara privind TVA la societatea SC yy S.R.L. - în faliment din xx, precum si pentru diminuarea impozitului pe profit prin includerea acestora pe costuri în ce privește cheltuieli cu prestările de servicii achiziționate.

În concluzie, cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xx S.R.L. cu suma totala de lei (anexa nr.1), ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat de societate în anul 2011.

Organele de inspecție fiscala considera ca achizițiile de la societatea sus menționată nu au la baza operațiuni reale, iar facturile înregistrate în evidenta contabila nu au calitatea de document justificativ.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit cu suma de..... lei (..... lei x 16%=..... lei), care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

În concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

4. În relația cu S.C. xx S.R.L:

De la aceasta societate, achiziționează în perioada decembrie 2011 - septembrie 2012 bunuri în suma totala de lei baza impozabila si TVA aferenta în suma de..... lei constând în semințe de dovleac, miez de nuca si obiecte de inventar necesare domeniului construcțiilor, asa cum rezulta din facturile anexate în copie - anexa nr. 1d la procesul verbal nr.....

Astfel, SC yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de cumpărător, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat contracte de vânzare-cumpărare cu SC xx S.R.L. din xx str..... nr.....2 bl., sc, ap..... si sediul fiscal în loc. xx str. nr..... județul xx cod fiscal ROxx, reprezentata de d-nul xx în calitate de administrator, în valoare totala de..... lei (exclusiv TVA), dupa cum urmează:

- la data de 28.10.2011, având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea a kg miez de nuca, la locul de depozitare al cumpărătorului. Transportul mărfurilor cade în sarcina vânzătorului;

- la data de 30.11.2011, având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea a kg miez de nuca, la locul de depozitare al cumpărătorului. Transportul mărfurilor cade în sarcina vânzătorului;

- la data de 14.08.2012, având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea a kg de semințe de dovleac la locul de depozitare al cumpărătorului. Transportul mărfurilor cade în sarcina vânzătorului;

- la data de 28.08.2012, având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea a kg de miez de nuca, la locul de depozitare al cumpărătorului. Transportul mărfurilor cade în sarcina vânzătorului;

- la data de 04.09.2012, având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea a kg de miez de nuca în diverse calități, la locul de depozitare al cumpărătorului. Transportul mărfurilor cade în sarcina vânzătorului.

Din evidenta contabila rezulta ca valoarea totala a bunurilor facturate a fost, însa mai mare, în suma de..... lei cu TVA aferenta în suma delei.(anexa nr.1 la PV).

Din analiza facturilor emise de SC xx S.R.L. ROxx, nr.,,,,,,, si, se constata ca la rubrica *''date privind expediția''* sunt trecute formal numele delegatului pe d-nul xx CNP xx, carte de identitate xx, iar la rubrica mijlocul de transport este menționat număr auto de înmatriculare xx..... - proprietatea xx, reprezentant al SC xx S.R.L., care nu recunoaște ca ar fi efectuat tranzacții în numele SC xx S.R.L. cu SC yy S.R.L. - în faliment din xx.

Totodată, din declarația d-lui xx (nr..... din rechizitoriu întocmit la 25.03.2013) mai rezulta ca *''xx nu a avut teren pe care sa cultive dovleci''* si *''... în realitate nu am transportat si nici nu am însoțit vreun transport de marfa, nici la firma administrate de mine si nici pentru alte firme''*.

De asemenea, SC yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de cumpărător, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat în 27.12.2011 si un contract de vânzare-cumpărare cu SC xx S.R.L., reprezentata de d-nul xx, având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea de echipamente pentru construcții (cadre metalice - 330 buc, balustrade - 300 buc, popi susținere - 830 buc, grinde - 452 buc, panouri metalice - 18 buc, panou lemn - 90 buc, etc). Analizând factura nr..... în valoare totala de lei din care TVA în suma de lei, se constata ca bunurile înscrise sunt cele din anexa la contract si care au fost înregistrate în evidenta contabila a SC yy S.R.L. - în faliment ca obiecte de inventar si date în consum la data achiziției. In ce privește datele privind expediția mărfii, de asemenea, se constata ca numele delegatului este d-nul xx CNP xx, carte de identitate xx, la rubrica mijlocul de transport este menționat număr auto de înmatriculare xx..... - proprietatea xx, reprezentant al SC xx S.R.L..

Pentru achizițiile de la S.C.xx S.R.L., societatea nu a prezentat documente de transport (CMR), respectiv avize de însoțire a mărfii care sa ateste realitatea transportului acestor mărfuri.

Din consultarea bazei de date a D.G.R.F.P. xx reiese ca S.C.xx S.R.L. are un comportament fiscal inadecvat, ultima declarație cod 100 fiind depusa pentru luna septembrie 2012 si ultima declarație anuala cod 101 fiind depusa pentru anul 2011. De

asemenea, societatea nu a depus la organele fiscale bilanțul contabil pentru anul 2012.

În concluzie, în perioada 2009-2012 au fost emise facturi fictive în schimbul unor comisioane printre persoanele beneficiare, acesta fiind xx, asociat la SC yy S.R.L. - în faliment așa cum rezulta din declarațiile date de reprezentanții și delegații firmelor furnizoare menționate mai sus, anexate la rechizitoriul încheiat la 25.03.2013 de către organele DIICOT xx :

- declarația nr. data de xx cu privire la modalitatea de lucru “comisionul pe care l-am perceput pentru emiterea facturilor fictive, a fost la început de 1%, iar apoi de 0.7% din valoarea facturii fictive”;

- declarația nr..... a lui xx fiul lui xx unul din administratorii SC xx S.R.L.;

- declarația d-lui xx (nr.....) din care rezulta ca soția acestuia este xx care deține funcția de administrator la firma de transport SC xx S.R.L. și ca nu a efectuat niciodată transporturi de mărfuri. pentru SC xx S.R.L.. SC xx S.R.L. este deținătoarea mașinii cu numărul xx....., mijloc de transport ce se afla menționat și pe facturile emise de SC xx S.R.L.;

- din declarația data de xx (nr.....) angajatul SC xx S.R.L. reiese de asemenea ca nu a efectuat niciodată transporturi pentru SC xx S.R.L.;

- din declarația d-lui xx Victor (nr.....) - delegatul înscris pe facturile emise de SC xx S.R.L., rezulta ca mărfurile nu au fost livrate de acesta și ca deși apare pe facturi ca fiind delegat, în realitate nu a transportat și nici nu a însoțit vreun transport de marfa nici la firma administrată, nici la alte firme. Societatea nu a putut prezenta avizele de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului ele depășind capacitatea mașinii de transport.

Din analiza celor menționate mai sus, rezulta ca societatea nu a putut dovedi ca bunurile au fost transportate, respectiv ca bunurile au intrat efectiv în gestiune, condiția privind transferul real al dreptului de proprietate.

În aceste condiții, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul ca nu reflecta operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă și care să poată fi luat în calcul atât pentru deducerea TVA-ului cât și diminuarea bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit conform Legii nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

În concluzie, cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xx S.R.L. cu suma totală de lei (anexa nr.1), ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat de societate în anii 2011-2012.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit cu suma de lei (în 2011 = lei x 16% = și în anul 2012 = x 16% = lei), care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.17 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

5. În relația cu SC xx S.R.L. :

De la aceasta societate achiziționează în perioada iunie - iulie 2011 servicii în suma de lei baza impozabilă și TVA în suma de lei reprezentând lucrări de construcții alimentare apă pentru loc. xx- xx, județul xx și semințe de dovleac în suma de lei baza impozabilă și TVA în suma de lei, așa cum rezulta din facturile anexate în copie - anexa nr. 2b la procesul verbal nr.....

SC yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de beneficiar, reprezentată prin d-nul xx, a încheiat contractul de subantrepriza lucrări nr..... cu SC xx S.R.L. dinxx,

CUlxx, în calitate de prestator, având ca obiect *“executarea si/sau intermedierea execuției lucrărilor menționate în oferta, parte integranta din contract”*. Lucrările se vor executa în localitățile xx si xx din județul xx, valoarea totala a obiectivului fiind de lei cu TVA.

Societatea nu a justificat cu documente si nu a putut dovedi ca bunurile si serviciile înregistrate ca achiziție de la SC xx S.R.L. sunt urmare a unei livrări (activități economice desfășurate pe teritoriul României) deoarece, furnizorul nu are angajați calificați în vederea executării lucrărilor si nici contracte încheiate în vederea subcontractării lucrărilor.

Urmare facturii nr..... primita de la SC xx S.R.L., SC yy S.R.L. - în faliment achiziționează servicii în suma de lei baza impozabila si TVA în suma de lei aferent, reprezentând lucrări de construcții alimentare apa pentru loc. xx- xx, județul xx, cu precizarea numelui persoanei delegata, d-nul, nr. înmatriculare auto - proprietatea SC xx S.R.L. din loc xx. Se constata ca SC yy S.R.L. - în faliment nu are relații economice cu proprietarul mijlocului de transport, deci se concluzionează ca înscrierea în factura a acestui număr de înmatriculare nu corespunde realității.

De asemenea, SC yy S.R.L. - în faliment din xx, în calitate de cumpărător, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat contracte de vânzare-cumpărare cu SC xx S.R.L. din loc.xx, str., județul xx cod fiscal ROxx, reprezentata de d-nul xx în calitate de administrator, având ca obiect *“vânzarea, respectiv cumpărarea a kg semințe de dovleac”*, iar locul de predare fiind *“depozitul cumpărătorului”*.

Factura nr. emisa de SC xx S.R.L. în valoare de lei si TVA lei, reprezentinta 22 tone semințe de dovleac. Se mai constata ca la rubrica *“date privind expediția”* la numele delegatul este înscris cu carte de identificare xx....., asociat unic si administrator, inițial, al SC xx S.R.L., la rubrica felul mijlocului de transport se menționează nr. de înmatriculare xx..... - ce se afla în proprietatea SC xxS.R.L., care, conform declarației d-lui xx (nr.....) în calitate de soț al administratorului societății, d-na xx, nu recunoaște niciun transport către societățile din xx, iar numărul de înmatriculare al autovehiculului este trecut în mod fictiv pe aceste facturi.

SC yy S.R.L. - în faliment nu a justificat si nu a putut dovedi ca bunurile înregistrate ca achiziție de la SC xx S.R.L. sunt urmare a unei livrări (activități economice desfășurate pe teritoriul României).

Conform rechizitoriu (pagina 35) SC xx S.R.L. face parte din *“categoria firmelor de la care s-a făcut intrări pentru firmele furnizoare de facturi”*.

Din analiza bazei de date a DGFP xx au mai rezultat următoarele:

- din declarațiile fiscale depuse de SC xx S.R.L., cod fiscalxx, reiese ca societatea nu a avut personal angajat;

- societatea nu depune bilanțuri contabile;

De asemenea, din analiza bazei de date a DGRFP xx a mai rezultat ca SC xx S.R.L., cod fiscal ROxx a depus ultimul decont de TVA înregistrat cu nr..... depus pe luna decembrie 2011, ultima declarație cod 394 depusa sub nr..... si în ceea ce privește ultimul bilanț contabil depus nu exista date referitoare la acest aspect.

Societății SC xx S.R.L. i-a fost anulata înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 15.06.2012, iar începând cu data de 21.02.2013 se afla în procedura de faliment.

In concluzie, cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xx S.R.L. cu suma totala de lei.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit cu suma de lei (..... lei x 16%=..... lei), care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

In concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

6. In relația cu SC xx S.R.L. :

De la aceasta societate achiziționează în perioada decembrie 2010 - ianuarie 2011 mărfuri. în suma de lei baza impozabila si TVA aferenta în suma de lei reprezentând semințe de dovleac si pentru care nu poate prezenta documente justificative.

SC yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de cumpărător, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat contract de vânzare-cumpărare la data de 12.10.2009 cu SC xx S.R.L. din loc. xx, județul xx (anexat în copie), în calitate de vânzător, reprezentata prin d-na xx, în calitate de administrator, având ca obiect "vânzarea, respectiv cumpărarea a kg semințe de dovleac", iar locul de predare fiind "depozitul cumpărătorului".

În fapt, obiectul de activitate declarat al SC xx S.R.L. este comerț cu ridicata al metalelor si minereurilor metalice, nu are personal angajat care sa efectueze toate operațiunile de manipulare a mărfii, nu deține teren de pe care sa obțină produsele menționate în facturi (semințe de dovleac) si nici documente de achiziții de la alte societăți.

În aceste condiții, societatea nu a justificat cu documente si nu a putut dovedi ca bunurile înregistrate ca achiziții de la SC xx S.R.L. sunt rezultatul unei activități economice care sa fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu.

Din rechizitoriu desprindem schema relațională a grupului de tip infrațional din care rezulta ca SC xx S.R.L. face parte din categoria firmelor care au făcut "intrări" fictive pentru firmele furnizoare de facturi si conform declarațiilor învinuitorilor xx si xx, aceasta societate nu a livrat niciodată mărfuri. (vol.XXIII, XXIV, XXV).

Din analiza unor facturi emise de SC xx S.R.L. se constata ca la rubrica "date privind expediția" la numele delegatului este înscris formal d-l cu CNP xx, la rubrica felul mijlocului de transport se menționează nr. de înmatriculare xx..... - ce se afla în proprietatea SC xxS.R.L. si cu care nu sunt încheiate contracte de prestări servicii si care, conform declarației d-lui xx zis "....." (nr.....) în calitate de soț al administratorului societății de transport, d-na xx, nu recunoaște niciun transport către societățile din xx, iar numărul de înmatriculare al autovehiculului este trecut în mod fictiv pe aceste facturi.

Astfel, tranzacția nu este rezultatul unei activități economice care sa fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu, documentele justificative nu corespund realității., fapt pentru care aceasta suma reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anii 2010-2011.

De asemenea, din analiza bazei de date a DGRFP xx a mai rezultat ca SC xx S.R.L., cod fiscal RO xx are un comportament inadecvat fiscal : nu a depus decont de TVA, ultima declarație cod 394 depusa la 20.01.2012 pt. semestrul II 2011, ultima declarație 101 privind impozitul pe profit s-a depus pentru anul 2010 si în ceea ce privește ultimul bilanț contabil depus , se constata ca nu a depus bilanțuri contabile. De asemenea, acestei societăți, i s-a întocmit sesizare penala la data de 20.11.2012 de către organele Garzii Financiare

În concluzie, cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xx S.R.L. cu suma totala de lei (anexa nr.2 la procesul verbal), ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat de societate în anul 2010-2011.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit în anul 2010 cu suma de lei (..... lei x 16%=..... lei) si în anul 2011 cu suma de lei (..... x 16% = lei) care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

În concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

7. În relația cu SC xxS.R.L.:

SC yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de beneficiar, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat contractul de subantrepriza lucrări nr..... cu SC xxS.R.L. din loc. xx, str.....nr. 3, jud. xx, cod fiscal ROxx, în calitate de prestator, reprezentata de xx (aceeași persoana ca la SC xx S.R.L. prezentata mai sus la punctul 6), având ca obiect *“executarea si/sau intermedierea execuției lucrărilor menționate în ofertele 1 si 2, parte integranta din contract”*. Se mai precizează ca lucrările se vor executa în localitatea xx din județul xx, valoarea totala a obiectivului fiind de..... lei exclusiv TVA.

De la SC xxS.R.L. achiziționează în luna decembrie 2011 servicii de lucrări de construcții - canalizare si drum de acces-stație de epurare, în localitatea xx, jud. xx, în suma de..... lei baza impozabila si TVA în suma delei, înscrise în facturile nr..... si, si care nu au la baza operațiuni comerciale reale, facturile fiind fictive. Astfel, tranzacția nu este rezultatul unei activități economice care sa fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu, documentele justificative nu corespund realității., fapt pentru care aceasta suma reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2011.

Din analiza facturilor emise de SC xxS.R.L. se constata ca la rubrica *“date privind expediția”* la numele delegatul este înscris xx ce se identifica cu cartea de identitate xx....., iar la rubrica felul mijlocului de transport se menționează generic doar *“AUTO”*.

De asemenea, societatea a emis cele doua facturi în care a menționat distinct valoarea TVA în data de 16 si 22.12.2011, deși nu mai avea calitatea de plătitor de TVA începând cu data de 13.12.2011.

Se mai constata ca SC xxS.R.L., prin contractele încheiate, deși se obliga sa execute lucrări, nu deține personal de specialitate angajat, utilaje specifice lucrărilor si nici nu are încheiate subcontracte cu alte societăți în vederea realizării obiectivelor de construcții din localitatea xx. Se concluzionează, astfel, ca si aceasta societate a operat de aceeași maniera ca si SC xx S.R.L., tratata mai sus.

Deși, nu mai avea calitatea de plătitor începând cu data de 13.12.2011, se constata ca societatea a emis facturi în care a menționat distinct valoarea TVA, facturile fiind emise dupa aceasta data.

Totodată, SC xxS.R.L., prin contractele încheiate, se obliga sa execute lucrări, însa nu deține personal de specialitate angajat, utilaje specifice lucrărilor si nici nu are încheiate subcontracte cu alte societăți în vederea realizării obiectivelor de construcții din localitatea xx.

În aceste condiții, cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de către societate în baza facturilor fictive emise de SC xxS.R.L. cu suma totala de..... lei (anexa nr.2 la PV).

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit cu suma de..... lei (..... lei x 16%=..... lei), care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

În concluzie, cheltuiala de..... lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

8. În relația cu SC xxS.R.L. :

SC yy S.R.L. - în faliment din xx în calitate de cumpărător, reprezentata prin d-nul xx, a încheiat contract de vânzare-cumpărare la data de 12.10.2009 cu SC xxS.R.L. din loc. xx, județul xx (anexat în copie), în calitate de vânzător, reprezentata prin d-nul xx (zz), în calitate de administrator, având ca obiect *“vânzarea, respectiv*

cumpărarea a kg semințe de dovleac”, iar locul de predare fiind “depozitul cumpărătorului”. Valoarea bunurilor achiziționate., conform facturilor, este în suma de lei la baza impozabila si TVA aferenta în suma de lei si reprezinta semințe de dovleac si miez de nuca.

SC yy S.R.L. - în faliment nu a justificat ca, bunurile achiziționate. de la SC xxS.R.L. cod fiscal ROxx în suma de lei si TVA în suma de lei, înscrise în facturile si, constând în tone semințe de dovleac si miez de nuca, au la baza operațiuni comerciale reale, facturile fiind fictive. Astfel, tranzacția nu este rezultatul unei activități economice care să fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu, documentele justificative nu corespund realității., fapt pentru care aceasta suma reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2009

Din analiza facturilor emise de SC xxS.R.L. se constata ca la factura nr. reprezentând kg semințe de dovleac, la rubrica “*date privind expediția*” la numele delegatul este înscris xx cu carte de identitate xx, la rubrica felul mijlocului de transport se menționează generic “auto”, la rubrica semnătura furnizorului se menționează si un CNP xx.

Din declarația d-nei xx(nr.....) - delegatul înscris pe factura nr., aflata la rechizitoriul încheiat de organele DIICOT xx, se menționează faptul ca “*nu am transportat în calitate de delegat sau de administrator al firmei, mărfuri. sau alte produse vândute către alte firme din tara*”, precum si din cele menționate la pagina 24 din rechizitoriul din 25.03.2013, tragem concluzia ca facturile sunt fictive si nu au calitate de document justificativ conform Legii 82/1991a contabilității.

D-na xxeste învinuită în dosar DIICOT nr.ca fiind implicata si în alte tranzacții de aceeași natura cu alte societăți.

Referitor la factura nr. reprezentând kg miez de nuca la rubrica “*date privind expediția*” la numele delegatul este înscris xx, cu carte de identitate xx, la rubrica felul mijlocului de transport se menționează formal numărul de înmatriculare xx..... Din baza de date a DGFP xx prin programul privind evidenta vehiculelor auto (EVA), organul de inspecție fiscala a identificat proprietarul mijlocului de transport (cu numărul de înmatriculare xx.....) din aceasta perioada si anume, tot pe SCxx SA din localitatea xx, județul xx, constând în autotractor marca XXL, culoare gri cu rosu si cu care SC xxS.R.L. nu desfășoară niciun fel de relații comerciale.

Societatea nu a justificat cu documente si nu a putut dovedi ca bunurile înregistrate ca achiziție de la SC xxS.R.L. sunt urmare a unei livrări (activități economice desfășurate pe teritoriul României) deoarece, furnizorul nu are angajați care sa efectueze toate operațiunile de manipulare a mărfii, nu deține teren de pe care sa obțină produsele menționate în facturi si nici documente de achiziții de la alte societăți.

De asemenea, din analiza bazei de date a DGRFP xx a mai rezultat ca SC xxS.R.L., cod fiscal RO xx are un comportament inadecvat fiscal : a depus ultimul decont de TVA înregistrat la data de 27.04.2011 depus pe luna martie 2011, ultima declarație cod 394 depusa la 12.12.2011 pentru semestrul I 2011, ultima declarație anuala D101 s-a depus pentru anul 2009 si în ceea ce privește ultimul bilanț contabil, acesta se refera la anul 2010. Se mai constata ca aceasta societate este radiata din data de 10.04.2012.

In concluzie cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xxS.R.L. cu suma totala de lei (anexa nr.2 la PV), ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat de societate în anul 2009.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit cu suma de lei (..... lei x 16% = lei), care a fost calculat conform prevederilor

art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

In concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

9. In relația cu SC xx S.R.L. :

yy S.R.L. - în faliment din xx, în calitate de beneficiar, a încheiat contractul de execuție lucrări nr..... cu SC xx S.R.L. în calitate de prestator reprezentata de d-nul zz din Macedonia, având ca obiect executarea lucrărilor de rețea alimentare apa localitățile xx -xx- xx, din județul xx.

De la aceasta societate achiziționează în luna septembrie 2012 servicii în suma de lei baza impozabila si TVA aferenta în suma delei reprezentând lucrări de construcții alimentare apa pentru loc. xx-xx-xx, județul xx, asa cum rezulta din factura anexata în copie - anexa nr. 2e la procesul verbal nr.....

Urmare facturii nr..... primita de la SC xx S.R.L., SC yy S.R.L. - în faliment achiziționează servicii în suma de lei baza impozabila si TVA în suma delei aferent reprezentând lucrări de construcții alimentare apa pentru loc. xx- xx, județul xx, cu precizarea numelui persoanei delegata d-nul xx, nr. înmatriculare auto - din Macedonia.

Din analiza situațiilor de lucrări atașate facturii, se constata ca furnizorul a executat în mare parte aceleași lucrări ca si cele executate de SC xx S.R.L. dinxx în 05.07.2011 conform facturii nr..... si detaliat la punctual 5 din prezentul proces verbal. Astfel, se constata ca cele doua societăți au executat aceeași lucrare pentru Primăria xx, tarifele practicate sunt de cca 4-5 ori mai mari la SC xx S.R.L. fata de SC xx S.R.L. (ex. împraștiere cu lopata a pământului afânat, strat uniform 10-30 cm cu sfârâmare bulg. teren tare = lei/mc fata de lei/mc, săpat mecanic cu executare de 0.41-0.7 mc pământ cu umiditate natural desc.dep.teren cat 3 = 6.27 lei/mc fata de lei/mc, săpat manual în spatii limit.sub 1 m cu taluz vert.nespr.in pam.coez.mijl.adanc<1.5m t.mijl.=..... lei/mc fata de lei/mc, compactare cu mai.de mana a umpluturilor execut.pe strat cu udare fiec.strat de 20 cm gros t. coeziv = lei/mc fata de lei/mc, incarcarea mat.grupa A-grele si marunte prin aruncare rampa sau teren-auto categ.I =..... lei/to fata de lei/to, etc).

De asemenea, la SC xx S.R.L. s-a efectuat un control tematic de către comisari ai Yarzii Financiare xx, întocmindu-se Proces verbal nr. Din conținutul procesului verbal desprindem următoarele aspecte :

- societatea nu a avut spațiu închiriat la locația unde are sediul social declarat;
- evidenta contabila a fost ținută pana la data de 30.06.2012 de d-nul xx în baza unui contract de colaborare, dupa aceasta data nu se cunoaște persoana care sa tina evidenta contabila, fapt pentru care organul de control considera ca societatea a încălcat prevederile art. 79 si 80 din OF 92/2003 rep. Privind Codul de Procedura Fiscala *“în vederea stabilirii stării de fapt fiscale si a obligațiilor de plata datorate. Contribuabilii sunt obligate sa conducă evidente fiscale”*;

- administratorul societății d-l zz este din Macedonia si refuza sa se prezinte cu documente legale;

- achizițiile societății de la SC xx S.R.L. si SC xx S.R.L. nu sunt declarate de acești furnizori ca venituri din livrări, deoarece acestea nu desfășoară activitate la sediile declarate, iar declarațiile depuse de societate au *“character fictiv”* *“având ca scop diminuarea impozitului pe profit si TVA datorate bugetului de stat”*;

- societatea are toate indiciile unei societăți de tip fantoma;
- în opinia organului de control din cadrul Yarzii Financiare xx, SC xx S.R.L. din xx, a fost *“înființată în scopul fraudei fiscale, materializata în sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor legale de plata a TVA si impozit pe profit”*.

Astfel, organul de control concluzionează ca tranzacția nu este rezultatul unei activități economice care sa fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu, documentele justificative nu corespund realității., fapt pentru care aceasta suma reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2012.

In concluzie, cheltuielile deductibile fiscal au fost majorate de societate în baza facturilor fictive emise de SC xx S.R.L. cu suma de lei (anexa nr.2 la PV), ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit datorat de societate în anul 2012.

Astfel, a fost diminuat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit cu suma de lei (..... lei x 16% = lei), care a fost calculat conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

In concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

10. Cu privire la înregistrarea de cheltuieli fără documente justificative

Pentru perioada 12.03.2008 - 30.09.2009, societatea nu poate prezenta documente financiar-contabile care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate si declarațiilor depuse la organul fiscal teritorial, deoarece datorita unui incendiu, asa cum am precizat si mai sus, au ars atât documentele contabile, cat si arhiva societății. La data controlului, societatea deține din perioada respectiva doar cotoarele la facturile emise si contractele încheiate cu partenerii.

In urma demersurilor de reconstituire a documentelor distruse, se constata ca doar o parte din documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidenta contabila, au fost reconstituite.

Societatea considera cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma delei (2008- lei si 2009 - lei) aferenta unor documente distruse de incendiu si nereconstituite (anexa nr.4). Organul de inspectie fiscala constata ca înregistrările aferente nu au la baza documente care sa îndeplinească condiția de document justificativ. Astfel, în conformitate cu prevederilor art. 21 alin.(4) lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare 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 din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare.

In concluzie, cheltuiala delei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

11. Cu privire la înregistrarea de cheltuieli nejustificate

In trim. IV 2009, societatea considera cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma de lei urmare înregistrării facturii nr. din data de 04.07.2007 emisa de SCxx S.R.L., reprezentând servicii de cazare.

La date privind numele delegatului este înscris numele xx, care nu are calitate de angajat al societății si nici de administrator.

Având în vedere ca societatea nu a putut face dovada ca aceasta deplasare a fost în interes de serviciu, nu exista ordin de deplasare semnat si stampilat de către potențialii furnizori de marfa sau clienți ai societății, organele de control considera suma în valoare de lei ca nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art. 21 alin.(2) lit.e) din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare. Situația în detaliu cuprinzând documentele înregistrate de societate cu specificarea cheltuielilor nedeductibile, este prezentata în anexa nr.5.

In concluzie, cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

12. In relația cu SC xx S.R.L. din xx, nr.292, jud. xx, RO xx

In luna ianuarie 2011, SC yy S.R.L. - în faliment a înregistrat în evidenta contabila achiziții de transport nisip (ct.628) de la SC xx S.R.L. în suma de..... lei baza impozabila si TVA în suma de..... lei (anexa nr.12).

In urma verificărilor efectuate la controlul încrucișat, s-a constatat ca începând cu 01.07.2010 SC xx S.R.L. nu mai conduce evidenta contabila si nu declara obligații fiscale la bugetul de stat, deși a emis facturi către diverși clienți dupa aceasta data.

Situația în detaliu este prezentata în anexa nr.12. In aceste condiții, societatea nu respecta prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 act.

In concluzie, cheltuiala de..... lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele constatate si consemnate mai sus de la punctul 1 pana la 12, organul de control considera cheltuielile în suma totala de lei (.....+..... +.....+.....+.....+.....+.....+.....+..... +.....) - anexa nr.5 - înregistrate de societate în baza facturilor de la furnizorii menționați, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

13. Cu privire la diferențe de calcul si declarații eronate la societate de impozit pe profit

Din verificarea modului de înregistrare, declarare si virare a impozitului pe profit de către societate, s-a constatat ca în perioada verificata 12.03.2008 (de la înființare) pana la 31.03.2013 a fost calculat si declarat eronat impozitul pe profit, rezultând o suprasolvire în suma de..... lei. - anexa nr.3.

Erorile rezultate sunt atât de calcul, cat si de declarare. In acest sens, societate a completat eronat declarația anuala D101 pentru anul 2012, la rd.48 "impozit pe profit declarat în anul de raportare prin declarațiile D100", o suma mai mica, adică lei în loc de lei cat ar fi fost corect. In aceste condiții, societatea a declarat un impozit suplimentar de lei. Erorile de calcul din întreaga perioada verificata sunt urmare a faptului ca la stabilirea bazei impozabile nu s-a avut în vedere cheltuielile nedeductibile înregistrate de societate în contul "6581" amenzi si penalizări si care au diminuat impozitul pe profit cu suma de lei.

Astfel, în urma corectării erorilor, a rezultat o diferența de recuperat în suma de..... lei, si de care s-a avut în vedere la recalcularea impozitului pe profit prin prezentul raport - anexa nr.5.

In consecința, conform prevederilor Legii 571/2003 cu modificările ulterioare, art. 17 si art.19, organul de control a recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit al societății pe perioada 12.03.2008 -trim.I 2013, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în suma totala de lei, (.....+.....) situație prezentata în anexa nr.5.

La recalcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit s-a ținut cont de perioada fiscala în care s-au înregistrat pe cheltuieli achizițiile care nu au la baza operațiuni reale, documente justificative, etc.

Pentru nedeclararea si nevirarea la termen a impozitului pe profit s-au calculat accesorii pana la data încheierii prezentei inspecții fiscale, respectiv pana la data de 30

Pentru diferențele de impozit pe profit stabilite suplimentar în timpul controlului în suma totala de lei s-au calculat majorări de întârziere pana la data de 30.09.2013 în suma de lei.

Majorările de întârziere s-au calculat prin anexa nr.5 în conformitate cu art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OF 92/2003 republicată.

Prin anexa nr.5, s-au calculat și penalități de întârziere în suma de lei în conformitate cu art.120¹ din OF 92/2003 rep.

Cu privire la TVA

1) Situația TVA privind datele înscrise în jurnalele de TVA, deconturile de TVA și balanțele de verificare aferente perioadei verificate cât și situația pozițiilor din jurnalele de TVA verificate sunt prezentate în anexa nr.6, cu precizarea că în perioada 12.03.2008 - 30.09.2009 jurnalele de cumpărări și vânzări de TVA au fost refăcute în baza documentelor reconstituite, astfel că sumele din jurnale nu corespund cu datele din deconturile de TVA.

Diferențele de TVA deductibile dintre jurnalele și deconturi au fost stabilite de organele de inspecție fiscală în anexa nr.4 și constituie TVA nedeductibilă.

Astfel, în perioada 12.03.2008 - 30.09.2009, total TVA dedusă prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial este în suma de lei, iar total TVA deductibilă aferentă documentelor reconstituite este de lei (anexa nr.4a), rezultând o diferență de lei (anexa nr.4) pentru care societatea nu poate prezenta documente.

Din analiza sumelor declarate în declarația cod 394 în semestrele aferente anilor 2008 și 2009, reiese că din totalul diferenței de TVA în suma de lei, lei provine de la SC yy S.R.L. - în faliment (anexa nr.1 la procesul verbal de control încrucișat nr..... dosar de lucru) căreia, de asemenea, i-a ars arhiva în același incendiu, inclusiv unele cotoare și nu a putut prezenta facturi conforme cu originalul, iar lei (anexa nr.4) provin de la SC xx S.R.L. având CUI xx declarat inactiv începând cu data de 26.02.2008.

Astfel, pentru TVA dedusă de societate fără a putea justifica această deducere cu un document, au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „*pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)*”.

În ce privește contribuabilul inactiv SC xx S.R.L., subliniază că acesta a devenit inactiv începând cu 26.02.2008, iar SC yy S.R.L. - în faliment s-a înființat în 12.03.2008, după data declarării ca inactiv.

Consultând baza de date a AJFP xx, se constată că SC yy S.R.L. - în faliment a declarat achiziții în suma de lei cu un TVA aferent în suma de lei în semestrul I 2008, așa cum reiese din declarația informativă cod 394 depusă la organul fiscal. În aceste condiții, considerăm că SC xx S.R.L. i-a furnizat factura sau facturi după data inactivării încălcând prevederile art.3 alin.(1) din OMFP 575/2006 actualizat: *”De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special”*, iar conform art.11 alin.(1²) din Codul fiscal nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF.

Având în vedere aceste fapte consemnăm că factura sau facturile în baza cărora SC yy S.R.L. - în faliment a justificat deductibilitatea TVA nu îndeplinesc condiția de document justificativ, acestea fiind nule de drept conform prevederilor art.3 alin.(2) din OMFP 575/2006 actualizată *”Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”*

Astfel, constata ca factura sau facturile emise de SC xx S.R.L. în baza cărora SC yy S.R.L. - în faliment și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la data respectiva nu îndeplinesc condiția legală conform prevederilor art. 155, alin.(5) lit.d) *"Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura"* deoarece așa cum am mai menționat și la subcapitolul 3.1 "Impozitul pe profit" SC xx S.R.L. se afla în stare de inactivitate.

În concluzie, TVA nedeductibilă stabilită de organul de control pentru neprezentarea de documente (facturi) este în suma de lei.

2) În perioada 01.10.2009 - 30.09.2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 26 de facturi de achiziții mărfuri. (semințe de dovleac și miez de nucă), achiziții lucrări construcții-montaj. și achiziții echipamente și materiale de construcții, de la următoarele societăți comerciale cu sediul social în loc. xx, jud. xx:

- SC xx S.R.L., CUI xx
- SC xx S.R.L., CUI xx
- SC xx S.R.L., CUI xx
- SC xx S.R.L., CUI xx.

Valoarea totală a acestor facturi este de lei din care TVA în suma de lei (anexa nr.1 la procesul verbal nr.....) și a fost stabilită ca prejudiciu de către DIICOT - Biroul Teritorial xx. Faptele de natură penală sunt descrise în detaliu în procesul verbal nr..... ce constituie anexa nr.1 la prezentul raport.

În fapt, facturile înscrise în anexa nr.1 la procesul verbal nr..... (din care parțial reprezintă lucrări de construcții - montaj, parțial însoțite de situații de lucrări), nu au conținut economic, deoarece nu se poate justifica transportul și proveniența bunurilor, modalitatea de completarea a facturilor (nu cu toate elementele), comportamentul fiscal inadecvat al furni....., fiind astfel încălcate următoarele prevederi legale:

- art.126 alin.(1) lit.d) *"Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)"* coroborat cu art.145 alin.(2) lit.a) *"Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile"*, ambele din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art.146 alin.(1) Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată, care prevede ca *"Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

În acest context, facturile în cauză nu constituie document justificativ, fapt ce conduce la neacordarea deductibilității TVA în suma de lei.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.10.2009 - 30.09.2012, pe lângă furnizorii enumerați mai sus la punctul 2, există și alți furnizori cu același comportament fiscal și mod de lucru ca și aceștia, după cum urmează:

- SC xxS.R.L. xx, jud. xx, CUI xx
- SC xx S.R.L. xx, jud. xx, CUIxx
- SC xx S.R.L. xx, jud. xx, CUI xx
- SC xxS.R.L. xx, jud. xx, CUI xx

- SC xx S.R.L. xx, jud. xx, CUI xx.

Valoarea totala a acestor facturi este de lei din care TVA în suma de lei (anexa nr.2 la procesul verbal nr.....). Faptele de natura infracțională sunt descrise în detaliu în procesul verbal nr..... ce constituie anexa nr.1 la prezentul raport.

O parte din facturi reprezinta mărfuri. constând în semințe de dovleac si miez de nuca, iar cealaltă parte reprezinta lucrări de construcții montaj cu situațiile de lucrări aferente, dupa cum urmează:

- canalizare xx
- drum acces si stație de epurare xx
- alimentare apa xx-xx (com. xx)
- rețea alimentare apa xx-xx-xx (com. xx).

In fapt, deși facturile înscrise în anexa nr.2 la procesul verbal nr..... cuprind o parte din elementele obligatorii prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, iar cele ce reprezinta lucrări de construcții

- montaj sunt însoțite de situații de lucrări, ele nu au conținut economic, ci doar conținut juridic, fiind astfel

încălcate următoarele prevederi legale:

- art.126 alin.(1) lit.d) „Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)” coroborat cu art.145 alin.(2) lit.a) „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”, ambele din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

- art.146 alin.(1) Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

- art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata, care prevede ca “Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

In acest context, facturile în cauza nu constituie document justificativ, fapt ce conduce la neacordarea deductibilității TVA în suma de lei.

4) In luna ianuarie 2011, SC yy S.R.L. - în faliment a înregistrat în evidenta contabila achiziții de transport nisip (ct.628) de la SC xx S.R.L. în suma totala de..... lei din care TVA în suma de..... lei (anexa nr.12).

In urma verificărilor efectuate la controlul încrucișat, s-a constatat ca începând cu 01.07.2010 SC xx S.R.L. nu mai conduce evidenta contabila si nu declara obligații fiscale la bugetul de stat, deși a emis facturi către diverși clienți dupa aceasta data.

In concluzie, pentru achizițiile efectuate de la SC xx S.R.L. nu s-a putut dovedi ca sunt rezultatul unei activități economice care sa fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoana impozabila asa cum prevede art.126 alin.(1) din Codul Fiscal, drept urmare operațiunile nu intra în sfera de aplicare a TVA.

Societatea are un comportament fiscal cu risc mare.

Organul de inspecție a procedat la neacordarea deductibilității TVA în suma de..... lei.

Astfel, ca urmare a constatărilor de la pct. 1 - 4, societatea nu îndeplinește condițiile de deducere pentru TVA în suma de lei (.....+.....+.....+.....) - anexa nr.8.

Sintetizând:

1. In perioada 12.03.2008 - 30.09.2009, societatea deduce TVA în suma de lei fără a putea justifica aceasta deducere cu vreun document justificativ, deoarece nu au fost reconstituite toate documentele distruse ca urmare a unui incendiu.

2. Societatea deduce TVA în suma de lei de pe facturile emise de către S.C. xx S.R.L., S.C. xx S.R.L., S.C. xx S.R.L. si S.C. xx S.R.L., a căror originale sunt ridicate de DIICOT, ce nu reflecta operațiuni reale.

3. Societatea deduce TVA în suma de lei de pe facturile emise de S.C. xxS.R.L. , S.C. xx S.R.L., S.C. xx S.R.L., SC xxS.R.L. si S.C. xx S.R.L., constatate suplimentar de organul de control, ce nu reflecta operațiuni reale.

4. Societatea deduce TVA în suma de..... lei de pe facturile emise de SC xx S.R.L. fără a se putea dovedi ca sunt rezultatul unei activități economice care sa fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoana impozabila. asa cum prevede, drept urmare operațiunile nu intra în sfera de aplicare a TVA.

In concluzie, TVA în suma de lei este nedeductibila din punct de vedere fiscal.

Întrucât TVA constatata suplimentar de către organul de control depășește suma de recuperat în majoritatea perioadelor fiscale, organul de control a procedat la calcularea de majorări de întârziere în suma de.....lei pana la data de 30.09.2013 - anexei nr.8 în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) si (7) din OF nr.92/2003, rep.

Prin anexa nr.8, s-au calculat si penalități de întârziere în suma de lei în conformitate cu art.120¹ din OF 92/2003 rep.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.xx s-au stabilit creanțe fiscale suplimentare în sumă totală de lei, calculate după cum urmează:

- **Impozit profit suplimentar în suma totala de lei, stabilit după cum urmează**

1. **In relația cu xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.**

2. **In relația cu xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.**

3. **In relația cu xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.**

4. **In relația cu xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.**

5. **In relația cu xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.**

6. In relația cu xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

7. In relația cu xxS.R.L. - cheltuiala de..... lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

8. In relația cu xxS.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

9. In relația cu xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

10. Cu privire la înregistrarea de cheltuieli fără documente justificative datorită unui incendiu - cheltuiala delei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

11. Cu privire la înregistrarea de cheltuieli nejustificate, urmare înregistrării facturii nr. 385 din data de 04.07.2007 emisă de xx S.R.L. - cheltuiala de lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

12. In relația cu SC xx S.R.L. - cheltuiala de..... lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele constatate și consemnate mai sus de la punctul 1 până la 12, organul de control consideră cheltuielile în suma totală de lei - anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală - înregistrate de societate în baza facturilor de la furnizorii menționați, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

13. Cu privire la diferențe de calcul și declarații eronate la societate de impozit pe profit - a rezultat o diferență de recuperat în suma de..... lei.

În consecință, conform prevederilor Legii 571/2003 cu modificările ulterioare, art. 17 și art.19, organul de control a recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit al societății pe perioada 12.03.2008 - trim.I 2013, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în suma totală de lei, (.....+.....) situație prezentată în anexa nr.5.

- Majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în timpul controlului în suma de lei.

- Penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de lei .

TVA de plată suplimentară în suma de lei, stabilită după cum urmează:

1. În perioada 12.03.2008 - 30.09.2009, societatea deduce TVA în suma de lei fără a putea justifica această deducere cu vreun document justificativ, deoarece nu au fost reconstituite toate documentele distruse ca urmare a unui incendiu.

2. Societatea deduce TVA în suma de lei de pe facturile emise de către xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L. și xx S.R.L., a căror originale sunt ridicate de DIICOT, ce nu reflectă operațiuni reale.

3. Societatea deduce TVA în suma de lei de pe facturile emise de xxS.R.L. , xx S.R.L., xx S.R.L., xxS.R.L. si xx S.R.L., constatate suplimentar de organul de control, ce nu reflecta operațiuni reale.

4. Societatea deduce TVA în suma de..... lei de pe facturile emise de SC xx S.R.L. fără a se putea dovedi ca sunt rezultatul unei activități economice care sa fie concretizata într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoana impozabila.

- Majorările de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar sunt în suma de.....lei.

- Penalitățile de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar sunt în suma de lei.

III.1. Referitor la:

- cheltuielile nedeductibile în sumă delei;
- cheltuielile nedeductibile în sumă de lei;
- impozitul pe profit în suma de..... lei;
- TVA în sumă de lei;

cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. xx se poate pronunța pe fond pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în trim. IV 2009, societatea contestatoare a considerat cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma de lei urmare înregistrării facturii nr. 385 din data de 04.07.2007 emisa de SCxx S.R.L., reprezentând servicii de cazare.

La date privind numele delegatului este înscris numele xx, care nu are calitate de angajat al societății si nici de administrator.

Având în vedere ca societatea nu a putut face dovada ca aceasta deplasare a fost în interes de serviciu, nu exista ordin de deplasare semnat si stampilat de către potențialii furnizori de marfa sau clienți ai societății, organele de control au considerat suma în valoare de lei ca nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art. 21 alin.(2) lit.e) din Legea 571/2003, cu modificările ulterioare. Situația în detaliu cuprinzând documentele înregistrate de societate cu specificarea cheltuielilor nedeductibile, este prezentata în anexa nr.5.

Din verificarea modului de înregistrare, declarare si virare a impozitului pe profit de către societate, s-a constatat ca în perioada verificata 12.03.2008 (de la înființare) pana la 31.03.2013 a fost calculat si declarat eronat impozitul pe profit, rezultând o suprasolvire în suma de..... lei.

In acest sens, societate a completat eronat declarația anuala D101 pentru anul 2012, la rd.48 “*impozit pe profit declarat în anul de raportare prin declarațiile D100*”, o suma mai mica, adică lei în loc de lei cat ar fi fost corect. In aceste condiții, societatea a declarat un impozit suplimentar de lei. Erorile de calcul din întreaga perioada verificata sunt urmare a faptului ca la stabilirea bazei impozabile nu s-a avut în vedere cheltuielile nedeductibile înregistrate de societate în contul “6581” amenzi si penalizări si care au diminuat impozitul pe profit cu suma de lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în urma corectării erorilor, a rezultat o diferența de recuperat în suma de..... lei.

Pentru perioada 12.03.2008 - 30.09.2009, societatea nu poate prezenta documente financiar-contabile care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și declarațiilor depuse la organul fiscal teritorial, deoarece datorita unui incendiu, așa cum am precizat și mai sus, au ars atât documentele contabile, cât și arhiva societății. La data controlului, societatea a deținut din perioada respectiva doar cotoarele la facturile emise și contractele încheiate cu partenerii.

În urma demersurilor de reconstituire a documentelor distruse, s-a constatat că doar o parte din documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă au fost reconstituite.

Societatea a considerat cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil suma delei (2008- lei și 2009 - lei) aferenta unor documente distruse de incendiu și nereconstituite.

Organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrările aferente nu au la bază documente care să îndeplinească condiția de document justificativ.

Astfel, deoarece cheltuielile și TVA înregistrate în contabilitate nu au la bază un documente justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în sumă delei și TVA în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal.

Cu privire la:

- cheltuielile nedeductibile în sumă delei;
- cheltuielile nedeductibile în sumă de lei;
- impozitul pe profit în suma de..... lei;
- TVA în sumă de lei;

petenta nu a prezentat niciun motiv de fapt și de drept.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

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

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

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

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestațieieste de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 al. 1 din Codul de procedură fiscală...”*

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de societatea yy S.R.L. - în faliment pentru acest capăt de cerere.**

III.2. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de..... lei și TVA în sumă de..... lei

Cauza supusă soluționării DGRFP xx este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acceptat la deducere TVA aferentă, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă că achizițiile de bunuri au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile, iar petenta nu prezintă niciun temei de drept.

În fapt, în luna ianuarie 2011, yy S.R.L. - în faliment a înregistrat în evidenta contabilă achiziții de transport nisip (ct.628) de la xx S.R.L. în suma de..... lei, bază impozabilă, și TVA în suma de..... lei.

În urma verificărilor efectuate la controlul încrucișat, s-a constatat ca, începând cu 01.07.2010, xx S.R.L. nu mai conduce evidenta contabilă și nu declară obligații fiscale la bugetul de stat, deși a emis facturi către diverși clienți după această dată.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru achizițiile efectuate de la xx S.R.L. nu s-a putut dovedi ca sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de..... lei și TVA în suma de..... lei.

Petenta susține că a achiziționat nisip care a fost transportat la locul lucrărilor, material ce a fost prins și în devizul de lucrări și recepționată lucrarea.

În susținerea afirmațiilor sale, petenta nu prezintă niciun mijloc de probă și nu indică niciun temei de drept.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

„(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.”

Potrivit dispozițiilor pct. 12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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

- art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, respectiv posibilitatea diminuării masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestora, este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

In ceea ce privește TVA, sunt incidente prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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;”

Potrivit normelor legale incidente, rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA.

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

Se reține, totodată, că deținerea unei facturi în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată 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 sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că 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 prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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.

Ca urmare, având în vedere că societatea contestă neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor aferente unor achiziții de nisip, dar nu prezintă în susținere documente din care să rezulte acestea au fost achiziționate/prestate în favoarea societății contestată, prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui acestuia.

Simpla prezentare a a facturilor fiscale nu este suficientă să demonstreze că aceste achiziții /servicii au fost realizate/prestate efectiv în scopul realizării de venituri/operațiunilor taxabile ale societății, prezentarea facturilor completate neavând nicio relevanță câtă vreme acestea nu sunt însoțite de documente care să justifice achiziția.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească,

regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,
precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Având în vedere că petenta nu prezintă niciun mijloc de probă și nu indică niciun temei de drept, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea yy xx S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

III.3. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei și TVA în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile în condițiile în care societatea yy S.R.L. - în faliment a dedus cheltuielile și TVA în baza facturilor emise de xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xxS.R.L., xxS.R.L. și xx S.R.L., care prin conținutul lor economic, nu pot avea calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, circuitele comercial-financiare create au avut drept scop disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care, în fapt, nu au existat, iar stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că yy S.R.L. - în faliment a evidențiat în contabilitate achiziții de la xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xxS.R.L., xxS.R.L. și xx S.R.L., fără a avea la bază documente justificative prin care să facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării bunurilor în gestiune.

În perioada 01.10.2009 - 30.09.2012, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă un număr de 26 de facturi de achiziții mărfuri. (semințe de dovleac și miez de nuca), achiziții lucrări construcții-montaj. și achiziții echipamente și materiale de construcții, de la următoarele societăți comerciale cu sediul social în loc. xx, jud. xx:

- xx S.R.L., CUI xx;
- xxS.R.L., CUI xx;
- xx S.R.L., CUI xx;
- xx S.R.L., CUI xx.

Valoarea totală a acestor facturi este de lei din care TVA în suma de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.10.2009 - 30.09.2012, pe lângă furnizorii enumerați mai sus, există și alți furnizori cu același comportament fiscal și mod de lucru ca și aceștia, după cum urmează:

- xxS.R.L. xx, jud. xx, CUI xx;
- xx S.R.L. xx, jud. xx, CUIxx;
- xx S.R.L. xx, jud. xx, CUI xx;
- xxS.R.L. xx, jud. xx, CUI xx;
- xx S.R.L. xx, jud. xx, CUI xx.

Valoarea totală a acestor facturi este de lei, din care TVA în suma de lei. Faptele de natură infracțională sunt descrise în detaliu în procesul verbal nr..... ce constituie anexa nr.1 la prezentul raport.

O parte din facturi reprezintă mărfuri. constând în semințe de dovleac și miez de nuca, iar cealaltă parte reprezintă lucrări de construcții montaj cu situațiile de lucrări aferente, după cum urmează:

- canalizare xx;
- drum acces și stație de epurare xx;
- alimentare apă xx-xx (com. xx);

De asemenea, în ceea ce privește xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xxS.R.L., xxS.R.L. și xx S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că, yy S.R.L. - în faliment nu poate justifica faptul că operațiunile comerciale derulate cu acești furnizori sunt reale, tranzacțiile efectuate nefiind rezultatul unor activități economice care să fie concretizate într-o livrare.

Totodată, din analiza bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, au constatat, de asemenea, că furnizorii mai sus menționați, au fost declarați

inactivi, nu au avut personal angajat sau nu au depus bilanțuri contabile, au fost anulate înregistrările în scop de TVA.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de lei și TVA în sumă de lei,

Urmare aspectelor constatate, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr....., care a stat la baza formulării **Sesizării penale nr. xxxx**, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul xx, prin care au precizat faptul că achizițiile efectuate de SC yy S.R.L. - în faliment de la furnizorii de bunuri și servicii xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xxS.R.L., xxS.R.L. și xx S.R.L., nu au la bază operațiuni reale, drept pentru care faptele săvârșite pot fi de natura celor prevăzute la art.9 alin.1lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Cu Adresa nr. xx....., D.G.R.F.P. xx - Serviciul Soluționare Contestații 1 a solicitat A.J.F.P. xx să precizeze dacă s-a pronunțat o soluție definitivă cu privire la Sesizarea penală nr.....

Drept urmare, A.J.F.P. xx - Inspecție Fiscală a comunicat următoarele:

„(...)Precizăm că urmare adresei dvs. am procedat la solicitarea soluției definitive la compartimentul juridic și ne-a fost pusă la dispoziție Sentința penală nr. xx definitivă pri Decizia penală nr. xx a Curții de Apel xx în dosarul nr. xx”.

De asemenea, cu Adresa nr....., Serviciul Juridic din cadrul D.G.R.F.P. xx a comunicat Sentința penală nr. xx, definitivă prin Decizia penală nr. xx a Curții de Apel xx.

Din Decizia penală nr. xx a Curții de Apel xx pronunțată în dosarul nr. xx, reies următoarele:

„(...) Au fost identificate astfel trei categorii de firme implicate în circuite comerciale, respectiv:

- **firme beneficiare ale facturilor fictive;**
- **firme furnizoare de facturi fictive;**
- **firme de la care s-au făcut „intrări” pentru firmele furnizoare de facturi, în prima categorie sunt incluse: SC xx, SC xx SRL xx, SC xxxSRL xx, SC xx Imobiliare SRL xx, SC xx SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC yy SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX Home SRL, SC Pensiunea XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC xx SRL, SC xx Impex SRL, SC xx SRL, SC xx SRL și SCxx SRL.**

- **Din cea de-a doua categorie, fac parte: SC xx M L SRL, SC FOR XX SRL, SC xx SRL, SC XX SRL și SC XX SRL.**

- **Din cea de-a treia categorie, fac parte: SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX Damat SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX XX SRL și SC XX SRL.**

- **In volumul IV, filele 12-23 și 34-41 sunt prezentate rezultatele investigațiilor efectuate la sediile SC xx SRL, SC xx SRL, SC xx SRL, SC xx SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC xx SRL și SC XX SRL, și anume că la aceste sedii nu s-a desfășurat niciodată activitate comercială.**

În concluzie, întrucât aprovizionările firmelor xx SRL, SCxx SRL, SC xx SRL, SC XX SRL și SC xx SRL sunt fictive, pe cale de consecință, livrările efectuate de aceste firme către SC xx, SC xx SRL xx, SC xxSRL xx, SC xx SRL xx, SC xx SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC yy SRL, SC XX SRL, SC XX

SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC xxSRL, SC xx SRL, SC xx SRL, SC xx SRL și SCxx SRL.(...)

(...)Deși facturile înregistrate în contabilitate îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de art. 155 alin. 5 din Legea 571/2003, ele nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrat în evidența contabilă și care să poată fi luat în calcul pentru deducerea TVA-ului și diminuarea bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, potrivit art. 21 din Legea 571/2003.

(...)Față de cele reținute, întrucât rezultă fără dubiu că aprovizionările firmelor xx SRL, SC xx SRL, SC xxxx SRL, SC xx SRL și SC xx SRL au fost fictive, pe cale de consecință, fictive au fost și livrările efectuate de aceste firme către societățile beneficiare de facturi SC xx, SC xx SRL xx, SC xx SRL xx, SC xx SRL xx, SC xx SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC yy SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC xx SRL, SC xx SRL, SC xx SRL, SC xxSRL și SC xx SRL.(...)"

În drept, art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

prevederi preluate și la art.277 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la pct.10.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației, prin soluțiile pronunțate, este obligat să țină cont de motivarea organelor de cercetare penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia

“(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”,

se consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice**, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține ca organele de inspecție fiscală 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, iar documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate trebuie să fie în concordanță cu realitatea, iar atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni și forma sa juridică, înregistrarea în contabilitate se va face cu respectarea fondului economic al tranzacțiilor.

În materia impozitului pe profit, în speță devin incidente prevederile art. 19 alin.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:
„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 art.21 alin.1) din același act normativ, este prevăzut:

„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.”

Potrivit acestor 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, iar cheltuieli deductibile sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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;”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt

reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a) prevede:

“(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 [...].”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, 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 cerințelor de fond care reglementează însăși existența dreptului de deducere.**

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, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul 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.

Având în vedere cele mai sus precizate, organul de soluționare a contestației reține că obținerea de avantaje fiscale prin practici abuzive poate fi constatată atunci când există, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care rezultă că, în ciuda respectării formale a condițiilor prevazute de reglementările legale, obiectivul urmărit de aceste reglementări nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv constând în intenția de a obține un avantaj rezultat din reglementările legale, prin crearea artificială a condițiilor cerute pentru obținerea sa. Astfel, obligația de restituire a avantajului obținut pe nedrept în urma unei practici abuzive este doar consecința constatării existenței practicii abuzive.

Teoria abuzului de drept formulat ca *“problema tranzacțiilor menite doar să obțină avantaje fiscale”* a fost abordată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în principal, în cauza Halifax.

Astfel, în cauza C - 255/02 Halifax, instanța europeană 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 impozabilă 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.

Tranzacțiile de tipul celor în cauză în acțiunea principală constituie livrări de bunuri sau servicii și o activitate economică în sensul art. 2 alin. 1, art. 4 alin. 1 și alin. 2, art. 5 alin. 1 și art. 6 alin. 1 din a șasea directivă, cu condiția ca acestea să îndeplinească criteriile obiective pe care se bazează aceste noțiuni, chiar dacă sunt efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, fără niciun alt obiectiv”.

Astfel, a șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune oricărui drept al unei persoane impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în cazul în care operațiunile din care provine acest drept constituie o practică abuzivă.

Pentru a se constata că există o practică abuzivă, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din a șasea directivă și a legislației naționale de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziții. În al doilea rând, trebuie, de asemenea, să rezulte dintr-o serie de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal.

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.

Totodată, o persoană impozabilă care a știut sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa, ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie privită, din perspectiva celei de-a șasea Directive, ca participant la acea fraudă, indiferent dacă a profitat sau nu de pe urma revânzării bunurilor. Aceasta se întâmplă deoarece într-o astfel de situație, persoana impozabilă ajută pe autorii fraudei și devine complice.

Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea a arătat că revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească, corespunzător cu cerințele legale, elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. (a se vedea hotărârile pronunțate în cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și Peter David).

Or, în speța supusă soluționării, așa cum s-a arătat anterior, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea contestatară, în urma derulării operațiunilor de la furnizorii de bunuri și servicii xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xxS.R.L., xxS.R.L. și xx S.R.L. a știut că, prin achizițiile sale, ia parte la operațiune legate de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit, obținând avantaje fiscale.

Astfel, așa cum s-a reținut în rechizitoriul ce a format obiect al dosarului penal nr.xx aflat pe rolul Tribunalului XX și Curții de Apel xx:

- de la firmele furnizoare de facturi nu au ajuns niciodată mărfuri și nu s-au prestat servicii în folosul firmelor beneficiare ale facturilor, fiind illogic să furnizezi mărfuri sau să prestezi servicii, iar, ulterior, să restitui contravaloarea acestora;

- facturile înregistrate în contabilitatea firmei contestatoare nu reflectă operațiuni comerciale reale, iar circuitele comercial-financiare create au avut drept scop disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt, nu au existat;

- în speță, a fost vorba despre evaziune fiscală, dar și despre fenomen de spălare a banilor, prin „plimbarea” unor sume de bani dintr-un cont în altul, fără a exista o justificare a unei operațiuni economice reale.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că facturile emise de xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xx S.R.L., xxS.R.L., xxS.R.L. și xx S.R.L., prin conținutul lor economic, nu pot avea calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, în sensul art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au avut loc, neprezentând în susținerea contestației documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de acestea.

Ca să poată demonstra că operațiunile economice derulate sunt reale, societatea trebuie să dețină documente emanând de la furnizori care să-i certifice realitatea operațiunilor și totodată să dețină documente prin care să dovedească că achizițiile au fost/vor fi utilizate în folosul operațiunilor cu drept de deducere/veniturilor impozabile, având în vedere că potrivit prevederilor art.65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

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

Nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior, în susținerea contestației, **societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au avut loc.**

Având în vedere cele de mai sus, se reține că realitatea operațiunilor economice derulate cu furnizorii în cauză nu a fost demonstrată de către societate, verificările și constatările organelor de inspecție fiscală demonstrând faptul că tranzacțiile derulate nu sunt conforme cu realitatea și nu justifică proveniența bunurilor, astfel că în mod legal acestea au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se că aceste tranzacții nu pot fi luate în considerare, fiind efectuate pentru obținerea unui avantaj fiscal.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,
precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din

care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Astfel, întrucât yy nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirmă situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, și ținând cont de Decizia penală nr. xx a Curții de Apel xx pronunțată în dosarul nr. xx **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

*

*

*

Prin prezenta, s-au pronunțat următoarele soluții:

- la **punctul III.1.**, cu privire la:
 - **cheltuielile în sumă delei;**
 - **cheltuielile în sumă de lei;**
 - **impozitul pe profit în suma de..... lei;**
 - **TVA în sumă de lei;**

s-a propus respingerea ca **nemotivată**;

- la **punctul III.2.**, cu privire la **cheltuielile în sumă de..... lei și TVA în sumă de..... lei**, s-a propus respingerea ca **neîntemeiată**;

- la **punctul III.3.**, cu privire la **cheltuielile în sumă de lei și TVA în sumă de lei**, s-a propus respingerea ca **neîntemeiată**;

și deoarece nu se poate stabili cât reprezintă impozitul pe profit pentru care s-a pronunțat respingerea ca neîntemeiată și cât impozitul pe profit pentru care s-a pronunțat respingerea ca nemotivată, pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

- **se respinge ca neîntemeiată și nemotivată** contestația formulată de societatea yy S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.xx, pentru suma de lei, **reprezentând impozit pe profit**;

- **se respinge ca nemotivată** contestația formulată de societatea yy S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.xx, pentru suma de..... lei, **reprezentând impozit pe profit**.

III.4. Referitor la accesoriile în sumă totală de

- majorări de întârziere la impozitul pe profit: lei;
- penalități de întârziere la impozit pe profit: lei;
- majorări de întârziere la TVA stabilita suplimentar: lei;
- penalități de întârziere la TVA stabilita suplimentar: lei.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. xx prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă sunt datorate în condițiile în care accesoriile se calculează pentru sumele datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

În drept, în ceea ce privește accesoriile, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

[...] (7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale..

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”

În consecință, accesoriile se calculează pentru sumele datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

Potrivit dispozițiilor legale mai sus pentru debitele înregistrate în evidenta fiscală trebuie efectuate plățile în contul obligațiilor fiscale și sting obligațiile așa cum au fost înscrise în declarații și depuse la organul fiscal, în ordinea vechimii. Dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii.

În consecință, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul” și având în vedere că s-au pronunțat următoarele soluții:

- la punctul III.1., cu privire la:
- cheltuielile în sumă delei;
- cheltuielile în sumă de lei;
- impozitul pe profit în suma de..... lei;
- TVA în sumă de lei;

s-a propus respingerea ca **nemotivată**;

- **la punctul III.2.**, cu privire la cheltuielile în sumă de..... lei și TVA în sumă de..... lei, s-a dispus respingerea ca **neîntemeiată**;

- **la punctul III.3.**, cu privire la cheltuielile în sumă de lei și TVA în sumă de lei, s-a propus respingerea ca **neîntemeiată**;

- deoarece nu se poate stabili cât reprezintă impozitul pe profit pentru care s-a pronunțată respingerea ca neîntemeiată și cât impozitul pe profit pentru care s-a pronunțat respingerea ca nemotivată, s-a propus **respingerea ca neîntemeiată și nemotivată** pentru suma de lei și **respingerea ca nemotivată** pentru suma de..... lei, reprezentând **impozit pe profit**;

pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **să se respingă ca:**

- **neîntemeiată și nemotivată contestația** formulată de de yy S.R.L. - în faliment cu privire la **suma de lei** reprezentând:

- majorări de întârziere la impozitul pe profit: lei;
- penalități de întârziere la impozit pe profit: lei;
- majorări de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei;
- penalități de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei.

*

* *

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de yy S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.xx, pentru suma de lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de yy S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.xx, pentru suma de lei, reprezentând:

- impozitul pe profit: lei;
- majorări de întârziere la impozitul pe profit: lei;
- penalități de întârziere la impozit pe profit: lei;
- majorări de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei;
- penalități de întârziere la TVA stabilită suplimentar: lei.

Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de yy S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.xx, pentru suma de lei, reprezentând:

- impozitul pe profit în suma de..... lei;
- TVA în sumă de lei.

- prezenta decizie se comunică la:
 - societății yy SRL;
 - AJFP xx - Serviciul Inspecție fiscală Persoane Juridice

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul xx în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

.....