

**DECIZIA NR. 1633/2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de către**  
**S.C. X S.R.L.- în insolvență,**  
**înregistrată la D.G.S.C. sub nr. A\_SLP 1055/02.05.2017**  
**și reînregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22388/27.11.2020**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de D.G.S.C., prin adresa nr. A\_SLP 2014/19.11.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22388/27.11.2020, cu privire la necesitatea reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de S.C. X S.R.L.-CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/643/2005, cu sediul în mun. X, b-dul Republicii, nr. 53, jud. X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.03.2017, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017.

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.03.2017.

Totodată, întrucât în urma verificării s-a constatat că societatea nu a putut justifica realitatea și legalitatea operațiunilor declarate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 125/22.03.2017, împreună cu Procesul verbal nr. 56/13.03.2017, în vederea derulării cercetărilor penale față de reprezentantul legal al S.C. X S.R.L., sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sesizarea fiind înregistrată la unitatea de parchet cu nr. X/P/2017.

Împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/20.03.2017**, S.C. X S.R.L. a formulat contestație.

Prin **Decizia nr. X/07.06.2017**, D.G.S.C. a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/20.03.2017**, emisă de A.J.F.P. X, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de **X1 lei**, compusă din: impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. X/07.06.2017, iar prin Sentința nr. X/12.03.2017, dată în dosarul nr. X5/57/2017, Curtea de Apel X a admis în parte acțiunea în contencios administrativ-fiscal formulată de societate și a anulat Decizia nr. X/07.06.2017 a D.G.S.C., cu obligarea pârâtei la soluționarea pe fond a contestației.

Împotriva Sentinței nr. X/12.03.2017, A.N.A.F. a formulat recurs, iar prin Hotărârea nr. X/13.11.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, a fost respins recursul ca nefondat, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată prin Hotărârea nr. X/13.11.2020- definitivă, D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/20.03.2017, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017, pentru suma totală de **X1 lei**.

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală au transmis către Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 125/22.03.2017, pentru efectuarea de cercetări față de reprezentantul legal al S.C. X S.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prin adresa nr. 22388/10.12.2020, D.G.R.F.P. Brașov a solicitat acestei instituții să precizeze stadiul dosarului penal, respectiv dacă în cauză s-a constituit dosar penal în vederea stabilirii caracterului infracțional al aspectelor consemnate

în Decizia de impunere nr. F-X/20.03.2017.

Urmare a acestei solicitări, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Braşov sub nr. 10682/24.12.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează că Sesizarea penală nr. 125/22.03.2017, formulată de A.J.F.P. X, privind pe SC X SRL, a fost înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2017, iar la data de 05.04.2017 dosarul a fost preluat de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, unde a fost înregistrat sub nr. 26X/P/2017.

Totodată, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Braşov sub nr. 2754/10.02.2021, DIICOT-Serviciul Teritorial X precizează că dosarul penal nr. 26X/P/2017 al Parchetului de pe lângă ÎNALTA CURTE DE CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE– Secţia de urmărire penală şi criminalistică, a fost declinat la DIICOT-Serviciul Teritorial X unde a fost înregistrat sub nr. X/D/P/2017, dosar ce a fost reunit la cauza penală nr. 26X/D/P/2017. Se mai precizează că prin rechizitoriul procurorului nr. 26X/D/P/2017, în temeiul art. 327, lit. a) din Codul de procedură penală, s-a dispus trimiterea în judecată a inculpatului persoană juridică SC X SRL sub aspectul săvârşirii infracţiunilor de evaziune fiscală în formă continuată, faptă prevăzută şi pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. c) şi alin. (2) din Legea nr. 241/2005 în raport cu mai multe circuite şi spălarea banilor în formă continuată faptă prevăzută şi pedepsită de art. 29 alin. (1) lit. a) şi b) din Legea 656/2002 privind prevenirea şi combaterea spălării banilor.

Contestaţia a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a plicului conţinând Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.03.2017, respectiv data de **24.03.2017**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei şi data depunerii contestaţiei la A.J.F.P. X, respectiv **06.04.2020**, aşa cum rezultă de pe ştampila aplicată de această instituţie pe originalul contestaţiei.

Contestaţia este formulată prin SCA X, la dosar fiind anexată împuternicirea avocaţială nr. 477/2017 şi este semnată în original.

Constatând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art. art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) şi art. 272 alin. (1) şi (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Braşov, prin organele specializate, este legal învestită să soluţioneze contestaţia formulată de către S.C. X S.R.L., prin SCA X.

***I. Prin contestaţia formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.03.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecţie Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecţie fiscală nr. F-X/20.03.2017, prin care s-au stabilit în sarcina sa obligaţii fiscale suplimentare de plată în sumă totală de X1 lei, compuse din impozit pe profit în sumă de de X2 lei şi TVA în sumă de X3 lei, aducând în susţinere următoarele motivaţii:***

#### **A) Aspecte de procedură**

Societatea invocă nulitatea raportului de inspecţie fiscală şi a deciziei de impunere aducând în susţinere următoarele motivaţii:

##### **1. Nulitatea determinată de încălcarea dreptului la apărare**

###### **a) Lipsa audierii contribuabilului**

SC X SRL consideră că organele de inspecţie fiscală i-au încălcat dreptul la apărare, prin lipsa audierii, susţinând în apărare că timpul acordat de organele de inspecţie fiscală pentru pregătirea punctului de vedere cu privire la constatările din raportul de inspecţie fiscală a fost prea scurt. Astfel, susţine petenta că organele de inspecţie fiscală i-au transmis invitaţia şi proiectul raportului de inspecţie fiscală la data de 10.03.2017, iar programarea pentru discuţia finală a fost stabilită la data de 13.03.2017. Societatea precizează că în data de 13.03.2017 a solicitat reprogramarea discuţiei finale, însă organul de inspecţie fiscală a respins solicitarea,

acordând contribuabilului dreptul de a depune punctul de vedere până la data de 17.03.2017.

#### **b) Nerespectarea dreptului la apărare ca urmare a participării în procedură a unor inspectori fiscali recuzați**

Societatea afirmă că nu a primit răspuns la cererea de recuzare a organelor de inspecție fiscală, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 12838/20.03.2017 și că la procedură au participat inspectori fiscali care fuseseră recuzați.

c) În susținerea orală a contestației, societatea invocă nulitatea actului administrativ fiscal pe motiv că în speță **nu a fost emis aviz de inspecție fiscală și că a fost depășit termenul de 60 de zile prevăzut de art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014** privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

#### **B) Aspecte de fond**

Pe fondul cauzei, X SRL afirmă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor și a TVA pe motiv că partenerii comerciali ai acesteia au un comportament fiscal neadecvat, aspect care nu a fost probat de către organele de inspecție fiscală.

Contestatară consideră că refuzul organelor de inspecție fiscală de a recunoaște dreptul de deducere pornind de la comportamentul fiscal al partenerilor acesteia, reprezintă o ignorare de către aceștia a jurisprudenței instanțelor naționale și a aquis-ului UE. În acest sens, contestatară invocă jurisprudența CJUE, considerând că organele de inspecție fiscală nu au dovedit că SC X SRL a știut sau a participat la o fraudă.

Contrar celor afirmate de organele de inspecție fiscală, petenta consideră că facturile înregistrate în contabilitate îndeplinesc cerințele legale pentru a fi documente justificative. De asemenea, susține că realitatea tranzacțiilor rezidă din faptul că societatea a livrat mai departe cantitățile achiziționate.

Cu privire la comportamentul furnizorilor săi, societatea precizează că nu îi este imputabil și mai mult, că nu are obligația legală de a verifica societățile din lanțul comercial din punct de vedere al organizării, angajaților, punctelor de lucru, mijloacelor de lucru utilizate.

În ceea ce privește regimul de taxare aplicabil operațiunilor, reprezentantul societății afirmă că are ca obiect de activitate achiziția de bijuterii, fragmente de bijuterii din aur sau bare de aliaje, iar potrivit Directivei 2006/112/CE și jurisprudenței CJUE, a dedus în mod corect TVA. Societatea susține că organele de inspecție fiscală aplică un tratament fiscal diferențiat, în sensul că pentru aceleași operațiuni organele fiscale din cadrul A.J.F.P. X (Decizia de impunere nr. 323/2013– Q SRL) și Administrația pentru Contribuabili Mijlocii X (Procesul Verbal nr. 38/2017– Q SRL) au aplicat regimul normal de taxare.

În concluzie, societatea nu este de acord cu aplicarea taxării inverse pentru operațiunile în discuție.

SC X SRL solicită desființarea Deciziei de impunere nr. F-X/20.03.2017 și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală nr. F- MS 70/20.03.2017.

Prin cererea din 16.11.2020, SC X SRL a solicitat susținerea orală a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/20.03.2017.

Având în vedere că societatea a mai beneficiat de susținerea orală a contestației, care a avut loc la data de 25.05.2017, ora 12.00, la sediul D.G.S.C. din București, str. Ion Câmpineanu, nr. 16, sector 1, conform Minutei anexată în copie la dosarul cauzei și prevederile Ordinului nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că: „9.12. *Solicitarea privind susținerea orală a contestației poate fi formulată în cuprinsul contestației sau prin cerere separată, o singură dată în cadrul procedurii de soluționare a contestației. (...)*”, solicitarea societății a fost respinsă.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.03.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017,**

**organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2011-30.09.2016 și X3 lei TVA, perioada verificată fiind 01.12.2011-31.12.2016.**

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.03.2017 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. a realizat în perioada verificată achiziții de bijuterii și fragmente de aur 14k și/sau 18k, uzate, de la persoane fizice și persoane juridice. Bijuteriile aprovizionate au fost recepționate (N.I.R.) și înscrise în Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase. Acestea au fost topite în incinta societății în baza Procesului verbal de topire, rezultând bare de aliaj din aur, care erau transportate la beneficiari din UE cu aviz de însoțire a mărfii și CMR-uri (confirmate prin semnătură și ștampilă). După rafinarea aurului, în baza analizelor rezultate, societatea întocmește factura externă, iar beneficiarul emite factura pentru prestarea de servicii de rafinare a aurului. De asemenea, societatea a desfășurat în perioada 2011-2016 și activitate de comerț cu amănuntul de bijuterii achiziționate din Italia și din Turcia, în trei magazine proprii (două în X și unul în Y)

Urmare a verificărilor efectuate echipa de inspecție fiscală a constatat deficiențe care au condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei și a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare în sumă de X3 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri (bijuterii aur uzate și fragmente) de la societăți cu comportament fiscal atipic, respectiv de la SC D Gold SRL, SC R Grup SRL, SC G International SRL și SC C Construct SRL.

În urma verificărilor documentelor financiar-contabile ale societății, a rapoartelor de inspecție fiscală emise de organele de control competente la acești furnizorii și la furnizorii lor declarați, precum și a informațiilor stocate în baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile care au intervenit pe lanțul de tranzacționare prezintă comportament fiscal neadecvat, în sensul că sunt în insolvență/faliment/radiate, nu au avut personal angajat, sunt declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, pe facturile emise sunt trecute persoane care nu dețin nicio calitate în societățile emitente, au întocmit sesizări penale, la rândul lor, declarând livrări de la societăți cu comportament fiscal asemănător.

De asemenea, din analiza circuitelor comerciale ale furnizorilor SC X SRL, înscrise în actele de control emise la aceștia de organele de inspecție fiscală și de Garda Financiară, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în fapt s-a creat un circuit comercial fictiv „*de tip suveică*”, în scopul obținerii de avantaje fiscale, societățile implicate în amonte în raport cu beneficiarul final SC X SRL neavând o activitate economică reală, așa cum s-a încercat a se simula prin documentele emise aparent legal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din facturile emise în numele SC D Gold SRL, SC R Grup SRL cât și cele emise de G International SRL sunt completate de aceeași persoană.

În ceea ce privește modul de decontare, s-a reținut că pentru o parte din contravaloarea bunurilor, reprezentantul SC X SRL, dl MC, a depus în numerar plățile în conturile bancare ale societăților furnizoare.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că nu se face dovada originii bunurilor, al circuitului legal al acestora și implicit al exigibilității taxei în amonte la furnizori, care sunt utilizați doar în emiterea de facturi pentru a facilita beneficiarilor finali deducerea TVA și diminuarea impozitului pe profit. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste societăți nu desfășoară activitate propriu-zisă, ci au creat doar la nivel declarativ aparența că funcționează ca o societate cu comportament fiscal adecvat, operațiunile desfășurate fiind, în fapt, nereale.

Urmare constatărilor cu privire la realitatea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au considerat că documentele prezentate nu au calitatea de document justificativ, operațiunile înregistrate nefiind efectuate în fapt, motiv pentru care au tratat cheltuielile ca nefiind deductibile



la calculul impozitului pe profit și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **X2 lei**. De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina SC X SRL TVA de plată în sumă de **X3 lei**.

La finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 125/22.03.2017, împreună cu Procesul Verbal nr. 56/13.03.2017, ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.03.2017 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A) Aspecte de procedură**

**Cauza supusă soluționării este dacă aspectele sesizate de petentă sunt legitime și pot atrage nulitatea deciziei de impunere, în condițiile în care elementele care determină nulitatea actelor administrativ- fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor.**

1. În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia i-a fost încălcat dreptul la apărare prin lipsa audierii și a reducerii nelegale a termenului în care contribuabilul putea să-și prezinte punctul de vedere oral, se rețin următoarele:

**În drept**, potrivit dispozițiilor art. 9 alin. (1) și ale art. 130 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 9 Dreptul de a fi ascultat**

*(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

**art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

[...]

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”*

Conform acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consențențele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a fost informată prin adresa nr. 647/10.03.2017 că discuția finală a fost programată pentru data de 13.03.2017, fiindu-i comunicat totodată și proiectul de raport de inspecție fiscală.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că în data programată pentru

discuția finală niciun reprezentant al societății nu s-a prezentat la discuții, însă s-a primit prin fax o adresă de la împuternicitul avocațial – av. X, prin care solicită reprogramarea discuției finale întrucât administratorul special al societății, dl MC, nu se află în țară. La această solicitare, prin adresa nr. MSG-AIF 663/13.03.2017, organul fiscal a comunicat faptul că discuția finală nu poate fi reprogramată, întrucât solicitarea a fost tardiv formulată, respectiv la data de 13.03.2017, ora 13:09, dată stabilită pentru discuția finală.

Referitor la afirmația petentei că „singura invitație a inspectorilor fiscali datează din 10.03.2017, la momentul la care inspecția fiscală a fost finalizată, așa cum se și arată în înștiințarea nr. MSG\_AIF 647/10.03.2017 și s-a întocmit proiectul raportului de inspecție fiscală”, care induce ideea că societatea ar fi fost invitată la discuția finală tardiv, se reține că prevederile art. 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală dispun că data programată pentru discuția finală este și data încheierii inspecției, astfel că organele de control nu au convocat societatea cu întârziere la discuții.

Cât privește solicitarea societății de reprogramare a discuției finale *”raportat la amploarea proiectului raportului de inspecție fiscală și la termenul scurt pentru pregătirea punctului de vedere”*, organul de soluționare reține că în conformitate cu normele legale antecitate societatea poate prezenta punctul de vedere în termen de 5 zile de la data încheierii inspecției, deci de la data discuției finale, astfel că societatea nu trebuia să prezinte punctul de vedere în data de 13.03.2017, la acea dată având loc doar discuții privind constatările organelor de control.

Referitor la sesizarea petentei că organul fiscal nu a stabilit două termene pentru audierea contribuabilului, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, conform căruia:

**„art. 9 Dreptul de a fi ascultat**

*(3) Audierea se consideră îndeplinită în următoarele situații:*

*b) contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.”*

în speță se reține că la alin. (2) al aceluși articol, legiuitorul a prevăzut că *„(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

*a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;”*

În speță, așa cum sesizează și petenta, organele de control erau ținute de finalizarea inspecției în termenul de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii insolvenței, prevăzut la art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, iar în speță data publicării în BPI a deschiderii procedurii insolvenței la SC X SRL era data de 11.01.2017, astfel că în mod legal organele de control au uzat de prevederile art. 9 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015, antecitate.

De altfel, din documentele la dosar se reține că societatea a întârziat în mod deliberat efectuarea inspecției fiscale, prin prezentarea cu întârziere a documentelor financiar- contabile, cu scopul de a nu permite finalizarea acestora în termenul imperativ instituit de art. 102 din Legea nr. 85/2014, termen limită pentru înscrierea în tabloul de creanțe, având în vedere următoarele:

- în data de 23.02.2017, în baza Avizului de inspecție fiscală nr. F-X/21.02.2017 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul societății, în loc. X, str. Republicii nr. 53, jud. X în vederea demarării verificărilor;
- după semnarea Avizului de inspecție fiscală de către împuternicitul societății, dl GG și înscrierea echipei de inspecție în Registrul unic de control, echipa de inspecție a fost informată că nu îi vor fi puse la dispoziție documentele, în vederea verificării, întrucât administratorul special este plecat din țară, fără să se precizeze data revenirii acestuia;
- societatea a fost somată să prezinte documentele financiar- contabile în data de 27.02.2017, la sediul A.J.F.P. X, însă contribuabilul nu a dat curs somației;
- Documentele financiar- contabile ale societății au fost aduse la sediul A.J.F.P. X de către dl GG

în data de 08.03.2017.

Date fiind aceste constatări, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art. 9 și ale art. 130 din Legea nr. 207/2015 antecitate, petentei nefiindu-i îngădit dreptul de a fi ascultată sau de a-și formula un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, audierea orală a contribuabilului nefiind posibilă din culpa petentei, respectiv deoarece acesta nu s-a prezentat la sediul organului de control la data și ora stabilite pentru discuția finală, fapt care nu-i poate fi imputat organului de control. Cu toate acestea, se reține că societatea a prezentat în scris, la data de 17.03.2017, obiecțiuni cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, acestea fiind analizate în raportul de inspecție.

Totodată, contribuabilul a formulat contestația analizată în speță, care este tot o manifestare a dreptului la apărare, în procedura fiscală fiind reglementat că dreptul la apărare se poate exercita nu numai pe timpul realizării inspecției fiscale, dar și prin intermediul contestației fiscale, care reprezintă calea administrativă de atac împotriva deciziilor de impunere emise în urma inspecției fiscale.

În fapt, exercitarea dreptului de depunere a contestației analizată prin prezenta decizie și a dreptului de susținere orală a contestației, reprezintă cea mai bună manifestare a dreptului la apărare a contribuabilului și care dovedește că petenta a înțeles care sunt deficiențele care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale de către organele de inspecție fiscală și totodată că i-a fost respectat pe deplin dreptul la apărare, astfel că prin faptul că discuția finală nu a avut loc, nu se poate reține crearea unui prejudiciu de neînlăturat persoanei impozabile, aceasta având posibilitatea să aducă noi argumente și probe atât prin formularea punctului de vedere scris, cât și cu prilejul formulării contestației.

Se reține din documentele la dosar că societatea a fost înștiințată că poate formula în scris un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală din proiectul de Raport de inspecție fiscală până în data de 17.03.2017, în conformitate cu prevederile art. 130 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, drept de care a uzat, în data de 17.03.2017, contestatara depunând la sediul AJFP X– Serviciul Inspecție Fiscală, obiecțiuni cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, ce au fost înregistrate la această instituție sub nr. MSG-AIF 718/17.03.2017. Organele de inspecție fiscală au efectuat analiza punctului de vedere formulat de contribuabil, în raport de constatările înscrise în actele de control, aceasta fiind cuprinsă în Raportul de inspecție fiscală- Capitolul VI- *Discuția finală cu contribuabilul*.

Astfel, se reține faptul că societatea a beneficiat de dreptul de a fi informată cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală și respectiv de dreptul de a fi ascultată.

Mai mult, se reține că dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acestea i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Astfel, motivațiile petentei cu privire la practica judiciară comunitară care statuează că dreptului la apărare, este un principiu fundamental al dreptului european (C.J.U.E., Hotărârea din 18 decembrie 2008, Cauza 349/07, Hotărârea din 3 iulie 2014 în cauze conexate C-129/13 și C-130/13), nu pot fi reținute de organul de soluționare deoarece, așa cum am arătat anterior, în speță nu a fost îngădit dreptul la apărare al contribuabilului.

De altfel, în Hotărârea din 3 iulie 2014 în cauze conexate C-129/13 și C-130/13, Curtea sesizează că:

*„79. Astfel, potrivit dreptului Uniunii, o încălcare a dreptului la apărare, în special a dreptului de fi ascultat, nu determină anularea deciziei luate în urma procedurii administrative în cauză decât dacă, în lipsa acestei neregularități, această procedură ar fi putut avea un rezultat diferit (a se vedea în acest sens Hotărârea Franța/Comisia, C-301/87, EU:C:1990:67, punctul 31, Hotărârea Germania/Comisia, C-288/96, EU:C:2000:537, punctul 101, Hotărârea Foshan Shunde Yongjian Housewares&Hardware/Consiliul, C-141/08 P, EU:C:2009:598, punctul 94, Hotărârea Storck/OAPI, C-96/11 P, EU:C:2012:537, punctul 80, precum și Hotărârea G. și R., EU:C:2013:533, punctul 38).*

**80. În consecință, o încălcare a principiului respectării dreptului la apărare nu conduce la anularea deciziei în cauză decât dacă, fără această încălcare, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit.”**

2. Referitor la afirmația contestatoarei privind faptul că nu i-a fost respectat dreptul la apărare ca urmare a participării în procedură a unor inspectori fiscali recuzați, precizăm următoarele:

**În drept,** Potrivit dispozițiilor art. 45 alin. (3) și ale art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 45 Abținerea și recuzarea**

**(3) Contribuabilul/plătitorul implicat în procedura în derulare poate solicita recuzarea persoanei aflate în conflict de interese. Cererea de recuzare nu suspendă procedura de administrare în derulare.**

**art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

**(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”**

Din analiza dosarului cauzei se reține că cererea de recuzare formulată de societatea contestată a fost depusă la oficiul poștal în data de 17.03.2017, astfel cum reiese din ștampila Oficiului Poștal Cluj, aplicată pe plicul aflat în copie la dosarul cauzei, fiind înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 12838/20.03.2017.

Se mai reține că, în conformitate cu dispozițiile art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură, antecitat, inspecția fiscală s-a încheiat la data de 13.03.2017, dată stabilită pentru discuția finală.

Astfel, având în vedere faptul că legiuitorul a statuat în mod concret faptul că cererea de recuzare poate fi făcută de contribuabil în procedura în derulare și ținând cont că X SRL a formulat această cerere în afara acestui termen, respectiv după data încheierii inspecției fiscale, afirmația societății nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

În ceea ce privește lipsa răspunsului la cererea de recuzare, aceasta nu poate fi reținută având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca organul de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X a răspuns solicitării prin adresa nr. 740/24.03.2017, aflată în copie la dosarul cauzei.

3. Referitor la invocarea de către societatea contestată a nulității Deciziei de impunere nr. F-X/20.03.2017, întrucât nu a fost emis Aviz de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Conform celor menționate de organele de control în RIF, prin încheierea nr. 11/F/CC/2017 pronunțată în ședința din 11.01.2017 de către Tribunalul X în Dosarul nr. 6076/107/2016, la S.C. X S.R.L. s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței, la cererea societății, (publicată în BPI nr. 836 din data 16.01.2017). Având în vedere că pentru societate s-a deschis procedura generală a insolvenței, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, s-a demarat începerea unei inspecții fiscale parțiale vizând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă în termenul de prescripție. Totodată, potrivit dispozițiilor art. 122 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

**„art. 122 Avizul de inspecție fiscală**

**(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:**  
**a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență.”, avizul i-a fost comunicat societății la începerea inspecției.**

Astfel, din actele aflate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/21.02.2017, care a fost înmănat reprezentantului legal al societății la începerea inspecției fiscale, respectiv la data de 23.02.2017, astfel cum reiese din



semnătura olografă și ștampila societății aplicate de reprezentantul societății pe Avizul de inspecție fiscală aflat în copie la dosarul cauzei.

4. În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia actele contestate sunt nelegale având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, respectiv au depășit termenul de 60 de zile prevăzut de art. 102 alin. (1) din această Lege, societatea aflându-se în procedura de insolvență de la data de 11.01.2017, precizăm următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 114 și ale art. 110 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 114 Persoanele supuse inspecției fiscale**

*Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.*

**art. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale**

*(1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.”*

Potrivit prevederilor art. 102 alin. (1) teza a III-a din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență:

**„art. 102**

*(1)(...) în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.*

Urmare celor stipulate mai sus se desprinde concluzia că nu există temei legal în baza căruia organele de inspecție fiscală să nu poată efectua controlul dacă este respectat termenul de prescripție, chiar și în situația în care societatea se află sub incidența Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Mai mult, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că inspecția fiscală a început la data de 23.02.2017 și s-a încheiat la data de 13.03.2017 – data discuției finale, așa cum este înscris și în Capitolul I punctul 8 din Raportul de inspecție fiscală, aceasta efectuându-se în cadrul termenului de 60 de zile prevăzut de dispozițiile art. 102 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență (deschiderea procedurii generale a insolvenței, fiind publicată în BPI nr. 836 din data **16.01.2017**).

Față de aspectele mai sus precizate, organul de soluționare reține că afirmația societății privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art. 102 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**În drept**, potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat, referitor la care petenta invocă nulitatea, conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

*(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătătorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a*

organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;  
c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță, Decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil, iar așa cum am arătat mai sus, cele sesizate de petentă sunt nefondate, astfel că decizia nu este afectată de o gravă și evidentă eroare.

Date fiind cele de mai sus, susținerile petentei privind viciile de procedură, pe lângă faptul că nu sunt confirmate de documentele din dosar, nici nu sunt de natură să atragă anulabilitatea Deciziei de impunere, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru viciile de procedură invocate și se va proceda la analiza pe fond a acesteia.

## **B) Pe fond**

**Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X2 lei și la TVA în sumă de X3 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor deduse în baza unor facturi de achiziții de bijuterii uzate și fragmente de bijuterii din aur, cu privire la care nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor și dacă a dedus în mod legal TVA aferentă achizițiilor de bijuterii uzate și fragmente de aur de 14k/18k, în condițiile în care fragmentele de bijuterii cu titlu mai mare sau egal cu 325 ‰, pot fi considerate aliaje din aur în sensul art. 152<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal, pentru livrarea cărora se aplică taxarea inversă, respectiv persoana obligată la plata TVA este cumpărătorul.**

Conform documentelor la dosar, în perioada 23.02.2017-13.03.2017, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la S.C. X S.R.L.- CUIX, cu sediul în mun. X, o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2011-30.09.2016, precum și taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01.12.2011-31.12.2016.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.03.2017 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. a realizat în perioada verificată achiziții de bijuterii și fragmente de aur, 14k și/sau 18k, uzate, de la persoane fizice și persoane juridice. Bijuteriile aprovizionate au fost recepționate

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

(N.I.R.) și înscrise în Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase. Acestea au fost topite în incinta societății în baza Procesului verbal de topire, rezultând bare de aliaj din aur, care erau transportate la beneficiari din UE cu aviz de însoțire a mărfii și CMR-uri (confirmate prin semnătură și ștampilă). După rafinarea aurului, în baza analizelor rezultate, societatea întocmește factura externă, iar beneficiarul emite factura pentru prestarea de servicii de rafinare a aurului. De asemenea, societatea a desfășurat în perioada 2011-2016 și activitate de comerț cu amănuntul de bijuterii achiziționate din Italia și din Turcia, în trei magazine proprii (două în X și unul în Y).

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri (bijuterii aur uzate și fragmente) de la societăți cu comportament fiscal atipic, respectiv de la SC D Gold SRL, SC R Grup SRL, SC G International SRL și SC C Construct SRL.

În urma verificărilor documentelor financiar-contabile ale societății, a rapoartelor de inspecție fiscală emise de organele de control competente la acești furnizorii și la furnizorii lor declarați, precum și a informațiilor stocate în baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile care au intervenit pe lanțul de tranzacționare prezintă comportament fiscal neadecvat, în sensul că sunt în insolvență/faliment/radiate, nu au avut personal angajat, sunt declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, pe facturile emise sunt trecute persoane care nu dețin nicio calitate în societățile emitente, au întocmit sesizări penale, la rândul lor, declarând livrări de la societăți cu comportament fiscal asemănător.

De asemenea, din analiza circuitelor comerciale ale furnizorilor SC X SRL, înscrise în actele de control emise la aceștia de organele de inspecție fiscală și de Garda Financiară, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în fapt s-a creat un circuit comercial fictiv „de tip suveică”, în scopul obținerii de avantaje fiscale, societățile implicate în amonte în raport cu beneficiarul final SC X SRL neavând o activitate economică reală, așa cum s-a încercat a se simula prin documentele emise aparent legal.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că societățile furnizoare au un comportament atipic din punct de vedere fiscal, că nu se face dovada originii bunurilor, al circuitului legal al acestora și implicit al exigibilității taxei în amonte la furnizori, care sunt utilizați doar în emiterea de facturi pentru a facilita beneficiarilor finali deducerea TVA și diminuarea impozitului pe profit. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste societăți nu desfășoară activitate propriu-zisă, ci au creat doar la nivel declarativ aparența că funcționează ca o societate cu comportament fiscal adecvat, operațiunile desfășurate fiind, în fapt, nereale.

Urmare a constatărilor cu privire la realitatea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au considerat că documentele prezentate nu au calitatea de document justificativ, operațiunile înregistrate nefiind efectuate în fapt așa cum este înscris în documente, motiv pentru care au tratat cheltuielile ca nefiind deductibile la calculul impozitului pe profit, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **X2 lei**. Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina SC X SRL TVA de plată în sumă de **X3 lei**, stabilind că pentru achizițiile analizate în speță cumpărătorul este persoana obligată la plata taxei și că societatea trebuia să aplice taxarea inversă.

**În drept**, pe linie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit. f), cororate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

**„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

#### **art. 19 Reguli generale**

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

#### **art. 21 Cheltuieli**

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

(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;”

#### Normele metodologice de aplicare

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

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

De asemenea, conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, orice operațiune contabilă trebuie consemnată într-un document în momentul efectuării ei:

#### „art. 6

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul a mai prevăzut și că 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. La determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din prevederile legale enunțate se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării în mod real a operațiunii și care să reflecte operațiunile așa cum s-au produs.

De asemenea, legiuitorul a dispus că 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. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal



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 condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative (anterior citată), organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice operațiunile economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

Totodată, se reține că în conformitate cu dispozițiile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 46:

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Din prevederile legale enunțate, rezultă că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și în contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acesteia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se reține totodată că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

Organul de soluționare reține că echipa de inspecție fiscală a transmis către Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 125/22.03.2017, pentru efectuarea de cercetări față de reprezentantul legal al X S.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, prin adresa nr. 22388/10.12.2020, D.G.R.F.P. Brașov a solicitat acestei instituții să precizeze stadiul dosarului penal, respectiv dacă în cauză există Dosar penal în vederea stabilirii caracterului infracțional al aspectelor consemnate în Decizia de impunere nr. F-X/20.03.2017.

Urmare a acestei solicitări, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 10672/24.12.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează că Sesizarea penală nr. 125/22.03.2017, formulată de A.J.F.P. X, privind pe SC X SRL, a fost înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2017, iar la data de 05.04.2017 dosarul a fost preluat de

Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, unde a fost înregistrat sub nr. 26X/P/2017.

Totodată, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 2754/10.02.2021, DIICOT-Serviciul Teritorial X precizează că dosarul penal nr. 26X/P/2017 al Parchetului de pe lângă ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE– Secția de urmărire penală și criminalistică, a fost declinat la DIICOT-Serviciul Teritorial X și unde a fost înregistrat sub nr. X/D/P/2017, dosar ce a fost reunit la cauza penală nr. 26X/D/P/2017. Se mai precizează că prin rechizitoriul procurorului nr. 26X/D/P/2017, în temeiul art. 327, lit. a) din Codul de procedură penală, s-a dispus trimiterea în judecată a inculpatului persoană juridică SC X SRL sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală în formă continuată, faptă prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005 în raport cu mai multe circuite și spălarea banilor în formă continuată faptă prevăzută și pedepsită de art. 29 alin. (1) lit. a) și b) din Legea 656/2002 privind prevenirea și combaterea spălării banilor.

În contestația formulată, reprezentantul SC X SRL afirmă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor și a TVA pe motiv că partenerii comerciali ai acesteia au un comportament fiscal neadecvat, aspect care nu a fost probat de către organele de inspecție fiscală.

Contestatară consideră că refuzul organelor de inspecție fiscală de a recunoaște dreptul de deducere pornind de la comportamentul fiscal al partenerilor acesteia, reprezintă o ignorare de către aceștia a jurisprudenței instanțelor naționale și a aquis-ului UE. În acest sens, contestatară invocă jurisprudența CJUE, considerând că organele de inspecție fiscală nu au dovedit că X SRL a știut sau a participat la o fraudă.

În speță, din actele existente la dosarul cauzei se constată că în perioada iulie 2012-ianuarie 2015, SC X SRL X a înregistrat în evidențele contabile aprovizionări cu bijuterii uzate și fragmente de bijuterii de la diverși furnizori, referitor la care, urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că au sediul/reprezentanții au domiciliul în loc. Grajduri, jud. X, iar administratorii sunt cetățeni de etnie romă, care nu știu a scrie și a citi. Totodată, s-a constatat că acești furnizori nu funcționau la sediul declarat, au declarat relații comerciale și achiziții de la firme care aveau un comportament fiscal suspect și pentru reprezentanții cărora au fost întocmite sesizări penale pentru refuzul nejustificat de a prezenta documentele contabile sau pentru sustragerea de la efectuarea controlului prin declararea unui sediu la care societatea nu desfășoară activitate.

**În fapt**, organele de control au constatat faptul că societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bijuterii uzate de aur și fragmente de aur de la S.C. R Grup S.R.L., sat Grajduri, jud. X CUIX, S.C. D Gold S.R.L. X, jud. X, CUI X, S.C. G International S.R.L., sat Grajduri, jud. X CUI X și S.C. C Construct S.R.L. X, jud. X, CUI X.

În urma verificărilor documentelor financiar contabile ale societății, a rapoartelor de inspecție fiscală emise de organele de inspecție fiscală competente la furnizorii acesteia, precum și a informațiilor stocate în baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile care au intervenit pe lanțul de tranzacționare prezintă comportament fiscal neadecvat, în sensul că sunt în insolvență/faliment/radiate, nu au avut personal angajat, sunt declarate inactice ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, pe facturile emise sunt trecute persoane care nu dețin nicio calitate în societățile emitente, au întocmit sesizări penale, la rândul lor, declarând livrări de la societăți cu comportament fiscal asemănător.

De asemenea, din analiza circuitelor comerciale ale furnizorilor SC X SRL, înscrise în actele de control emise la aceștia de organele de inspecție fiscală și de Garda Financiară, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în fapt s-a creat un circuit comercial fictiv „*de tip suveică*”, în scopul obținerii de avantaje fiscale, societățile implicate în amonte în raport cu beneficiarul final SC X SRL neavând o activitate economică reală, așa cum s-a încercat a se simula prin documentele emise aparent legal.

#### **Astfel:**

1. În lunile iulie 2012 și august 2012, societatea verificată a înregistrat în evidența financiar-contabilă contravaloarea unor achiziții de fragmente de bijuterii de aur, bijuterii aur uzate, fragmente aliaj aur 585 ‰/986 ‰, înscrise în facturi având drept emitent **S.C. D Gold**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

**S.R.L., CUI X**, în cuantum total de X4 lei, pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de X5 lei.

Bunurile au fost înregistrate în debitul contului 371 „Mărfuri”, iar descărcarea din gestiune a acestora s-a efectuat prin debitul contului 607.1 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Organele de control precizează că potrivit documentelor financiar-contabile ale petentei, contravaloarea facturilor mai sus menționate (10 facturi), a fost achitată după cum urmează:

- prin virament bancar suma de X6 lei;
- prin depunere numerar în contul bancar al furnizorului suma de X7 lei;
- în numerar cu chitanțe în valoare mai mică de 5.000 lei, suma de X8 lei.

Din analiza facturilor de achiziții având drept emitent pe S.C. D Gold S.R.L. înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. se constată următoarele:

- în toate facturile respective la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat X Daniel având C.I. seria MZ nr. X;

- pe o parte din facturi (nr. 128- nr. 135) X Daniel având CNP X este înscris ca și persoană care a întocmit factura. Această persoană nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la S.C. D Gold S.R.L. și nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile;

- pe unele dintre facturi, la rubrica privind cumpărătorul este aplicată o ștampilă cu datele SC X SRL;

- lipsesc datele referitoare la mijlocul de transport, fiind înscris un nr. auto doar pe factura nr. 128 (X12WDB) și pe factura nr. 129 (X111AZA). Din consultarea Registrului național de evidența a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, s-a constatat că vehiculul cu număr de înmatriculare X12WDB (marca Mercedes Benz S 320) are ca proprietar pe L Andrei din București, având ITP expirat la data de 09.03.2012, iar vehiculul cu număr de înmatriculare X111AZA (marca BMW 765) are ca proprietar pe G Ionuț din București, având ITP expirat la data de 07.01.2013;

- fragmentele și bijuteriile de aur achiziționate sunt înscrise cantitativ (grame), cu mențiunea că în facturile nr. 132, nr. 133 și nr. 134, la rubrica preț unitar, este înscrisă valoarea totală, prețul unitar fiind calculat și înscris în factură ca și o corecție;

- referitor la modul de decontare, suma de X7 a fost achitată prin depunerea de numerar în contul bancar al S.C. D Gold S.R.L. deschis la Raiffeisen Bank, după cum urmează:

- suma de X9 lei depusă de MC la sucursala Raiffeisen Bank din X (din care suma de 35.000 lei depusă împreună cu X Daniel în data de 30.07.2012);
- suma de X10 lei depusă de M Maria la sucursala Raiffeisen Bank din Alba Iulia;
- suma de X11 lei depusă de O Ioan la sucursala Raiffeisen Bank din Alba Iulia;
- suma de X12 lei depusă de X Daniel la sucursala Raiffeisen Bank din Alba Iulia.

Depunerea de către dl. MC de numerar în contul bancar al S.C. D Gold S.R.L. la sucursale Raiffeisen Bank din X, ridică suspiciuni în ceea ce privește circuitul banilor, având în vedere faptul că acesta nu apare înscris pe nicio factură ca și delegat.

Din analiza informațiilor existente pe portalul [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)-Dosar fiscal și [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)- Detalii contribuabil, referitoare la SC D Gold SRL, a rezultat că:

- societatea are declarat sediul social în loc. V str. Decebal nr. 16 Tronson II Birou nr. 2, jud. V;

- societatea nu are puncte de lucru declarate;

- societatea este administrată de d-na X Brindusa C.N.P. X, domiciliată în localitatea Grajduri, jud. X, fiind asociat unic;

- potrivit informațiilor O.N.R.C. activitatea principală a societății este „Comerț cu ridicata al metalelor și al minereurilor metalice” - cod CAEN 4672;

- societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA pentru perioada 01.03.2012-01.11.2013;

- ultimul decont de TVA (cod D300), respectiv ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod D394) au fost depuse de societate la organul fiscal teritorial pentru luna martie 2013;

- ultima situație financiară anuală depusă de societate este aferentă anului 2013;

- societatea nu a fost înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe venitul din

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

salarii și contribuții sociale, faptul că nu a avut personal angajat rezultând și din aplicația Revisal;

– societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 25.04.2014, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

– potrivit informațiilor O.N.R.C. starea firmei este „dizolvare cu lichidare (radiere)” din data de 29.04.2014;

– S.C. D Gold S.R.L. a făcut obiectul mai multor controale efectuate de Garda Financiară- Secția X, urmare cărora au fost sesizate organele de cercetare penală pentru evaziune fiscală conform Legii nr. 241/2005, prejudiciul transmis organelor de cercetare fiind în cuantum de X13 lei (Sesizarea penală nr. 123251/16.07.2012 pentru suma de X14 lei și Sesizarea penală nr. 133170/31.07.2013 pentru suma de X15 lei);

– S.C. D Gold S.R.L. a făcut obiectul unor controale încrucișate, vizând relațiile comerciale derulate cu S.C. Q S.R.L., societate afiliată cu S.C. X S.R.L.. De asemenea, S.C. D Gold S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale vizând perioada 01.07.2012-30.06.2013 pentru taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit și impozitul pe veniturile din dividende, în urma căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. 7/31.08.2013, transmis de către A.J.F.P. X organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X. Totodată, în completare la Sesizarea penală nr. 123251/16.07.2012, a fost transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul X un prejudiciu în cuantum de X16 lei, pentru administratorul X Brîndușa CNP X.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS 7/31.08.2013, în perioada 01.07.2012-31.12.2012 S.C. D Gold S.R.L. a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de la furnizori de pe raza județului X, după cum urmează:

- de la S.C. S S.R.L., CUI X, cu domiciliul fiscal în loc. Grajduri nr. 418, jud. X, achiziționează bijuterii și fragmente aur 14k, fără marcă, în valoare totală de X17 lei, din care TVA în sumă de X18 lei;

- de la S.C. P Metal S.R.L., CUI X, cu domiciliul fiscal în loc. Grajduri nr. 475, jud. X, achiziționează bijuterii și fragmente aur 14k, fără marcă, în valoare totală de X19 lei, din care TVA în sumă de X20 lei;

- de la S.C. N Fraga S.R.L., CUI X, cu domiciliul fiscal în loc. Grajduri, jud. X, achiziționează fragmente aliaj și plăcuțe vidia titanizate, în valoare totală de X21 lei, din care TVA în sumă de X22 lei.

Tot în Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS 7/31.08.2013 organele de control consemnează următoarele:

*„Conform proces verbal nr. 21573/24.10.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. X, S.C. P Metal S.R.L. nu prezintă documente contabile pentru efectuarea controlului încrucișat, astfel ca organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra realității și legalității tranzacțiilor derulate între cele două societăți.*

*Conform proces verbal nr. 9301/20.05.2013 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. X, S.C. S S.R.L. nu prezintă documente contabile pentru efectuarea controlului încrucișat, astfel că organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra realității și legalității tranzacțiilor derulate între cele două societăți.*

*S.C. N Fraga S.R.L. nu declară prin declarația 394 privind achizițiile și livrările efectuate pe teritoriul țării tranzacțiile efectuate cu S.C. D Gold S.R.L.*

*Achizițiile efectuate de la S.C. S S.R.L. au fost achitate cu chitanțe de casă pe valori mai mari de 5.000 lei, plățile fiind fragmentate cu numerar pe aceeași factură, ceea ce conduce la suspiciunea organelor de inspecție fiscală că tranzacțiile efectuate sunt fictive.(...)”*

Tot în raportul mai sus menționat, se precizează faptul că Garda Financiară- Secția X, a solicitat A.N.P.C.-Direcția Generală Metale Prețioase, prin Adresa nr. 130225/ 19.06.2013, să precizeze dacă S.C. D Gold S.R.L. X, a fost autorizată să desfășoare operațiuni cu metale prețioase și pietre prețioase, în condițiile O.U.G. nr. 190/2000. Prin adresa nr. 649/27.06.2013, înregistrată la Garda Financiară-Secția X sub nr. 130225/03.07.2013, A.N.P.C. precizează faptul că S.C. D Gold S.R.L. X, a solicitat și a obținut Autorizația nr. X/22.08.2012, autorizație ce nu a fost ridicată până la data prezentei. Conform procesului verbal nr. 30535/19.07.2013, întocmit de Garda Financiară-Secția X, S.C. D Gold S.R.L. nu a întocmit registrul special de evidență a



operațiunilor cu metale prețioase și nici unul din documentele prevăzute de legislația referitoare la tranzacțiile cu metalele prețioase din care să rezulte în mod cert obiectele din aur tranzacționate, marca de titlu și conținutul de metal prețios fin, corespund mărcii de titlu aplicate, în conformitate cu prevederile O.U.G. nr.190/2000, H.G. nr. 1344/2003- Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 190/2000 și O.M.F.P. nr. 1809/2004 pentru aprobarea Registrului special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase, aliaje ale acestora și pietre prețioase.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au concluzionat următoarele:

*„Considerăm astfel că S.C. D Gold S.R.L. X face parte dintr-un lanț de societăți care, probabil, au emis documente aparent legale, către beneficiari, în scopul simulării unor operațiuni economice, scopul real fiind asigurarea unor beneficii fiscale următoarelor firme din lanțul pe care ar fi circulat mărfurile sau serviciile până la utilizatorii finali.*

*Împrejurările enumerate pot constitui indicii temeinice că persoanele juridice mai sus menționate „probabil au fost utilizate ca furnizori” de documente justificative pentru societățile comerciale interesate să-și diminueze obligațiile fiscale, în mod fraudulos și au avut rolul de a simula livrări de bunuri sau servicii către beneficiari, în scopul obținerii de avantaje fiscale (deducere de cheltuieli și TVA).”*

Din analiza Diagramelor c-Lynx rezultate din prelucrarea D394 aferente anului 2012, ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional achiziții- livrări efectuate pe teritoriul țării, rezultă că nu există livrări declarate de alte societăți către S.C. S S.R.L. și S.C. P Metal S.R.L.

S.C. P Metal S.R.L. Grajduri, având ca administrator pe X Mihai CNPX, a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 08.11.2011, iar S.C. S S.R.L. Grajduri, având ca administrator pe X Aurel G CNP X, a fost declarată inactivă din data de 27.03.2014, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Din analiza fiscală vizând totalitatea informațiilor contabile și fiscale pe circuitele comerciale susținute de aceste documente, cât și din verificările efectuate de A.J.F.P. X și Garda Financiară-Secția X, organele de inspecție au constatat faptul că s-a creat un circuit comercial fictiv în scopul obținerii de avantaje fiscale (deducerea de cheltuieli și TVA), societățile implicate în amonte în raport cu beneficiarul final (S.C. X S.R.L.) neavând o activitate economică reală, așa cum s-a încercat a se simula prin documentele emise aparent legal (facturi de livrări).

Organele de control menționează că a avut loc o „fraudă suveică”, care este o fraudă organizată între mai multe entități, în vederea obținerii rambursării de către stat a unor taxe și impozite care nu au fost niciodată achitate în amonte, sau în vederea reducerii taxelor și impozitelor datorate de o societate către bugetul consolidat al statului. În fapt sunt înființate sau reconstituite societăți care pretind realizarea unor activități de comerț intern al căror principal sau unic scop este de a permite celorlalte verigi din lanțul de fraudă să realizeze deducerea sau rambursarea unor sume de bani reprezentând impozite și taxe datorate, prin înregistrarea/declararea în evidențele contabile a unor operațiuni fictive de vânzări/cumpărări de bunuri sau servicii. Pentru disimularea realității operațiunilor de vânzare/cumpărare menționate mai sus, se procedează inclusiv la rularea unor sume de bani prin conturile bancare ale persoanelor implicate ca și cum ar reprezenta contravaloarea bunurilor/serviciilor în cauză.

Organele de control au concluzionat că SC X SRL a majorat nejustificat cheltuielile deductibile cu suma de **X4 lei**, reprezentând valoarea achizițiilor de la S.C. D Gold S.R.L., cu consecința diminuării bazei impozabile aferente anului 2012.

**2.** În cursul anului 2013, societatea verificată a înregistrat în evidența financiar- contabilă achiziții de bijuterii aur 14k/18k uzate și fragmente uzate în baza unor facturi având drept emitent pe **S.C. R Grup S.R.L., CUI X**, în valoare totală de X23 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X24 lei.

Bunurile au fost înregistrate în debitul contului 371 „Mărfuri”, iar descărcarea din gestiune a acestora s-a efectuat prin debitul contului 607.1 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Organele de control precizează că potrivit documentelor financiar- contabile prezentate de petentă, contravaloarea facturilor mai sus menționate (12 facturi), a fost achitată prin virament bancar.

Din analiza facturilor de achiziții de bijuterii aur 14k/18k și fragmente uzate având drept

emitent S.C. R Grup S.R.L., înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L., s-au constatat următoarele:

- în toate facturile, la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat X Daniel având CNPX, C.I. seria MZ nr. X, persoană care a fost menționată ca și delegat și în facturile având drept emitent pe S.C. D Gold S.R.L. X;

- în fiecare factură este înscris CNPX, aparținând lui X Daniel, ca și persoană care a întocmit factura. Această persoană nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la S.C. R Grup S.R.L., și nici la S.C. D Gold S.R.L. și nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile;

- pe unele facturi, la rubrica privind cumpărătorul este aplicată o ștampilă cu datele SC X SRL;

- referitor la mijloacele de transport înscrise în aceste facturi, respectiv X12WDB și X111AZA, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, s-a constatat că vehiculul cu număr de înmatriculare X12WDB (marca Mercedes Benz S 320) are ca proprietar pe L Andrei din București, având ITP expirat la data de 09.03.2012, iar vehiculul cu număr de înmatriculare X111AZA (marca BMW 765) are ca proprietar pe G Ionuț din București, având ITP expirat la data de 07.01.2013;

- toate aceste facturi au fost completate de aceeași persoană, care a completat și facturile nr. 128, nr. 129 având ca emitent pe S.C. D Gold S.R.L. și ca beneficiar pe S.C. X S.R.L.;

- bijuteriile de aur achiziționate sunt înscrise cantitativ (grame), și nu detaliat, pe tipuri de bijuterii (spre exemplificare: inele, cercei, brățări, etc.), nefiind menționată marca de titlu;

- nu există o delimitare de cantitate și preț între bijuteriile de aur uzate și fragmentele înscrise în facturi;

- facturile nr. 60, nr. 61, nr. 62 și nr. 73 sunt însoțite fiecare de un contract cadru de cumpărare metale prețioase întocmit de S.C. X S.R.L. Potrivit clauzelor din contracte, rezultă următoarele:

- adresa de livrare este X, str. Republicii nr. 53 (sediul S.C. X S.R.L.);

- persoana de contact este dl. MC;

- nu este menționată nicio persoană care reprezintă vânzătorul.

- la punctul 6 din cadrul Regulamentului de afaceri, parte integrantă a contractului, se menționează că *„În cazul în care achiziția metalului prețios sau a bijuteriilor se face de la persoană juridică, aceasta trebuie să obțină autorizație în acest sens de la A.N.P.C.- Direcția Metale Prețioase și Pietre Prețioase, pentru care firma noastră va poate oferi consultanță”*.

Referitor la achizițiile de bijuterii aur uzate și fragmente, înscrise în facturile având drept emitent pe S.C. R Grup S.R.L., se constată următoarele:

- facturarea bijuteriilor din aur uzate și a fragmentelor s-a efectuat cantitativ (în grame), și nu individual pe bucăți per tip de obiect;

- societatea verificată nu a completat Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase conform prevederilor Ordinului nr. 1809/2004, bunurile fiind înscrise cantitativ ca și pe facturi, respectiv la general: „bijuterii aur uzate” și nu pe categorii de obiecte;

- din documentele de achiziție (facturi, contracte) nu rezultă faptul că acestea au fost supuse marcării în vederea comercializării.

Din analiza informațiilor existente pe portalul [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)- Dosar fiscal și [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)- Detalii contribuabil, referitoare la S.C. R Grup S.R.L., a rezultat că:

- societatea are declarat sediul social în loc. Grajduri nr. 418, jud. X;

- societatea nu are puncte de lucru declarate;

- societatea este administrată de d-na X Lăcrămioara CNP X, domiciliată în loc. Grajduri nr. 361, jud. X, care este și asociat unic;

- potrivit informațiilor O.N.R.C. activitatea principală a societății este *„Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”*- cod CAEN 4673;

- societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA pentru perioada 22.08.2012-01.10.2015;
- ultimul decont de TVA (cod D300), a fost depus de societate la organul fiscal teritorial pentru luna septembrie 2015;
- ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod D394) a fost depusă de societate la organul fiscal teritorial pentru luna februarie 2015;
- ultima situație financiară anuală depusă de societate este aferentă anului 2013;
- societatea nu a fost înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, faptul că nu a avut personal angajat rezultând și din aplicația Revisal;
- societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 31.10.2016, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- prin Procesul verbal nr. 2058/17.02.2015, întocmit de către A.J.F.P. X a fost constatată starea de insolvabilitate a societății;
- S.C. R Grup S.R.L. a făcut obiectul unui control efectuat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală 1 Suceava, având ca obiectiv realitatea operațiunilor economice desfășurate, precum și urmărirea legalității acestora pentru perioada 01.09.2012-30.04.2014, prejudiciu stabilit fiind în cuantum de X25 lei;
- S.C. R Grup S.R.L. a făcut obiectul mai multor controale încrucișate efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, vizând și relațiile comerciale derulate cu S.C. Q S.R.L., societate afiliată cu S.C. X S.R.L.;
- S.C. R Grup S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale vizând perioada 01.08.2012-31.12.2014 privind taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din dividende și accize pentru bijuterii din aur, în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT 154/23.06.2015, transmis de către A.J.F.P. Botoșani organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X. Organele de inspecție din cadrul A.J.F.P. Botoșani au transmis instituțiilor de urmărire penală un prejudiciu în cuantum de X26 lei.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT 154/23.06.2015, „În data de 16.12.2014 d-na X Lăcrămioara se prezintă la sediul AJFP Botoșani, biroul de inspecție fiscală Contribuabili Mijlocii, pentru a da relații în legătură cu starea societății. Doamna X Lăcrămioara declară verbal că:

- evidența financiar- contabilă este ridicată de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală 1 Suceava, nu mai deține documente contabile cu privire la activitatea societății;
  - nu a mai avut activitate în perioada de după data de 01.07.2013;
  - nu au fost aduse modificări ale actului constitutiv al societății.
- Totodată aceasta declară verbal că nu știe să scrie și să citească.

S.C. R Grup S.R.L. a înregistrat achiziții de bijuterii aur uzate de la:

- S.C. D Gold S.R.L., în sumă de X27 lei, în perioada octombrie-decembrie 2012;
- S.C. D Gold S.R.L., în suma de X28 lei, în perioada ianuarie-martie 2013;
- persoane fizice, în baza unor borderouri de achiziție în valoare totală de X29 lei, din care suma de X30 lei în trim. I 2013, suma de X31 lei în trim. III 2013, suma de X32 lei în trim. IV 2013 și suma de X33 lei în trim I 2014;
- Referitor la borderourile de achiziție de la persoane fizice înregistrate la S.C. R Grup S R L în perioada 14.03.2013-13.02.2014, se precizează că:
  - suma de X34 lei reprezintă contravaloare „fragmente aur”;
  - suma de X35 lei reprezintă contravaloare „bijuterii aur 14k-uzate” sau „bijuterii aur”;
  - suma de X36 lei reprezintă contravaloare „bare aliaj aur”;
  - toate persoanele fizice care sunt înscrise pe borderourile de achiziție poartă numele X: Cristinel, Dragos, Marcel, Victor, Matilda, Grafian, Costică, Maria, Florin, Colea, Viorel, Costel, Cătălin, Gradina, Frantz, Nicușor, Istrati, Fraga, Cezar, Frânt, Mihai, Cuculeana, Agripina, G, Liza, Constantin, Iorgu, având domiciliul în loc. Grajduri, loc. X sau loc. Ciurea.

Referitor la achizițiile înregistrate de S.C. R Grup S.R.L. de la S.C. D Gold S.R.L., potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS 7/31.08.2013 a rezultat că:

- În perioada ianuarie 2013- martie 2013, S.C. D Gold S.R.L. a avut la rândul său, ca furnizori de bijuterii și fragmente aur, următoarele societăți:

- S.C. S S.R.L., CUI X, cu domiciliul fiscal în loc. Grajduri nr. 418, jud. X, de la care achiziționează bijuterii și fragmente aur 14k, fără marcă, în valoare totală de X37 lei, din care TVA în sumă de X38 lei;
- S.C. Z Prințesa S.R.L., CUI X, cu domiciliul fiscal în loc. Grajduri nr. 448, jud. X, de la care achiziționează bijuterii și fragmente aur 14k, fără marcă, în valoare totală de X39 lei, din care TVA în sumă de X40 lei.

Conform celor înscrise în Pocosul verbal nr. 30535/19.07.2013, întocmit de Garda Financiară, Secția Financiară X:

„a) Documentele înregistrate în contabilitate (facturile emise de S.C. Z Prințesa S.R.L. către S.C. D Gold S.R.L. X în perioada 16.01.2013-15.03.2013) în data de 01.04.2013 constând în facturi de vânzare aur către S.C. D Gold S.R.L. X CUI X NU CONSTITUIE DOCUMENTE JUSTIFICATIVE întrucât:

- nu furnizează toate informațiile prevăzute de OMFP 2226/2006 coroborate cu art. 155 alin. 5 din Legea 571/2003, respectiv nu conțin denumirea corectă a beneficiarului, având înscris incorect „SC DISCRETO GOLD SRL”;

- nu furnizează toate informațiile prevăzute de OMFP 2226/2006 coroborate cu art. 155 alin. 5 din Legea 571/2003 și pct. 72, alin. 5 din H.G. 44/2004, respectiv nu conțin informații obligatorii referitoare adresa beneficiarului - strada și numărul (...)

Mai mult, nici borderourile prin care S.C. Z Prințesa S.R.L. (furnizorul lui S.C. D Gold S.R.L.) s-ar fi aprovizionat de la persoanele fizice cu cantitatea de 30.411,16 grame bijuterii din aur NU CONSTITUIE DOCUMENTE JUSTIFICATIVE întrucât:

- nu furnizează toate informațiile prevăzute de OMFP 3512/2008, respectiv nu conțin semnăturile achizitorului și gestionarului;

- nu se face dovada plății sumelor reprezentând contravaloarea bijuteriilor achiziționate, întrucât societatea nu avea disponibilități în numerar (chitanțele prezentate Gărzii Financiare X ca fiind documente care atestă încasări în numerar de la S.C. D Gold S.R.L. nu se regăsesc în evidența contabilă a societății din X);

- nu se face dovada intrării în gestiunea S.C. Z Prințesa S.R.L. a bijuteriilor și fragmentelor din aur, așa cum obligă punctul A4 din Anexa la OMFP 3512/2008.

b) bijuteriile din aur care au circulat conform documentelor întocmite pe traseul „persoane fizice- S.C. Z Prințesa S.R.L. Grajduri- S.C. D Gold S.R.L. X - S.C. A Trans Metal S.R.L. X - S.C. Q S.R.L. X (ultima veriga cunoscută)” au avut un adaos comercial foarte mic (între 0,5% - 1%).

(...) Prin Adresa nr. 649/27.06.2013 înregistrată la Garda Financiară- Secția X sub nr. 130225/03.07.2013, A.N.P.C. precizează faptul că S.C. D Gold S.R.L. X, a solicitat și a obținut Autorizația nr. X/22.08.2012, autorizație ce nu a fost ridicată până la data prezentei.

(...) S.C. D Gold S.R.L. nu a întocmit registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase și nici unul din documentele prevăzute de legislația referitoare la tranzacțiile cu metalele prețioase din care să rezulte în mod cert obiectele din aur tranzacționate, marca de titlu și conținutul de metal prețios fin, corespunzător mărcii de titlu aplicate, în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 190/2000, H.G. nr. 1344/2003 Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 190/2000 și O.M.F.P. nr. 1809/2004 pentru aprobarea Registrului special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase, aliaje ale acestora și pietre prețioase.”

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au concluzionat următoarele:

„Analizând conținutul facturilor de vânzare emise de furnizorul S.C. Z Prințesa S.R.L. Grajduri, a celor de vânzare emise de S.C. D Gold S.R.L. către S.C. R Grup S.R.L. Grajduri și S.C. A Trans Metal S.R.L. X, considerăm că societatea în cauză, împreună cu cele din amonte și cele din aval au contribuit la crearea unui circuit comercial fictiv, acești contribuabili neavând activitate economică reală așa cum s-a încercat a se simula prin înscrisurile din declarațiile



depuse și înscrisurile din jurnalele de cumpărări și de vânzări.

Considerăm, astfel că S.C. D Gold S.R.L. X face parte dintr-un lanț de societăți care, probabil, au emis documente aparent legale, către beneficiari, în scopul simulării unor operațiuni economice, scopul real fiind asigurarea unor beneficii fiscale următoarelor firme din lanțul pe care ar fi circulat mărfurile sau serviciile până la utilizatorii finali.

Împrejurările enumerate pot constitui indicii temeinice că persoanele juridice mai sus menționate „probabil au fost utilizate ca furnizori” de documente justificative pentru societățile comerciale interesate să-și diminueze obligațiile fiscale, în mod fraudulos și au avut rolul de a simula livrări de bunuri sau servicii către beneficiari, în scopul obținerii de avantaje fiscale (deducere de cheltuieli și TVA).

Luând în considerare elementele de natură obiectivă constatate, apreciem că achizițiile declarate și înregistrate de S.C. D Gold S.R.L. constituie operațiuni fictive, în sensul că documentele în care sunt menționate tranzacțiile cu bijuterii din aur, pornind de la borderourile de achiziție, în baza cărora s-ar fi achiziționat de la persoane fizice 30.411,16 gr bijuterii din aur, și până la facturile întocmite de S.C. Z Prințesa S.R.L. nu sunt documente justificative, și că aceste documente au fost întocmite în vederea creării aparentei existenței unei operațiuni comerciale.”

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT 154/23.06.2015, se menționează că, potrivit Procesului Verbal nr. 1078892/SV/30.07.2014 întocmit de către inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală 1 Suceava s-a stabilit că tranzacțiile înregistrate de către S.C. R Grup S.R.L. pe relația cu acest furnizor (S.C. D Gold S.R.L.) „nu au la bază operațiuni reale, acestea fiind întocmite doar pentru a deduce în mod nelegal cheltuieli cu mărfurile și a justifica proveniența mărfurilor livrate diverșilor clienți.”

Referitor la achizițiile înregistrate de S.C. D Gold S.R.L. de la S.C. S S.R.L., în Procesul Verbal nr. 10721/05.06.2013 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. X - A.I.F. se menționează că nu s-a putut verifica realitatea operațiunilor dintre S.C. S S.R.L. și S.C. D Gold S.R.L. întrucât administratorul X Aurel G a refuzat să prezinte documentele societății, deși a luat la cunoștință despre faptul că societatea sa face obiectul unei verificări, societatea având un comportament fiscal suspect. S.C. S S.R.L. Grajduri CUIX are întocmită Sesizarea penală nr. AIF 9302/20.05.2013 conform prevederilor art. 4 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere cele menționate mai sus cu privire la achizițiile efectuate de S.C. R Grup S.R.L. s-a concluzionat că aceasta face parte dintr-un lanț tranzacțional pe filierele:

- persoane fizice → S.C. Z Prințesa S.R.L. Grajduri → S.C. D Gold S.R.L. X → S.C. R Grup S.R.L. Grajduri → S.C. X S.R.L. Alba;
- persoane fizice → S.C. R Grup S.R.L. Grajduri → S.C. X S.R.L. Alba;
- S.C. S S.R.L. Grajduri → S.C. D Gold S.R.L. X → S.C. R Grup S.R.L. Grajduri → S.C. X S.R.L. Alba.

Din analiza vizând totalitatea informațiilor contabile și fiscale pe circuitele comerciale susținute de aceste documente, cât și din verificările efectuate de A.J.F.P. Botoșani și A.J.F.P X, Garda Financiară- Secția X și Direcția Generală Antifraudă Fiscală 1 Suceava, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că s-a creat un circuit comercial fictiv în scopul obținerii de avantaje fiscale (deducerea de cheltuieli și TVA), societățile implicate în amonte în raport cu beneficiarul final (S.C. X S.R.L.) neavând o activitate economică reală așa cum s-a încercat a se simula prin documentele emise aparent legal (facturi de livrări).

Pentru disimularea realității operațiunilor de vânzare/cumpărare menționate mai sus, se procedează inclusiv la rularea unor sume de bani prin conturile bancare ale persoanelor implicate ca și cum ar reprezenta contravaloarea bunurilor/serviciilor în cauză.

Organele de control au concluzionat că SC X SRL a majorat nejustificat cheltuielile deductibile cu suma de **X23 lei**, reprezentând valoarea achizițiilor de la S.C. R Grup S.R.L., cu consecința diminuării bazei impozabile aferente anului 2013.

### 3. În perioada aprilie 2013- noiembrie 2013, societatea verificată a înregistrat în evidența

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

financiar-contabilă contravaloarea unor achiziții de bijuterii aur 14k/18k uzate înscrise în facturi având drept emitent pe **S.C. G International S.R.L., CUI X**, în cuantum total de X41 lei, pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de X42 lei.

De asemenea, în luna ianuarie 2014 societatea verificată a înregistrat în evidența financiar-contabilă contravaloarea unei achiziții de „bară aliaj aur și alte metale 600 ‰” înscrisă în factura nr. 373/29.01.2014, având drept emitent pe S.C. G International S.R.L., în cuantum total de X43 lei, pentru care societatea a aplicat taxa inversă.

Bunurile au fost înregistrate în debitul contului 371 „Mărfuri”, iar descărcarea din gestiune a acestora s-a efectuat prin debitul contului 607.1 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Organele de control precizează că potrivit documentelor financiar-contabile prezentate, contravaloarea facturilor mai sus menționate (12 facturi), a fost achitată după cum urmează:

- prin virament bancar, suma de X44 lei;
- prin depunere de numerar în contul bancar al furnizorului, suma de X45 lei.

Din analiza facturilor de achiziție având drept emitent pe S.C. G International S.R.L. și ca beneficiar pe S.C. X S.R.L. se rețin următoarele:

– în facturile nr. 31, nr. 301, nr. 302, nr. 303, nr. 304 și nr. 305 la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat M Claudiu, având C.I. seria MZ nr. 043925/ nr. 043525;

– pe o parte din facturi (nr. 301- nr. 305) M Claudiu având CNPX este înscris ca și persoană care a întocmit factura. Această persoană nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la S.C. G International S.R.L. și nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile din salarii în perioada 2013-2014;

– în facturile nr. 316, nr. 317, nr. 323, nr. 354 și nr. 373 la rubrica „Date privind expediția”, este menționat atât ca și delegat cât și ca persoană care a întocmit factura N Ionuț, având C.I. seria MX nr. 446344, CNPX;

– în factura nr. 311 la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat N Ionuț, dar sunt înscrise datele de identificare ale lui M Claudiu, respectiv C.I. seria MZ nr. 043974, CNPX;

– factura nr. 311 a fost completată de aceeași persoană, care a completat și facturile emise de S.C. R Grup S.R.L. către S.C. X S.R.L., respectiv facturile nr. 128, nr. 129 emise de S.C. D Gold S.R.L. către S.C. X S.R.L.;

– pe toate facturile, la rubrica privind cumpărătorul este aplicată o ștampilă cu datele SC X SRL;

– bijuteriile de aur achiziționate sunt înscrise cantitativ (grame) și nu detaliat, pe tipuri de bijuterii (spre exemplificare: inele, cercei, brățări, etc.), nefiind menționată marca de titlu;

– referitor la mijloacele de transport înscrise în aceste facturi, respectiv X99EUS, X02EXO și X07EXO, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, a rezultat că:

- vehiculul cu numărul de înmatriculare X99EUS (marca BMW 765) are ca proprietar pe X Dragos din loc. Grajduri, jud. Iasi, având CNPX;
- vehiculul cu număr de înmatriculare X02EXO (marca Mercedes Benz ML 350) are ca proprietar S.C. Exonia Holding S.R.L. din loc. Iasi;
- vehiculul cu număr de înmatriculare X07EXO (marca Mercedes Benz S 500) are ca proprietar pe X Mihai din loc. Grajduri, jud. Iasi, având CNPX. Acesta este asociat unic și administrator la S.C. P Metal S.R.L. Grajduri- furnizor al S.C. D Gold S.R.L., după cum s-a menționat anterior.

Referitor la modul de decontare, organele de control rețin că suma de X46 lei a fost depusă în numerar de către MC, în contul bancar al S.C. G International S.R.L., deschis la sucursala Raiffeisen Bank din X, astfel: suma de X46 lei în data de 05.07.2013, iar suma de X47 lei în data de 24.09.2013. Aceste viramente au fost înregistrate în contabilitatea S.C. X S.R.L. cu întârziere, astfel: în data de 04.10.2013 (suma de X48 lei), în data de 10.01.2014 (suma de X46 lei), în 02.06.2014 (suma de X49 lei), în 03.06.2014 (suma de X50 lei) și în 04.06.2014 (suma de X51 lei). Inspectorii fiscali sesizează că depunerea de către dl MC de numerar în contul bancar al S.C. G International S.R.L. la sucursale Raiffeisen Bank din X, ridică suspiciuni în ceea ce

privește circuitul banilor, având în vedere faptul că acesta nu apare înscris pe nicio factură ca și delegat.

Organele de control constată deficiențe raportat la prevederile legale privind regimul metalelor prețioase și pietrelor prețioase în România, referitor la achizițiile de bijuterii aur uzate și fragmente aur, înscrise în facturile având drept emitent pe S.C. G International S.R.L., în sensul că:

- facturarea bijuteriilor din aur uzate și a fragmentelor s-a efectuat cantitativ (în grame), și nu individual pe bucăți per tip de obiect;
- societatea verificata nu a completat Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase, conform prevederilor Ordinului nr. 1809/2004, bunurile fiind înscrise cantitativ ca și pe facturi, respectiv la general: „bijuterii aur uzate” și nu pe categorii de obiecte;
- din documentele de achiziție (facturi, contracte) nu rezultă faptul că acestea au fost supuse marcării în vederea comercializării.

Din analiza informațiilor existente pe portalul [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)-Dosar fiscal și [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)-Detalii contribuabil, referitoare la SC G International SRL, a rezultat că:

- societatea are declarat sediul social în loc. Grajduri nr. 124, jud. X;
- societatea nu are puncte de lucru declarate;
- societatea este administrată de dl. N Ionuț, având C.I. seria MX nr. 446344, CNPX, domiciliat în localitatea Grajduri, jud. X, care este și asociat unic;
- potrivit informațiilor O.N.R.C. activitatea principală a societății este „Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice”- cod CAEN 4672;
- societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA pentru perioada 03.01.2013-01.12.2014;
- ultimul decont de TVA (cod D300), respectiv ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod D394) au fost depuse de societate la organul fiscal teritorial pentru luna aprilie 2014;
- ultima situație financiară anuală depusă de societate este aferentă anului 2013;
- societatea nu a fost înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, faptul că nu a avut personal angajat rezultând și din aplicația Revisal;
- societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 25.03.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- prin Procesul verbal nr. 74459/28.12.2016, întocmit de către A.J.F.P. X, a fost constatată starea de insolvabilitate a societății;
- S.C. G International S.R.L. a făcut obiectul unor controale încrucișate, vizând și relațiile comerciale derulate cu S.C. Q S.R.L., societate afiliată cu S.C. X S.R.L.;
- S.C. G International S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale vizând perioada 01.01.2013-31.12.2014, având ca obiect taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS 458/13.10.2016, transmis de către A.J.F.P. X organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X. Totodată, prin Sesizarea Penală nr.11420/13.10.2016, formulată împotriva administratorul N Ionuț, CNP X, a fost transmis organelor de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, un prejudiciu în cuantum de X52 lei.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS 458/13.10.2016, vizând perioada 01.01.2013-31.12.2014, în urma verificărilor efectuate:

*„Organele de inspecție fiscală au constatat că această entitate, prin reprezentanții legali sau cei care o controlează au declarat conform D394, achiziții fictive de la entități de tip „fantomă”:*

- SC Z Prințesa SRL, din Grajduri, jud. Iasi, administrator X Ortansa;
- SC R Baronn SRL, din Grajduri, jud. Iasi;
- SC G Retro Gold SRL, din Scânteia, jud. X;
- SC GL B Construct SRL, din Grajduri, jud. Iasi, administrator X Fraga;
- SC C Bianca SRL din X;

- SC D Confecții Metal SRL din X;
- SC R Grup SRL din Grajduri, jud. Iasi, administrator X Lăcrămioara;
- SC H SRL din București, firmă fantomă care a avut inițial sediul în X. [...]"

În urma investigațiilor fiscale efectuate atât la S.C. G International S.R.L., cât și la entitățile din amonte și avalul lanțului tranzacțional, organele de control au reținut următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au reușit să intre în posesia documentelor contabile, existând suspiciunea rezonabilă că, în fapt, reprezentanții acestei entități nu sunt decât niște interpuși, care nu știu să scrie sau să citească, firma fiind controlată de alte persoane, care refuză să prezinte organelor de inspecție fiscală documentele contabile și financiare, în vederea împiedicării stabilirii realității și legalității tranzacțiilor;

- constatările organelor de control ale D.R.A.F. 1 Suceava confirmă caracterul fraudulos al actelor comerciale înregistrate și declarate de către S.C. G International S.R.L.: facturi fictive și firme fantomă, plăți prin casierie peste limitele legale, stocuri de mărfuri nereale, administratorii societăților din amonte nu au cunoștințe de scriere sau citire;

- au fost primite informații cu privire la tranzacții comerciale fictive efectuate cu „fragmente de aur” și raportate de către S.C. G International S.R.L. către S.C. X S.R.L.;

- nu se poate stabili proveniența inițială a mărfurilor și nici realitatea prestărilor de servicii, întrucât nu există un furnizor inițial real, care să înregistreze și să declare astfel de livrări legale, firmele ce apar ca și furnizori în amonte S.C. G International S.R.L. având un comportament fiscal inadecvat, au sesizări penale pentru evaziune fiscală, nu pot susține asemenea tranzacții din punct de vedere economic;

- în circuitele comerciale ce apar în diagrama Clynx prin declararea acestora în declarația D394, de către reprezentanții S.C. G International S.R.L., nu există în amonte o entitate economică din România sau din altă țară, care în mod real și legal să înregistreze, să declare și să achite taxele și impozitele reale aferente acestor tranzacții, în special taxa pe valoarea adăugată;

- S.C. G International S.R.L. are profil de firma „fantomă” și „paravan” neidentificabilă, înființată și utilizată doar pentru emiterea de facturi fiscale „fictive”, cu consecința diminuării creanțelor fiscale la beneficiarii din avalul lanțurilor comerciale, facturi care sunt întocmite de persoane necunoscute în numele entității;

- în perioada ianuarie 2013- decembrie 2014, conform informațiilor din aplicația Fiscnet „Schimb de informații A.N.A.F.- A.R.B.” în ce privește conturile și tranzacțiile bancare între societăți, se constată că S.C. G International S.R.L. a efectuat decontări bancare semnificative, încasând contravaloarea unor livrări în suma de X53 lei, în contul RO27RZBR0000060015207276. Ulterior, aceste sume au fost retrase de către împuterniciți din conturile bancare, în special: N Ionuț, H Roxana Iuliana, M Claudiu, M Cătălina, X Claudia. Retragerile au la bază documente despre care există suspiciunea rezonabilă că sunt false (borderouri achiziție fier, cherestea), în condițiile în care vorbim de suma de aproximativ 3.000.000 euro;

- *„există suspiciunea că societatea face parte dintr-un grup de criminalitate organizată, distribuit pe mai multe paliere, implicat în activități evazioniste prin tranzacționarea de mărfuri/prestări de servicii în cadrul unor circuite comerciale complexe, cu mai multe entități de tip „fantomă/paravan”, vizând în final sustragerea de la plata obligațiilor fiscale, deduceri ilegale sau rambursări ilegale de TVA la beneficiarii finali și eventual crearea de avantaje fiscale și financiare ilegale la beneficiarii următori din avalul lanțului tranzacțional, în palierul imediat următor fiind:*

- SC Q SRL, CUIX,
- SC X SRL, CUIX,
- SC K SRL, CUI X, [...]
- MC persoană fizică.”

Având în vedere analiza Diagramelor c-Lynx rezultate din prelucrarea D394 aferente anului 2013, ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional achiziții- livrări efectuate pe teritoriul țării, cât și cele menționate în R.I.F. nr. F-IS 458/13.10.2016 cu privire la achizițiile efectuate de S.C. G International S.R.L., organele de control au concluzionat că această



societate face parte dintr-un lanț tranzacțional pe filiera: persoane fizice → S.C. Z Prințesa S.R.L. Grajduri → S.C. G International S.R.L. Grajduri → S.C. X S.R.L. Alba.

Având în vedere totalitatea informațiilor contabile și fiscale de pe circuitele comerciale susținute de aceste documente, cât și din verificările efectuate de A.J.F.P. X și de Direcția Generală Antifraudă Fiscală 1 Suceava, s-a constatat faptul că s-a creat un circuit comercial fictiv în scopul obținerii de avantaje fiscale (deducerea de cheltuieli și TVA), societățile implicate în amonte în raport cu beneficiarul final (S.C. X S.R.L.) neavând o activitate economică reală așa cum s-a încercat a se simula prin documentele emise aparent legal (facturi de livrări).

Urmare a inspecției, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de **X54 lei**, reprezentând valoarea achizițiilor de la S.C. G International S.R.L., cu consecința diminuării bazei impozabile aferente anului 2013 cu suma de X41 lei și a celei aferente anului 2014 cu suma de X43 lei.

**4.** În perioada mai 2014- ianuarie 2015, societatea verificată a înregistrat în evidența financiar-contabilă contravaloarea unor achiziții de „bijuterii aur uzate 14k/18k”, înscrise în facturi având drept emitent pe **S.C. C Construct S.R.L., CUI X**, în quantum total de X55 lei, pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de X56 lei.

Bunurile au fost înregistrate în debitul contului 371 „Mărfuri”, iar descărcarea din gestiune a acestora s-a efectuat prin debitul contului 607.1 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Organele de control precizează că potrivit documentelor financiar-contabile prezentate de petentă, contravaloarea facturilor mai sus menționate (16 facturi), a fost achitată după cum urmează:

- prin virament bancar, suma de X57 lei;
- prin depunere numerar în contul bancar al furnizorului, suma de X58 lei;
- în numerar, cu chitanță, suma de X59 lei.

Referitor la facturile de achiziții având drept emitent pe S.C. C Construct S.R.L., înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. organele de control au sesizat următoarele:

- în facturile de la nr. 10 la nr. 15 și nr. 20, la rubrica „Date privind expediția”, este menționat atât ca și delegat cât și ca persoană care a întocmit factura, I Florin având C.I. seria MZ nr. 264170, CNPX, persoană care nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la S.C. C Construct S.R.L. și care în perioada 2014- 2015 figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile declarate de Penitenciarul X (suma de 630 lei în 2014) și de Penitenciarul Botoșani (suma de 331 lei în 2015);
- în facturile nr. 26, nr. 29, nr. 31, nr. 32 și nr. 35, la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat X Dragos, având C.I. seria MZ nr. 225764, persoană care nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la S.C. C Construct S.R.L. și care nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile;
- în factura nr. 57, la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat X Maria, dar sunt înscrise datele de identificare ale lui X Dragos, respectiv C.I. seria MZ nr. 225764, CNPX;
- pe toate facturile, la rubrica privind cumpărătorul este aplicată o ștampilă cu datele SC X SRL;
- referitor la mijlocul de transport înscris în aceste facturi, respectiv X99EUS, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, rezultă că vehiculul cu număr de înmatriculare X99EUS (marca BMW 765) are ca proprietar pe X Dragoș din loc. Grajduri, jud. Iasi, având CNP X. Acest număr de înmatriculare este înscris și în unele facturi emise de S.C. G International S.R.L. către societatea verificată;
- bijuteriile din aur achiziționate sunt înscrise în facturi cantitativ (grame) și nu detaliat pe tipuri de bijuterii (spre exemplificare: inele, cercei, brățări, etc.), nefiind menționată marca de titlu;
- referitor la modul de decontare, se menționează că suma de X58 lei a fost depusă în numerar la sucursala Raiffeisen Bank din Alba Iulia, de către GG, în contul bancar al S.C. C Construct S.R.L.;

- menționăm faptul că facturile sunt însoțite fiecare de un contract cadru de cumpărare metale prețioase întocmit de S.C. X S.R.L. în care se precizează următoarele:
  - adresa de livrare este Alba Iulia, str. Republicii nr. 53 (sediul S.C. X S.R.L.);
  - persoana de contact este dl. MC;
  - nu este menționată nicio persoană care reprezintă vânzătorul;
  - contractele sunt identice cu cele întocmite pentru achizițiile de la S.C. R Grup S.R.L., fiind folosite și pentru achizițiile de bijuterii de aur efectuate de S.C. Q S.R.L. (societate afiliată) de la S.C. C Construct S.R.L., întrucât în cadrul tuturor contactelor care însoțesc facturile înregistrate în evidența S.C. X S.R.L. este înscrisă clauza: „prevederile prezentului contract stabilesc cadrul general în care se va desfășura relația dintre S.C. Q S.R.L. și furnizorii săi.”

Organele de control sesizează că nu au fost respectate prevederile legale privind regimul metalelor prețioase și pietrelor prețioase în România anterior menționate, în ceea ce privește achiziția de bijuterii aur uzate și fragmente aur, înscrise în facturile având drept emitent S.C. C Construct S.R.L., constatând că:

- facturarea bijuteriilor din aur uzate și a fragmentelor s-a efectuat cantitativ (în grame), și nu individual, pe bucăți, per tip de obiect;
- societatea verificată nu a completat Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase conform prevederilor Ordinului nr. 1809/2004, bunurile fiind înscrise cantitativ ca și pe facturi, respectiv la general: „bijuterii aur uzate” și nu pe categorii de obiecte;
- din documentele de achiziție (facturi, contracte) nu rezultă faptul că acestea au fost supuse marcării în vederea comercializării.

Din analiza informațiilor existente pe portalul [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)-Dosar fiscal și [www.fiscnet.ro](http://www.fiscnet.ro)- Detalii contribuabil, referitoare la **S.C. C Construct S.R.L.**, a rezultat că:

- societatea are declarat sediul social în loc. X Șoseaua Nicolina nr. 5B camera 2, jud. X;
- societatea nu are puncte de lucru declarate;
- societatea este administrată de d-na X Maria având C.I. seria MZ nr. 208646, CNPX, cu domiciliul în localitatea Grajduri, jud. X, aceasta deținând și calitatea de asociat unic;
- potrivit informațiilor O.N.R.C., activitatea principală a societății este „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”- cod CAEN 4673;
- societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA pentru perioada 07.01.2014- 29.06.2015;
- ultimul decont de TVA (cod D300) a fost depus de societate la organul fiscal teritorial pentru luna martie 2015;
- ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod D394) a fost depusă de societate la organul fiscal teritorial pentru luna iunie 2015;
- ultima situație financiară anuală depusă de societate este aferenta anului 2013;
- societatea nu a fost înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, faptul că nu a avut personal angajat rezultând și din aplicația Revisal;
- societatea a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 02.12.2015;
- prin Procesul verbal nr. 37575/30.05.2016, întocmit de către A.J.F.P. X, a fost constatată starea de insolvabilitate a societății;
- S.C. C Construct S.R.L. a făcut obiectul unor controale încrucișate efectuate de către A.J.F.P. X.
- de asemenea, S.C. C Construct S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale vizând perioada 01.01.2014- 29.06.2015 privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS 171/01.04.2016, transmis de către A.J.F.P. X organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X. Totodată, prin Sesizarea Penală nr. 3475/24.03.2016 formulată împotriva administratorului X Maria CNPX, a fost transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul X un prejudiciu în cuantum de X57 lei.

Organele de control mai precizează că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS 171/01.04.2016, vizând perioada 01.01.2014-29.06.2015, s-au consemnat următoarele:

*„Organele de inspecție fiscală s-au deplasat la domiciliul fiscal al S.C. C Construct S.R.L. din*

loc. X Șoseaua Nicolina nr. 5B Camera 2, jud. X, nefiind găsită nicio persoană care să furnizeze informații. (...)

Au fost transmise Invitații atât la sediul social cât și la domiciliul administratorului, pentru data de 08.03.2015, dată la care nu s-a prezentat, societatea nepunând la dispoziție documentele justificative în vederea efectuării inspecției”.

Din analiza Diagramelor c-Lynx rezultate din prelucrarea D394, ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional achiziții- livrări efectuate pe teritoriul țării, s-a constatat că:

**În anul 2014** S.C. C Construct S.R.L. a declarat achiziții de la:

- S.C. H S.R.L. București CFX, firmă fantomă care a avut inițial sediul în X, și care a fost „vândută” către persoane din București, furnizor și pentru S.C. G International S.R.L. Grajduri;
- S.C. O T Metal S.R.L. Grajduri, jud. X, CFX, administrator X Dragos CNPX, cu domiciliul în loc. Grajduri;
- S.C. E Cristal S.R.L., loc. Lunca Cetățuui, com. Ciurea, jud. Iasi, CFX administrator X Ionel CNPX, cu domiciliul în loc. Lunca Cetățuui.

**În anul 2015** S.C. C Construct S.R.L. a declarat achiziții de la S.C. B S.R.L., loc. X, CFX, administrată de X Crina Mariana CNPX cu domiciliul în loc. Grajduri, societate ce nu a declarat livrări către S.C. C Construct S.R.L.

În urma investigațiilor fiscale efectuate, s-au ridicat suspiciuni cu privire la realitatea și legalitatea tranzacțiilor înscrise în documentele având drept emitent pe S.C. C Construct S.R.L., întrucât:

- această societate declară achiziții de la furnizori, majoritatea dintre aceștia având sediul în jud. X și sunt administrate de persoane cu domiciliul în loc. Grajduri: X Dragos CNP X, X Crina Mariana CNP X sau cu domiciliul în loc. Lunca Cetățuui: X Ionel CNPX. Organele de control precizează faptul că mai multe persoane fizice cu numele de X, cu domiciliul în loc. Lunca Cetățuui figurează în anul 2013 ca furnizori de bijuterii din aur pentru S.C. Z Prințesa S.R.L., potrivit cercetărilor efectuate de Garda Financiară Secția Județeană X;

- pentru administratorii acestor societăți au fost întocmite sesizări penale pentru evaziune fiscală, cu prejudiciul transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de:

- X58 lei la S.C. OT Metal S.R.L.;
- X59 lei la S.C. E Cristal SRL;
- X60 lei la S.C. B S.R.L.;

- societățile menționate mai sus ca furnizori ai S.C. C Construct S.R.L., au fost declarate inactice urmare a inspecțiilor fiscale sau neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- persoana care deține certificat digital calificat la S.C. OT Metal S.R.L., respectiv d-na U Elena CNPX, apare ca persoană care poate utiliza certificatul digital și la alte societăți, printre care: S.C. D Gold S.R.L., S.C. G International S.R.L.;

- mijlocul de transport înscris în facturile emise de S.C. C Construct S.R.L., respectiv autovehiculului cu numărul de înmatriculare X99EUS, apare înscris și în unele facturi emise de S.C. G International SRL și este în proprietatea lui X Dragos din loc. Grajduri, jud. Iasi, având CNPX;

- facturile sunt întocmite în numele societății de persoane care nu au nicio calitate în S.C. C Construct S.R.L., cum sunt: I Florin și S Dragos. Mai mult, I Florin figurează cu venituri declarate de Penitenciarul X în anul 2014, cel mai probabil ca și deținut.

Organele de control concluzionează S.C. C Construct S.R.L., prin administrator sau alte persoane interpușe, este implicată în activități evazioniste, prin tranzacționarea de bunuri în cadrul unor circuite comerciale complexe cu entități de tip „fantomă sau paravan”, în amonte și în aval, pe mai multe paliere, vizând în final, crearea de avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit).

Astfel, s-a constatat că societatea verificată a majorat nejustificat cheltuielile deductibile cu suma de X55 lei, reprezentând valoarea achizițiilor de la S.C. C Construct S.R.L., cu consecința diminuării bazei impozabile aferente anului 2014 cu suma de X61 lei și a celei aferente anului 2015 cu suma de X62 lei.

În baza informațiilor obținute, s-a constatat că SC X SRL nu a achiziționat în mod cert bunuri de la aceste 4 societăți, chiar dacă a prezentat facturi întocmite în acest sens, ca urmare în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) și art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea nu are dreptul de deducere a cheltuielilor aferente acestor achiziții, în sumă de X63 lei (X4 lei+ X23 lei +X54 lei + X55 lei).

**Din analiza documentelor la dosar, în susținerea faptului că operațiunile nu s-au produs așa cum este înscris în evidențele financiar-contabile ale petentei, organul de soluționare reține următoarele:**

a) În speță, în documentele de achiziție sunt înscrise fragmente/aliaje/bijuterii uzate din aur, mărfuri cu un volum mic și o valoare foarte mare, pentru care nu se poate proba proveniența acestora, respectiv din analiza modului în care s-au desfășurat tranzacțiile comerciale între societățile din lanțurile de tranzacționare, se constată că nu se demonstrează realitatea tranzacțiilor, respectiv că SC X SRL ar fi achiziționat în mod cert bunuri de la acești furnizori, chiar dacă există facturi întocmite în acest sens.

Astfel, în circuitele comerciale ce apar în diagrama Clynx prin declararea acestora în declarația D394, de către reprezentanții S.C. G International S.R.L., S.C. C Construct S.R.L., S.C. D Gold S.R.L. și S.C. R Grup S.R.L. nu există în amonte o entitate economică din România sau din altă țară, care în mod real și legal să înregistreze, să declare și să achite taxe și impozite reale aferente acestor tranzacții, în special taxa pe valoarea adăugată.

Drept urmare, se reține că în mod corect organele de control au concluzionat că documentele emise de cei patru furnizori nu au caracter de document justificativ, în condițiile în care una dintre părți este indicată fictiv ca participantă la respectivele tranzacții, și nu a putut fi verificată proveniența bunurilor tranzacționate.

b) Bunurile nu au fost achiziționate pentru a fi comercializate ca atare, aspect susținut de faptul că facturarea bijuteriilor din aur uzate și a fragmentelor s-a efectuat cantitativ (în grame) și nu individual pe bucăți per tip de obiect, iar din documentele de achiziție (facturi, contracte) nu rezultă faptul că acestea au fost supuse marcării în vederea comercializării. Așa cum sesizează organele de control, societatea verificată nu a completat corect Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase prevăzut de Ordinul nr. 1809/2004 pentru aprobarea Registrului special de evidența a operațiunilor cu metale prețioase, aliaje ale acestora și pietre prețioase și nu a respectat prevederile O.U.G. nr. 190/2000 privind regimul metalelor prețioase și pietrelor prețioase în România, care prevăd că:

Potrivit art. 8 și art. 9 din O.U.G. nr. 190/2000 privind regimul metalelor prețioase și pietrelor prețioase în România „*Operațiunile cu metale prețioase și pietre prețioase, prevăzute la art. 2 pct. 2, se pot efectua de către persoanele fizice sau juridice numai în baza autorizației eliberate de către Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor pe perioadă nedeterminată, vizată anual de către aceasta. (...) Persoanele fizice și juridice autorizate să efectueze operațiuni cu metale prețioase și pietre prețioase au obligația să asigure evidența strictă a acestora, potrivit normelor metodologice emise în aplicarea prezentei ordonanțe de urgență*”.

Conform prevederilor art. 36 din H.G. 1344/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor O.U.G. nr. 190/2000 privind regimul metalelor prețioase și pietrelor prețioase în România „*Operațiunile cu metale prețioase, aliaje ale acestora și pietre prețioase vor fi înregistrate la data producerii lor în registre speciale, șnuruite, sigilate și înregistrate la organul fiscal în raza căruia își are adresa/sediul social declarat persoana fizică sau juridică autorizată. Fiecare punct de lucru al persoanei fizice sau sediu secundar al persoanei juridice autorizate va avea câte unul din aceste registre, care va fi utilizat exclusiv pentru acea adresă, respectiv sediu.*”

În Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 1809/2004 pentru aprobarea Registrului special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase, aliaje ale acestora și pietre prețioase, se precizează că „se înscriu denumirile obiectelor intrate/ieșite, pe categorii de obiecte stabilite și definite de operator,



*care pot fi grupuri de mărfuri cu același preț per unitate de măsură sau per bucată, ori același gen de obiecte, cum ar fi inele de damă, cercei, lăntișoare, etc.”*

Potrivit art. 12 din O.U.G. nr. 190/2000 privind regimul metalelor prețioase și pietrelor prețioase în România „în vederea prevenirii unor acte de comerț sau fapte de comerț ilicite, metalele prețioase trebuie să fie marcate înainte de comercializare sau, după caz, înainte de expunerea spre comercializare”, iar potrivit art. 1 din Normele tehnice de analiză și marcarea a metalelor prețioase și aliajelor acestora aprobate prin Ordinul nr. 102/2004 „obiectele și bijuteriile confecționate din metale prețioase și aliaje ale acestora pot fi comercializate pe teritoriul României numai dacă sunt marcate cu marca de garanție proprie a importatorului, producătorului intern, sau, după caz, a vânzătorului cu amănuntul, înregistrată la Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor, alături de marca de titlu, sau cu marca de certificare a Autorității Naționale pentru Protecția Consumatorilor”.

c) Organul de soluționare nu poate primi apărarea petentei în sensul că nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 „Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”, legiutorul instituind o responsabilizare a ambelor părți implicate într-o tranzacție.

**În fapt, se constată că circuitul evazionist nu ar fi putut funcționa fără concursul petentei și trebuie subliniat că SC X SRL este ultima verigă din lanț și beneficiara avantajelor fiscale ca urmare a majorării cheltuielilor deduse și a TVA deductibilă.**

Astfel, relevant în descrierea circuitului la care a participat petenta, se reține că în toate facturile având la furnizor datele S.C. D Gold S.R.L. X, la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat X Daniel având C.I. seria MZ nr. X, persoană care nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la S.C. D Gold S.R.L. și nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile, societatea neavând salariați și având ca administrator și asociat unic pe X Brîndușa C.N.P. X, domiciliată în localitatea Grajduri, jud. X.

Domnul X Daniel este înscris la rubrica „Date privind expediția” și în toate facturile având la furnizor datele S.C. R Grup S.R.L. loc. Grajduri, jud. X, deși nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la această societate, societatea neavând salariați și având ca administrator și asociat unic pe X Lăcrămioara CNP X, domiciliată în loc. Grajduri nr. 361, jud. X.

De asemenea, dl X Dragos este menționat ca și delegat la rubrica „Date privind expediția”, în facturile nr. 26, nr. 29, nr. 31, nr. 32 și nr. 35, având la furnizor datele S.C. C Construct S.R.L. X, deși persoana nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la această societate. Referitor la mijlocul de transport înscris în facturile având la furnizor datele S.C. C Construct S.R.L., respectiv X99EUS, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, rezultă că are ca proprietar pe X Dragoș din loc. Grajduri, jud. Iasi, având CNPX.

Se constată deci că petenta a înregistrat în evidențele sale achiziții de la societăți controlate în fapt de aceeași persoană, X Dragoș, fapt care putea să-i trezească suspiciuni cu privire la intențiile și comportamentul acestora din punct de vedere fiscal.

Se mai reține că, pe toate facturile de la furnizorii S.C. G International S.R.L. și S.C. C Construct S.R.L., precum și pe unele facturi de la S.C. D Gold S.R.L. și S.C. R Grup S.R.L., la rubrica privind cumpărătorul este aplicată o ștampilă cu datele SC X SRL, fapt care ar presupune ca un reprezentant al SC X SRL să fi fost de față la emiterea documentelor respective. Având în vedere faptul că persoana care semnează pentru confirmare de primire facturile este administratorul MC, reiese că cei patru furnizori au emis facturile de vânzare în prezența sa, însă reprezentantul SC X SRL nu apare înscris pe nicio factură ca și delegat.

Totodată, și faptul că pentru o parte din plățile efectuate către aceste societăți, modul de decontare a fost depunerea de numerar în contul bancar al furnizorilor de către dl MC sau reprezentanți ai acestuia, este în măsură să ridice suspiciuni cu privire la tranzacțiile dintre părți. În speță, pentru S.C. D Gold S.R.L. s-au efectuat depuneri după cum urmează:

- suma de X9 lei depusă de MC la sucursala Raiffeisen Bank din X (două depuneri în 30.07.2012, ora 16:33, din care suma de 35.000 lei depusă împreună cu X Daniel la ora 17:11);
- suma de X10 lei depusă de M Maria la sucursala Raiffeisen Bank din Alba Iulia;
- suma de X11 lei depusă de O Ioan la sucursala Raiffeisen Bank din Alba Iulia;
- suma de X12 lei depusă de X Daniel la sucursala Raiffeisen Bank din Alba Iulia.

Din sumele achitate către S.C. G International S.R.L., suma de X lei a fost depusă în numerar de către MC, în contul bancar acesteia, deschis la sucursala Raiffeisen Bank din X, astfel:

- suma de X46 lei în data de 05.07.2013 (foaie de vărsământ ora 15:09, 15:15, 15:28, 15:42, 16:08);

- suma de X47 lei în data de 24.09.2013 (foaie de vărsământ ora 17:26, 17:57, nelizibil).

Petenta nu explică necesitatea efectuării în aceeași zi, la intervale mici de timp, a acestor plăți cu numerar. Aceste viramente au fost înregistrate în contabilitatea S.C. X S.R.L. cu întârziere, în corespondență cu contul bancar, astfel: în data de 04.10.2013 (suma de X48 lei), în data de 10.01.2014 (suma de X46 lei), în 02.06.2014 (suma de X49 lei), în 03.06.2014 (suma de X50 lei) și în 04.06.2014 (suma de X51 lei). De asemenea, din extrasul operațiunilor bancare se observă că în aceeași zi, ulterior depunerii banilor în contul S.C. G International S.R.L. de către dl MC, au loc retrageri de numerar, apoi iar depuneri efectuate de dl MC, ceea ce întărește ideea că aceeași sumă de bani a fost în repetate rânduri depusă în contul S.C. G International S.R.L., ridicată și apoi reintrodusă în contul acestui furnizor pentru a se mări artificial valoarea sumei achitate în contul achizițiilor de la acest furnizor.

Din sumele achitate către S.C. C Construct S.R.L., suma de X lei a fost depusă în numerar în contul furnizorului iar în evidențele contabile contul corespondent este 4551-„Acționari/asociați-conturi curente”.

Așa cum sesizează și inspectorii fiscali, depunerea de către dl MC de numerar în contul bancar al furnizorilor săi, ridică suspiciuni în ceea ce privește circuitul banilor, având în vedere faptul că acesta nu apare înscris pe nicio factură ca și delegat, plățile sunt înregistrate cu întârziere în contabilitatea petentei, se efectuează plăți multiple cu numerar la intervale de câteva minute în aceeași zi, sumele fiind ridicate imediat, în numerar de către persoane împuternicite din partea beneficiarilor.

d) Prețul de achiziție pentru bunurile înscrise în facturi variază foarte mult chiar și pentru același furnizor și nu este justificat în vreun fel prin caracteristicile înscrise în facturi. De exemplu un gram de bijuterii aur 18k uzate poate costa 91,5 lei, 96 lei, 120 lei, 125 lei sau 127 lei când este achiziționat de la R Grup SRL, 90 lei, 91 lei, 98 lei, 103 lei, când este achiziționat de la G International SRL și 92,5 lei, 93 lei, 95 lei de la C Construct SRL, iar un gram de aliaj de aur puritate 585‰ costă între 100 și 103,5 lei (D Gold SRL).

Petenta nu a prezentat niciun document din care să rezulte prețul agreat cu acești furnizori, modificările suferite sau alte documente de negociere pentru prețurile înscrise în facturile de achiziție.

e) Cu privire la mijloacele de transport care ar fi efectuat transportul cantităților de aur, înscrise în facturile de achiziție, se reține că pe factura nr. 128/14.07.2012 de la S.C. D Gold S.R.L. este înscris nr. de înmatriculare X12WDB, care, din consultarea Registrului național de evidența a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, este un Mercedes Benz S 320, având ITP expirat la data de 09.03.2012, și are ca proprietar pe L Andrei din București, astfel că la data facturii nu putea circula pe drumurile publice.

Referitor la mijloacele de transport înscrise în facturile de la **S.C. R Grup S.R.L. cu dată de emisie în perioada 30.01.2013-02.12.2013**, respectiv X12WDB și X111AZA, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, s-a constatat că vehiculul cu număr de înmatriculare X12WDB (marca Mercedes Benz S 320) are ca proprietar pe L Andrei din București, având ITP expirat la data de 09.03.2012, iar vehiculul cu număr de înmatriculare X111AZA (marca BMW 765) are ca

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

proprietar pe G Ionuț din București, având ITP expirat la data de 07.01.2013, astfel că la data înscrisă în facturii nu puteau circula pe drumurile publice.

În ceea ce privește mijloacele de transport înscrise în facturile de la S.C. G International S.R.L., respectiv X99EUS, X02EXO și X07EXO, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, a rezultat că:

- vehiculul cu numărul de înmatriculare X99EUS (marca BMW 765) are ca proprietar pe X Dragoș din loc. Grajduri, jud. Iasi, având CNPX. Acest autovehicul apare înscris și în facturile emise de S.C. C Construct S.R.L.;

- vehiculul cu număr de înmatriculare X02EXO (marca Mercedes Benz ML 350) are ca proprietar S.C. E Holding S.R.L. din loc. Iasi;

- vehiculul cu număr de înmatriculare X07EXO (marca Mercedes Benz S 500) are ca proprietar pe X Mihai din loc. Grajduri, jud. Iasi, având CNPX. Acesta este asociat unic și administrator la S.C. P Metal S.R.L. Grajduri- furnizor al S.C. D Gold S.R.L., după cum s-a menționat anterior.

**f) S.C. D Gold S.R.L., S.C. R Grup S.R.L, S.C. G International S.R.L. și S.C. C Construct S.R.L., precum și S.C. X S.R.L. fac obiectul cercetărilor penale pentru evaziune fiscală conform Legii nr. 241/2005. Astfel, se reține că, pe rolul Tribunalului X- Secția Penală se află dosarul nr. 4786/99/2019 având ca obiect constituirea unui grup infracțional organizat, având ca inculpați printre alții pe MC, X DANIEL, N IONUȚ, M CLAUDIU, X DRAGOȘ, X MARIA, SC X SRL, SC R GRUP SRL etc.**

În susținerea contestației petenta consideră, contrar celor afirmate de organele de inspecție fiscală, că facturile înregistrate în contabilitate îndeplinesc cerințele pentru a fi documente justificative și consideră că realitatea tranzacțiilor rezidă din faptul că societatea a livrat mai departe cantitățile achiziționate. Or faptul că societatea a livrat intracomunitar bare de aliaj din aur nu presupune că aurul din componența acestora a fost achiziționat de la cele patru societăți analizate în speță, la prețul și în cantitățile înscrise în aceste facturi, respectiv că tranzacțiile s-au desfășurat așa cum este înscris în acestea, în condițiile în care circuitul de aprovizionare nu se verifică iar petenta însăși achiziționează aur de la persoane fizice.

În susținerea contestației, contestatara invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cauza C-438/09 Bogustaw Juliusz Dankowski, C-324/11 Gábor Toth, C-18/13 Maks Pen FOOD, C-277/14 PPUH Stehcamp și alte hotărâri ale Curții care vizează prevederile europene privind taxa pe valoarea adăugată și nu sunt aplicabile în speță.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a efectuat următoarele achiziții:

- achiziții de fragmente aliaj aur 585 ‰/986 ‰, în valoare de X64 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X65 lei, și de bijuterii aur uzate cu titlu incert, în valoare de X66 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X67 lei, în baza unor facturi având înscris la emitent pe SC D Gold SRL CUI X;

- achiziții de bijuterii aur 14k/18k uzate, în valoare de X68 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X69 lei, și de bijuterii aur 14k/18k fragmente, în valoare de X70 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X71 lei, de la furnizorul SC R Grup SRL CUI X;

- achiziții de bijuterii aur 14k/18k uzate, în valoare de X72 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X73 lei, și de bijuterii aur 14k/18k fragmente, în valoare de X74 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X75 lei, de la furnizorul SC G International SRL CUI X;

- achiziții de bijuterii aur uzate 14k/18k, în valoare de X55 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X56 lei, de la furnizorul SC C Construct SRL CUI X;

- achiziții de bară aliaj aur și alte metale 600 ‰, în valoare de X43 lei, în baza unei facturi având înscris la emitent pe SC G International SRL CUI X, în care este înscrisa mențiunea „taxare inversă”, și care nu face obiectul constatărilor privind TVA.

**Potrivit documentelor prezentate, respectiv proceselor verbale de topire, aceste bijuterii de aur uzate/fragmente au fost transformate de societate, prin topire, în bare de**

## aliaj din aur.

**În drept**, referitor la tratamentul din punct de vedere al TVA al achizițiilor de bijuterii și fragmentelor de aur și bijuterilor din aur uzate, sunt incidente prevederile art. 152<sup>3</sup> alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

### **„art. 152<sup>3</sup> Regimul special pentru aurul de investiții**

*(10) Pentru livrările de aliaje sau semifabricate din aur cu titlul mai mare sau egal cu 325 la mie, precum și pentru livrările de aur de investiții, efectuate de persoane impozabile care și-au exercitat opțiunea de taxare către cumpărători persoane impozabile, cumpărătorul este persoana obligată la plata taxei, conform normelor.”*

coroborate cu prevederile pct. 65 alin. (4) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

*„65. (4) În aplicarea prevederilor art. 152<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal, cumpărătorul, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este persoana obligată la plata taxei pentru:*

*a) livrările în interiorul țării de aliaje ori semifabricate din aur cu titlul mai mare sau egal cu 325 la mie;*

*b) livrările de aur de investiții efectuate în interiorul țării de persoane impozabile care și-au exercitat opțiunea de taxare pentru respectivele livrări.*

*(5) Regulile de aplicare a taxării inverse prevăzute la art. 160 din Codul fiscal se aplică în mod corespunzător și în situațiile prevăzute la art. 152<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal.”*

Conform acestor dispoziții legale pentru livrările de aliaje sau semifabricate din aur cu titlul mai mare sau egal cu 325 ‰ efectuate de persoane impozabile, persoana obligată la plata taxei este cumpărătorul.

În acest sens s-a pronunțat și Ministerul Finanțelor Publice- Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, prin adresa nr. 671217/19.09.2014, în care precizează „că pentru livrările în interiorul țării de aliaje sau semifabricate din aur cu titlu mai mare sau egal cu 325 la mie, realizate între persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, persoana obligată la plata TVA este cumpărătorul, respectiv aceste operațiuni intră sub incidența taxării inverse. (...) fragmentele de bijuterii cu titlu mai mare sau egal cu 325 la mie, pot fi considerate aliaje din aur, în sensul art. 152<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal, în măsura în care acestea reprezintă materii prime destinate prelucrării sau transformării în alte obiecte/lingouri. Într-o astfel de situație, pentru livrarea acestor bunuri între persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, se aplică taxarea inversă, respectiv persoana obligată la plata TVA este cumpărătorul, în conformitate cu prevederile art. 152<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal, coroborate cu pct. 65 alin. (4) din norme.”

Astfel, societatea trebuia să acționeze în conformitate cu dispozițiile art. 160 alin. (3) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 82 alin. (3), (4) și (7) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

### **„art. 160 Măsuri de simplificare**

*(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>.*

*(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă.”*

### **Normele metodologice**

*„82. (3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referi-*



toare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(4) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

[...]

(7) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

În speță, se reține că SC X SRL a achiziționat fragmente aliaj aur 585 ‰/986 ‰, bijuterii aur uzate, fragmente bijuterii aur 14k/18k, care, potrivit proceselor verbale de topire, au fost utilizate ca materie primă în obținerea barelor din aliaj de aur, și pentru care, conform prevederilor legale antecitate, se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Codul fiscal. Astfel, cumpărătorul, SC X SRL, fiind persoana obligată la plata TVA, trebuia ca la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu deducerea taxei pe valoarea adăugată să colecteze TVA.

Se mai reține că legiuitorul a prevăzut că de aplicarea prevederilor privind taxarea inversă sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii și că, în cazul în care nu s-a aplicat taxarea inversă, organele de control vor obliga beneficiarii la corectarea facturilor. În cauză, prin neaplicarea taxării inverse de către S.C. X S.R.L. a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului general consolidat al statului cu suma de X3 lei.

În contestația formulată, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere bazându-se doar pe comportamentul furnizorilor, ignorând astfel jurisprudența instanțelor naționale și a aquis-ului UE. În acest sens, contestatara invocă jurisprudența CJUE, considerând că organele de inspecție fiscală nu au dovedit că X SRL a știut sau a participat la o fraudă.

În ceea ce privește regimul de taxare al operațiunilor, petenta afirmă că are ca obiect de activitate achiziția de bijuterii, fragmente de bijuterii din aur sau bare de aliaje, pe care le topește și le livrează unor parteneri comerciali din alte state ale Uniunii Europene. Aceasta mai precizează că a aplicat regimul special de taxare pentru achiziția barelor de aliaje, dar că a apreciat că în situația achizițiilor de bijuterii și fragmente de bijuterii uzate acest regim nu este aplicabil, deoarece bijuteriile sau fragmentele de bijuterii nu pot fi considerate nici aliaje, nici produse semiprelucrate și cu atât mai puțin aur de investiții.

Petenta consideră că potrivit Directivei 2006/112/CE și jurisprudenței CJUE, a dedus în mod corect TVA. Aceasta invocă în susținere Hotărârea CJUE în Cauza C-550/14 *Envirotec Denmark ApS*, în care a fost evidențiat modul în care trebuie interpretate noțiunile de materie primă și produs semiprelucrat:

„29 În ceea ce privește, în primul rând, conținutul noțiunii „aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi”, după cum a arătat, în esență, avocatul general la punctele 20-23, precum și 26-30, 57 și 63 din concluzii, trebuie să se constate mai întâi că, în funcție de versiunile lingvistice ale articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, termenii „aur sub formă de materie primă” pot viza aurul neprelucrat, aurul ca metal pur sau orice material constituit în parte din aur.

30 În continuare, deși termenii „produse semiprelucrate” vizează, în limbajul curent, bunuri care au fost deja prelucrate sau transformate, însă care mai trebuie să facă obiectul unei transformări

ulterioare, sensul obișnuit al acestor termeni nu permite să se stabilească, în mod uniform în diferitele versiuni lingvistice, care stadiu precis al transformării produselor în cauză este vizat, ci doar că nu este vorba nici de produse care nu au făcut niciodată obiectul unei prelucrări sau al unei transformări anterioare, nici de produse finite.”

Referitor la cauza analizată, așa cum arată și petenta, într-o primă etapă, Curtea a stabilit că lingourile în discuție în Cauza C-550/14 Envirotec Denmark ApS nu intră sub incidența categoriei aur de investiții, dar, cu toate acestea, a afirmat că textul art. 198 trebuie interpretat ca fiind aplicabil și unor alte situații decât operațiunile cu aur de investiții, în măsura în care sunt subsumate noțiunii de livrări de aur sub formă materie primă sau de produse semiprelucrate având puritatea mai mare sau egală cu 325 de miimi. Astfel, instanța europeană a reținut că o interpretare diferită ar restrânge nejustificat de mult sfera de aplicabilitate a articolului, raportat la obiectivele acestor prevederi, așa cum sunt ele evidențiate în Considerentul 27 din Preambul.

În speță, organul de soluționare reține că articolul 198 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE prevede că „Atunci când o livrare de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi sau o livrare de aur de investiții [...] este efectuată de o persoană impozabilă [...] statele membre pot desemna clientul ca persoană obligată la plata TVA-ului.”

Curtea a arătat în Hotărârea dată în Cauza C-550/14 Envirotec Denmark ApS că: „39 Trebuie să se constate, așadar, că contextul în care se înscrie articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA nu permite să se stabilească cu certitudine domeniul de aplicare al dispoziției menționate. Se impune, așadar, în al treilea rând, să se analizeze obiectivul pe care aceasta îl urmărește.

40 În această privință, din considerentul (42) al Directivei TVA reiese că regimurile de taxare inversă pe care statele membre pot alege să le instituie în anumite sectoare sau cu ocazia anumitor tipuri de operațiuni urmăresc să simplifice normele, precum și să combată fraudă și evaziunea fiscală. Același obiectiv este exprimat în considerentul (55) al Directivei TVA, care repetă al optulea considerent al Directivei 98/80 și potrivit căruia, „pentru a preveni evaziunea fiscală și a atenua în același timp sarcina financiară aferentă livrării de aur cu grad de puritate superior unui anumit nivel, este justificat a se permite statelor membre să desemneze clientul ca persoană obligată la plata TVA-ului”.

41 Or, astfel cum a subliniat avocatul general, în esență, la punctele 49 și 50 din concluzii, aspectul care mărește riscul de fraudă fiscală și, în consecință, justifică aplicarea unui mecanism de taxare inversă pentru livrarea anumitor bunuri, printre care și aurul, este valoarea de piață ridicată a acestora în raport cu dimensiunea lor, care le face ușor transportabile. În ceea ce privește comerțul cu aur și având în vedere că nu este vorba despre un produs finit, precum o bijuterie, ceea ce determină valoarea bunului în discuție este conținutul său de aur. Prin urmare, riscul de fraudă fiscală este cu atât mai important având în vedere că conținutul de aur al acestui bun este ridicat.

42 Rezultă de aici că, având în vedere obiectivul principal urmărit de legiuitorul Uniunii, gradul de puritate în aur al bunului în discuție este decisiv în vederea stabilirii aspectului dacă o livrare de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate, care nu constituie un produs finit, intră sau nu intră sub incidența articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA.”

Petenta reține că interpretarea dată de Curtea de Justiție prevederilor art. 198 alin. (2) din Directiva 2006/112/CE este că acestea nu se vor aplica produselor finite, și afirmă că a achiziționat bijuterii, care, în interpretarea dată de Curtea de Justiție sunt produse finite, neputând fi încadrate nici în noțiunea de materie primă, nici în cea de produs semiprelucrat.

Or, cu bună știință petenta omite să precizeze că în facturile de achiziție sunt înscrise **fragmente aliaj aur 585 ‰/986 ‰, fragmente de bijuterii aur și bijuterii aur 14k/18k uzate**, aceste nefiind produse finite destinate utilizării ca atare, fapt pentru care ea însăși le-a destinat unor prelucrări ulterioare, prin topire.

Astfel, având în vedere faptul că în speță nu este vorba de produse finite, așa cum susține petenta, ci de fragmente care reprezintă, în interpretarea dată la punctul 29 din Hotărârea Curții, materie primă (aurul neprelucrat, aurul ca metal pur sau orice material constituit în parte din aur), se reține că în mod legal organele de control au constatat că pentru aceste operațiuni se

aplica taxarea inversă.

În ceea ce privește susținerea reprezentantului societății că organele de inspecție fiscală aplică un tratament fiscal diferențiat, în sensul că pentru aceleași operațiuni organele fiscale A.J.F.P. Alba (Decizia de impunere 323/2013– Q) și Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Brașov (Procesul Verbal nr. 38/2017– Q) a aplicat regimul normal de taxare, se reține că în conformitate cu prevederile legale privind regimul special pentru aurul de investiții și măsurile de simplificare incidente în speță, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, societatea avea obligația să colecteze TVA la aceeași valoare, aspect sesizat de către organele de control prin decizia contestată, prin care nu s-a respins la deducere TVA, ci s-a constatat că societatea nu a aplicat corect măsurile de simplificare, respectiv nu a colectat TVA concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Se reține că echipa de control nu avea obligația de a lua în considerare opinii/soluții emise anterior care vizează alți contribuabili, astfel că soluțiile în cazul Q SRL nu le sunt opozabile. De altfel, în anumite situații legiuitorul însuși permite organului fiscal să nu ia în considerare opinia prealabilă, și dacă aceasta vizează același contribuabil, stabilind anumite obligații în acest caz.

Drept urmare, în cauza analizată se constată că organele de control au stabilit în mod legal că societatea avea obligația ca, concomitent cu deducerea taxei, să colecteze TVA în aceeași valoare, astfel că datorează suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **X3 lei**.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/20.03.2017, cu privire la impozitul pe profit în sumă de X2 lei și la TVA în sumă de X3 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se





## DECIDE:

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/20.03.2017, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.03.2017, pentru suma totală de **X1 lei**, compusă din:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de X2 lei;
- TVA în sumă de X3 lei.

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.