

DECIZIA NR. 2263/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.-în faliment, din loc. X, jud. X
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 20853/12.07.2016 și
reînregistrată sub nr. 6415/13.09.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Juridic, prin adresa nr. 6415/13.09.2018 înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 2263/17.09.2018, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/1278/2002, având sediul social în comuna X, sat X, str. Primăverii nr. 27, cam. 1, jud. X.

Prin Decizia 2000/2016 D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații a decis suspendarea soluționării contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2016, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016, pentru suma totală de **T lei**, din care I lei impozit pe profit și T1 lei TVA, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Împotriva Deciziei nr. 2000/2016, SC X SRL a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința civilă nr. X/CA/31.05.2017, dată în dosarul nr. X/2016, Tribunalul X anulează Decizia nr. 2000/2016 și obligă D.G.R.F.P. Brașov la soluționarea pe fond a contestației administrative formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/31.05.2016.

Împotriva Sentinței civile nr. X/CA/31.05.2017, D.G.R.F.P. Brașov a formulat recurs, iar prin Decizia Civilă nr. X/12.09.2018 pronunțată de Curtea de Apel X, a fost respins recursul formulat de D.G.R.F.P. Brașov, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Curții de Apel X, pronunțată prin Decizia Civilă nr. X/12.09.2018-definitivă, D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, în baza Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016, pentru suma de **T lei**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din com. X, jud. X.

I. S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2016, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, aducând în susținere următoarele motivații:

Petenta susține că tranzacțiile comerciale derulate între SC X SRL și societățile T Exp SRL, respectiv T Rul SRL au la bază contracte comerciale legal întocmite (nr. 495/24.09.2012 și nr. 104/01.03.2012), facturi fiscale și comenzi, iar pe perioada în care s-au derulat tranzacțiile, acești furnizori erau activi.

Societatea consideră că au fost respectate cele două condiții cumulative pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv să dețină o factură întocmită conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal și să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, conform art. 297 – art. 301 din Codul fiscal.

De asemenea, petenta susține că posibilele nereguli menționate de inspectorii ce au desfășurat controlul privesc societățile furnizoare, fapt ce nu are nicio legătură cu SC X SRL, care a fost simplu beneficiar al unor mărfuri achiziționate în mod legal.

În prezentarea situației de fapt, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală

au considerat că tranzacțiile derulate de SC X SRL cu cei doi furnizori, respectiv T EXP SRL și T RUL SRL, nu ar fi avut scop economic, invocându-se prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât nu ar fi existat documente care să justifice proveniența mărfii, concluzionând că ar fi vorba de “societăți interpuse”, cu scopul de a crea documente justificative pentru beneficiarii acestora, în vederea diminuării obligațiilor de plată.

Referitor la aceste concluzii petenta consideră că inspectorii fiscali au ignorat ceea ce ar fi trebuit să reprezinte dovada bunei-credințe a SC X SRL, respectiv:

1. Contractele care au stat la baza achizițiilor de mărfuri de la cei doi furnizori, respectiv contractul nr. 495/24.09.2012 și contractul nr. 104/01.03.2012, în care sunt prevăzute condițiile de achiziție a mărfurilor, respectiv în baza comenzilor;
2. Facturile emise de cei doi furnizori cu ocazia vânzării marfurilor;
3. Nota de recepție a mărfii;
4. Modul de plată al mărfurilor achiziționate de la cei doi furnizori, respectiv prin bancă și numerar;
5. Modul de vânzare a acestor mărfuri de către SC X SRL către clienții săi:
 - facturi fiscale;
 - achitarea facturilor de către beneficiarii X SRL, prin modurile legale de plată;
6. Mărfurile existente fizic, parte pe stoc (sechestrare), parte vândute beneficiarilor X SRL.

Cu privire la facturile emise de cei doi furnizori (T EXP SRL și T RUL SRL) și la constatarea că aceștia nu ar fi deținut marfa vândută, petenta precizează:

1. Inspectorii nu au luat legătura cu reprezentanții acestor furnizori pentru a se verifica proveniența mărfurilor;
2. Inspectorii s-au bazat doar pe date indirecte ce nu pot demonstra că acești doi furnizori nu ar fi avut marfa comercializată;
3. Facturile emise de cei doi furnizori au fost ignorate de către inspectorii, cu toate că acestea intră în categoria documentelor justificative, conform legislației în vigoare, respectiv prevederile art. 155 alin. (8) din Codul Fiscal și OMEF 3512/2008- Anexa 1, pct. 2, coroborate cu prevederile art. 1 lit. (e) ultima parte din Legea nr. 12/06.08.1990, actualizată în 2014.
4. Legislația națională în domeniu prevede sancționarea beneficiarului care achiziționează mărfuri de la persoane impozabile (societăți), după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi al ANAF, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (7) din Codul Fiscal.

Petenta consideră că inspectorii fiscali s-au prevalat de dispozițiile art. 11 alin. (7) din Codul Fiscal, coroborate cu prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală, ajungând la o apreciere total eronată a situației de fapt.

Astfel, susține contestatara, SC X SRL în calitate de beneficiar-cumpărător de mărfuri de la furnizorii T EXP SRL și T RUL SRL, nu avea niciun drept de a verifica proveniența mărfurilor cumpărate de la acești furnizori, atâta vreme cât aceștia au emis facturi fiscale (documente justificative) pentru toată marfa vândută, societățile erau active, fiind înregistrate legal atât la Registrul Comerțului, cât și la autoritățile fiscale, dovada fiind chiar Registrul Contribuabililor Inactivi sau Reactivați- al ANAF- document în format electronic public, ce este gestionat chiar de ANAF; facturile fiscale emise de către acești furnizori pentru mărfurile vândute sunt legale și reprezintă documente justificative.

Societatea solicită diminuarea sumei totale dispuse în cuprinsul deciziei de impunere cu suma de **T lei**, având în vedere următoarele:

1. Conform prevederilor art. 1 lit. (e) ultima parte din Legea nr. 12/1990 actualizată, factura fiscală reprezintă documentul de proveniență a mărfurilor iar SC X SRL deține facturi fiscale pentru toate mărfurile achiziționate de la cei doi furnizori.

Ambele societăți figurează ca fiind active fiscal în perioada efectuării tranzacțiilor comerciale cu SC X SRL, conform Registrului contribuabililor inactivi, de unde se poate constata că:

-SC T SRL- CIF X, a intrat în inactivitate la data de 30.10.2014, conform Deciziei nr.

9581/09.10.2014, inactivitatea fiind publicată la data de 03.11.2014, iar SC X SRL a avut ultima tranzacție cu acest furnizor la data de 31.03.2014 (factura nr. 321/31.03.2014);

- SC T RUL SRL- CIF X, a intrat în inactivitate la data de 10.04.2014, conform Decizie nr. 7519/20.03.2014, inactivitatea fiind publicată la data de 14.04.2014, iar SC X SRL a avut ultima tranzacție cu acest furnizor la data de 08.05.2013 (factura nr. 337/08.05.2013).

2. Singura prevedere legală care sancționează un beneficiar face referire la beneficiarul care cumpără mărfuri de la furnizori inactivi, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (7) din Codul Fiscal.

3. Petenta invocă în susținere Hotărârea CJUE, în Cauza C-277/14 pronunțată la 22.oct.2015.

4. Circuitul tranzacțiilor comerciale desfășurate cu acești doi furnizori se oglindesc în documentele emise pe parcursul activităților de comerț desfășurate de SC X SRL, respectiv:

Petenta susține că pentru toată marfa provenită de la cei doi furnizori în cauză, există documente justificative, inspectorii fiscali concluzionând că este vorba de un lanț vicios, menit să fraudeze, în baza unor simple păreri personale.

Contestatară solicită aplicarea prevederilor art. 55 alin. (2.) lit. (d) din Codul Fiscal, invocând în același timp prevederile comunitare în domeniu, respectiv Cauza C-354/03 OPT/GEN, punctele 41, 42 și dispozitivul hotărârii.

Petenta consideră că modul de operare al inspectorilor fiscali este contrar legislației europene și legislației interne, întrucât aceștia au sancționat societatea X SRL, pentru posibile fapte săvârșite de alte societăți cu care a intrat în contact, respectiv SC T EXP SRL și SC T RUL SRL (care au furnizat mărfuri în baza facturilor fiscale, întocmite conform legii) doar prin prisma tranzacțiilor comerciale.

Societatea contestată semnalează existența unor neconcordanțe între suma totală reprezentând impozitul pe venit și TVA, calculată în cuprinsul anexelor 2 și 3 (ce fac parte integrantă din RIF) și suma totală menționată în cuprinsul Deciziei de impunere contestate.

Astfel, conform Anexelor 2 + 3, suma stabilită este: $T1 + I1 = T2$ lei, iar conform Deciziei de impunere, suma stabilită este: $T3 + I1 = T4$ lei, rezultând o diferență în sumă de $T5$ lei.

Având în vedere că suma contestată este de T lei conform considerentelor arătate, petenta determină următoarele diferențe față de sumele stabilite de organele de inspecție fiscală:

Conform Deciziei de impunere:

$T4 - T = T6$ lei reprezentând rest de plată către ANAF.

Conform anexelor 2 + 3 la RIF:

$T2 - T = T7$ lei reprezentând rest de plată către ANAF.

Având în vedere această eroare, petenta solicită anularea deciziei de impunere, în conformitate cu prevederile art. 49 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, considerând că din cauza erorilor din anexele 2 și 3, care fac parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală și care au stat la baza emiterii deciziei de Impunere, s-a viciat realitatea fiscală.

Un alt aspect sesizat de către contestatară este faptul că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, la pag. 16, se face vorbire de existența unor autovehicule care nu au nicio legătură cu SC X SRL (B-250-X, BV-14-X). Totodată, se precizează că autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-46-X ar fi o Autoutilitară care „în prezent” ar fi înmatriculată sub numărul SB-51-X și că aceasta s-ar afla în proprietatea SC TC SRL Sibiu din data de 11.11.2009.

Or, această mașină, precizează petenta, aparține SC X SRL, fiind achiziționată în baza contractului de leasing nr. 39643 din 26.09.2012, de la SC TL IFN SA (Cartea de identitate a vehiculului J506817 și Certificatul înmatriculare nr. B-02969642).

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/31.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016, 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 T4 lei, constând în:

- I1 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2010 – 31.12.2015;
- T3 lei TVA, perioada verificată fiind 01.01.2011 – 31.12.2015.

Prin contestația formulată, petenta se îndreaptă împotriva sumei parțiale de T lei, respectiv împotriva următoarelor obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/31.05.2016:

- I lei impozit pe profit;
- T1 lei TVA.

Conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016, inspecția fiscală a fost demarată ca urmare a:

- *adresei nr. 812862/18.02.2015 transmisă de A.J.F.P. X- Serviciul Registre Contribuabili, Declarații Fiscale și Bilanțuri Persoane Juridice*, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală X sub nr. 1460 /19.02.2015, prin care se transmite un exemplar din Procesul verbal nr. 2746/09.01.2015 încheiat urmare a controlului inopinat desfășurat la SC X SRL în legătură cu SC T RUL SRL, CUI RO X, prin care se solicita analizarea oportunității efectuării unei inspecții fiscale la SC X SRL;

- *adresei nr. 20277/22.12.2014 comunicată A.J.F.P. X de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală 7 Sibiu*, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 14355/18.12.2014 și la A.J.F.P. X sub nr. 40090/05.01.2015, prin care se transmite un exemplar din Procesul verbal nr. 2443/14.11.2014 încheiat ca urmare a controlului inopinat desfășurat la SC X SRL în legătură cu SC T EXP SRL, CUI RO X.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, activitatea principală declarată a societății a fost „Comerț cu ridicata al mașinilor unelte” -cod CAEN 4662 iar activitatea desfășurată efectiv a fost de „intermediere în comerțul cu scule și unelte”, activitate ce s-a desfășurat la punctul de lucru din localitatea X, str. Zizinului nr.111.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016, organele de control menționează că inspectorii antifraudă au efectuat la SC X SRL un controlul inopinat privind relațiile comerciale cu SC T EXP SRL, la finalizarea căruia au întocmit Procesul verbal nr. 2443/14.11.2014, în care sunt consemnate următoarele:

- " ... în perioada 03.09.2012-31.03.2014 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de 179 facturi în valoare totală de T8 lei, inclusiv TVA- emise de furnizorul T EXP SRL X- CUI: RO X, având ca obiect achiziții de bunuri: scule și unelte."

- întrucât furnizorul SC T EXP SRL, respectiv reprezentantul legal/administrator și asociat unic, în persoana d-lui LGD nu a putut fi contactat (nu a dat curs invitațiilor transmise în acest sens și nu a fost găsit la sediul social declarat), inspectorii antifraudă au procedat la culegerea de informații de la furnizorii SC T EXP SRL, încheindu-se Procesul verbal nr. 2427/11.11.2014. Toate constatările echipei de control din cadrul DGRA 7 Sibiu, coroborate cu informațiile rezultate din baza de date ANAF -FISCNET, au condus la concluzia că între furnizorii declarați și SC T EXP SRL nu s-au desfășurat relații comerciale, reținându-se în esență faptul că:

(...) *Organul de control apreciază că achizițiile de mărfuri consemnate în evidența primară și contabilă, având ca furnizor SC T EXP SRL, nu sunt conforme cu realitatea, neavând un scop economic, și ca urmare, în baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 tranzacțiile desfășurate de SC X SRL cu acest partener nu pot fi luate în considerare. Având în vedere faptul că pentru tranzacțiile derulate cu SC T EXP SRL, în calitate de furnizor, există suspiciunea rezonabilă că sunt „fictive”, documentele care au stat la baza acestor operațiuni nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.*

Drept urmare, pentru înregistrarea în evidența financiar- contabilă de operațiuni economico- financiare fictive și declararea la organul fiscal teritorial a acestora, considerăm că bugetul general consolidat al statului a fost prejudiciat cu suma totală de X1 lei, alcătuită din:

- suma de X2 lei- reprezentând TV A de plată estimată,
- suma de X3 lei impozit pe profit estimat."

În urma analizării în paralel a diagramelor informatice C-LYNX din baza de date ANAF, echipa de control a constatat că SC T EXP SRL a declarat achiziții de bunuri provenite de la o serie de furnizori care însă nu au declarat livrări efectuate în aceleași perioade, ba mai mult au declarat că nu au avut relații comerciale cu această societate în perioada 2012-2014 (fapt care se reține din Procesul verbal nr. 2427/11.11.2014 încheiat de organele de specialitate din cadrul DGAF 7 Sibiu).

Prin urmare, organul de control a concluzionat că SC T EXP SRL nu avea de unde să vândă bunuri, astfel că nu se poate proba proveniența bunurilor înscrise în facturile în care au fost consemnate livrări către SC X SRL și declarate de acesta din urmă ca fiind achiziționate de la SC T EXP SRL.

Totodată, organele de control menționează că inspectorii antifraudă au efectuat la SC X SRL un controlul inopinat având ca obiect relațiile comerciale cu SC T RUL SRL, CUI ROX, la finalizarea căruia au întocmit Procesul verbal nr. 2746/17.01.2015, în care sunt consemnate următoarele:

- " ... în perioada 01.01.2012-31.12.2013 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de 88 facturi în valoare totală de T9 lei, inclusiv TVA, emise de furnizorul T RUL SRL X CU: RO X, având ca obiect achiziții de bunuri: scule și unelte."

- Întrucât furnizorul SC T RUL SRL, respectiv reprezentantul legal/administratorul d-na BGL, nu a putut fi contactat (nu a dat curs invitațiilor transmise în acest sens și nu a fost găsit la sediul social declarat), echipa de control care a efectuat controlul inopinat a procedat la culegerea de informații de la furnizorii SC T RUL SRL, încheindu-se astfel Procesul verbal nr. 2539/09.12.2014.

Toate constatările echipei de control din cadrul DGAF 7 Sibiu, coroborate cu informațiile rezultate din baza de date ANAF- FISCNET, au condus la concluzia că între furnizorii declarați de SC T RUL SRL și aceasta din urmă, nu s-au desfășurat relații comerciale, reținându-se în esență faptul că:

(...) *Organele de control apreciază că achizițiile de bunuri, respectiv scule și unelte consemnate în evidența primară și contabilă, având ca furnizor SC T RUL SRL, nu sunt conforme cu realitatea, neavând un scop economic, și ca urmare, în baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 tranzacțiile desfășurate de SC X SRL cu acest partener nu sunt luate în considerare.*

Având în vedere faptul că pentru tranzacțiile derulate cu SC T RUL SRL, în calitate de furnizor, există suspiciunea rezonabilă că sunt "fictive", documentele care au stat la baza acestor operațiuni nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6 (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată.

Drept urmare, pentru înregistrarea în evidența financiar-contabilă de operațiuni economico- financiare fictive și declararea la organul fiscal teritorial a acestora, considerăm că bugetul general consolidat al statului a fost prejudiciat cu suma totală de X4 lei -alcătuită din:

- suma de X5 lei -reprezentând TV A de plată estimată
- suma de X6 lei impozit pe profit estimat ."

Din analiza diagramelor informatice C-LYNX din baza de date ANAF, inspectorii fiscali au reținut că SC T RUL SRL declară achiziții de bunuri de la o serie de furnizori care nu au declarat livrările în Declarația 394, nefiind astfel confirmată realitatea operațiunilor derulate cu acesta.

Prin urmare, organul de control a concluzionat că SC T RUL SRL nu avea de unde să vândă bunuri, neputând fi probată proveniența bunurilor înscrise în facturile în care au fost consemnate livrări către SC X SRL și pe care acesta din urmă le-a declarat ca fiind achiziționate de la SC T RUL SRL.

Date fiind cele de mai sus, în urma controlului efectuat la SC X SRL, echipa de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X – Activitatea de inspecție fiscală, a stabilit următoarele:

- achizițiile de bunuri/scule și unelte înregistrate în contabilitate în perioada 2012-2014 în baza facturilor având înscrise la furnizor societățile SC T EXP SRL și SC T RUL SRL au fost în valoare totală T10 lei, din care T11 lei baza impozabilă și T1 lei TVA aferentă;

- înregistrarea în contabilitate s-a efectuat în baza facturilor și a notelor de receptie, la preț de achiziție fără TVA în cont 371 "Marfuri";

- în urma analizării facturilor provenind de la cei doi furnizori (SC T EXP SRL și SC T RUL SRL) s-a constatat că acestea cuprind burghie, alezoare, module plastic, cap frezat, bare patrate, vârfuri rotative, tarozi, alezoare reglabile, pânze fierăstrău, cutițe de strung, toate de diferite STAS-URI;

- la rubrica „date privind expediția” în facturile provenind de la SC T EXP SRL apare numele delegatului NC -CNP X, Carte de identitate X, mijlocul de transport auto BV211X, B250X, B46X, iar pe alte facturi este înscris „AUTO” fără număr de înmatriculare. După numerele de înmatriculare înscrise în facturi se constată că doar mijlocul de transport cu numărul BV211X aparține SC X SRL, acesta fiind un autoturism SKODA 3T, având ca proprietar P LEASING IFN SA, iar ca utilizator SC X SRL.

Organele de inspecție fiscală menționează că autovehicolul cu nr. de înmatriculare B250X este un autoturism marca OPEL, înmatriculat la data de 14.03.2014 în București de către persoana fizică OI, acesta fiind și proprietarul actual, domiciliat în București, sector 6, str. X, nr. 8, bl. FI, sc. 2, ap. 28.

Referitor la autovehicolul B46X se precizează că este o autoutilitară, înmatriculată sub nr. SB51X, aflată în proprietatea SC TC SRL Sibiu cu data de 11.11.2009.

De asemenea, pe facturile provenind de la SC T RUL SRL apare numele delegatului CS - CNP X, la mijloc de transport auto este înscris BV14X, care aparține doamnei DA cu domiciliul în X, strada Alea Constructorilor nr. 5, bl. 2, ap. 204, jud. X, care nu are nicio calitate în SC T RUL SRL, precum și BV211X, anterior menționat.

Urmare a tuturor aspectelor constatate în urma controalelor efectuate de organele de specialitate din cadrul DGRA 7 Sibiu, coroborate cu informațiile furnizate de baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC T EXP SRL și SC T RUL SRL au acționat ca „societăți interpuse” în relațiile cu alți operatori economici, între care și SC X SRL, în scopul creării de documente justificative pentru deducerea cheltuielilor și a TVA, în vederea diminuării obligațiilor de plată la bugetul de stat.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că din diagramele C-LYNX utilizate în investigarea operațiunilor declarate de SC T EXP SRL și SC T RUL SRL în perioada 2012-2014 a rezultat că lanțul în care au fost identificate cele două societăți „furnizoare” este format din mai mulți participanți și că taxa pe valoarea adăugată se „translatează” între mai multe societăți comerciale.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de control au procedat la reîntregirea rezultatului fiscal cu suma totală de T11 lei, reprezentând contravaloarea bunurilor aprovizionate în perioada 2012 – 2014 de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat ca SC X SRL și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere pentru TVA în sumă de T1 lei, aferentă bunurilor înregistrate artificial în contabilitate în baza facturilor provenite de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL, întrucât SC X SRL nu probează realitatea achizițiilor, tranzacțiile nefiind confirmate de către furnizorii din amonte, nefiind îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 134 alin. (1), (2) și (3) și art. 134¹ alin. (1) din același act normativ.

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

Invocarea nulității deciziei de impunere contestată pe motivul lipsei semnăturii unuia din membrii echipei de inspecție fiscală a fost analizată prin Decizia nr. 2000/2016, emisă de D.G.R.F.P. Brașov , fiind constatată ca neîntemeiată.

B) Pe fond

1) Referitor la obligațiile fiscale în sumă de T12 lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/31.05.2016, respectiv:

- **12 lei impozit pe profit;**
- **T1 lei taxă pe valoarea adăugată**

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile înregistrate în baza facturilor având la furnizor SC T EXP SRL și SC T RUL SRL și taxa aferentă, în condițiile în care din verificările efectuate nu se confirmă capacitatea acestor societăți de a comercializa bunurile înscrise în facturi.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/31.05.2016, echipa de control a infirmat realitatea tranzacțiilor derulate în perioada 2012– 2014, între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC T EXP SRL respectiv SC T RUL SRL, în calitate de furnizori, constând în comercializarea de scule și unelte a căror valoare fără TVA este în sumă de T11 lei, cu TVA aferentă în sumă de T1 lei, stabilind că aceste tranzacții nu au scop economic, întrucât documentele în baza cărora s-a efectuat înregistrarea în contabilitate nu reflectă operațiuni reale.

Urmare a inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de control a procedat la reîntregirea rezultatului fiscal aferent perioadei 2012– 2014, cu contravaloarea bunurilor provenite de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL în suma totală de T11 lei și a respins la deducere TVA în suma de T1 lei aferentă acestor bunuri, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 134 alin. (1), (2) și (3) și ale art. 134¹ alin. (1) din același act normativ.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“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 din Codul fiscal

„(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;

coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

„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."

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, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în mod real, în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice.

Astfel, se reține că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie să fie efectuate în mod real, în scopul realizării de venituri impozabile, persoana impozabilă fiind cea care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile de deducere.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei de către o persoană înregistrată în scopuri de TVA, potrivit art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

[...]

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația să **justifice că** bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în **folosul operațiunilor sale taxabile**, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana

impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cauza C- 268/83 Rompelman, invocată chiar de petentă, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

În speță, sunt aplicabile prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Codul de procedură fiscală

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...”

Codul fiscal

“art. 11 Prevedri 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...”

coroborate cu prevederile pct. 46 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene” la O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora:

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”.

Având în vedere prevederile legale, 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 scopul aplicării legii fiscale.

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

„Atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea

condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare”.

Referitor la operațiunile care nu au fost confirmate de furnizori, se reține că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care „constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

În cauză, din documentele la dosar organul de soluționare reține următoarele:

1) Conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 495/24.09.2012 încheiat cu SC T EXP SRL CUIX reprezentată de NC (administrator), în calitate de vânzător și SC X SRL, reprezentată de NI (administrator), în calitate de cumpărător:

- vânzătorul se obligă să vândă iar cumpărătorul acceptă să cumpere mărfurile în sortimentele, cantitățile, calitatea și prețurile prevăzute conform comenzilor transmise vânzătorului, dar contractele nu fac nicio trimitere la vreo anexă sau act adițional din care să rezulte aceste informații care ar trebui înscrise în comenzi. În speță se reține că nu a fost prezentată vreo ofertă de preț sau listă din care să rezulte sortimentul de mărfuri comercializat de către furnizorul, specificațiile tehnice și prețurile practicate. De asemenea, se reține că societatea nu are dovada că aceste comenzi au fost transmise la furnizor, documentele fiind semnate doar de către SC X SRL;
- vânzătorul are obligația să livreze mărfurile cumpărătorului la 5 zile de la comanda fermă și nu poate livra mărfurile contractate înainte de data prevăzută în contract decât dacă obține acordul scris al cumpărătorului, iar în spetă factura în baza căreia s-ar fi efectuat livrările și care a însoțit marfa la transport este emisă în aceeași zi cu data comenzilor, nu s-a prezentat acord pentru ca livrarea să se efectueze mai repede iar în comenzi nu este menționată data la care se dorește să fie livrată marfa;
- cheltuielile de livrare a mărfurilor (expediere, încărcare-descărcare, manipulare, transport și altele) se suportă de furnizor. Ori pe facturile de livrări, la date privind expediția, apar și numerele de înmatriculare BV211X și B46X care aparțin unui autoturism SKODA 3T, având ca proprietar PORSCHE LEASING IFN SA, iar ca utilizator SC X SRL, respectiv unui vehicul cu utilizare multiplă marca Hyundai având ca proprietar TL IFN SA, iar ca utilizator SC X SRL.

Referitor la nr. de înmatriculare B250X, care mai apare înscris în unele facturi, organele de inspecție fiscală menționează că aparține unui autoturism marca OPEL, înmatriculat la data de 14.03.2014 în București de către persoana fizică OI, acesta fiind și proprietarul actual, domiciliat în București, sector 6, str. O, nr. 8, bl. FI, sc. 2, ap. 28, persoană care nu a avut nicio calitate în SC T EXP SRL. De altfel se reține că, în conformitate cu baza de date REVISAL, SC T EXP SRL nu a avut angajați cu contract de muncă;

- recepția mărfurilor se face de către comisia de recepție formată din NC-administrator al SC T EXP SRL delegatul vânzătorului și NI delegatul cumpărătorului. Comisia de recepție încheie un Proces verbal care va face parte integrantă din contract. Dar societatea nu a prezentat niciun Proces verbal de recepție care ar fi trebuit să fie întocmit conform prevederilor contractuale;
- Cumpărătorul va plăti marfa la 45 de zile de la data facturării, dar nu se dau detalii privind prețurile produselor iar plata s-a efectuat de cele mai multe ori în aceeași zi sau

după câteva zile de la emiterea facturii, în condițiile în care societatea utilizează linie de credit și ar fi în interesul său ca plata să se efectueze la termenul negociat prin contract.

2) În urma analizării diagramelor informatice C-LYNX din baza de date ANAF, care centralizează informațiile cuprinse în declarațiile tip 394 de către persoanele impozabile, echipa de control constată că SC T EXP SRL a declarat „achiziții” de bunuri de la o serie de „furnizori”, care însă nu au declarat „livrări” către aceasta, ba mai mult au declarat că „nu au avut relații comerciale” cu SC T EXP SRL în perioada 2012-2014 (fapt care se reține din Procesul verbal nr. 2427/11.11.2014- încheiat de organele de specialitate din cadrul DGRA 7 SIBIU).

Valoarea achizițiilor de bunuri declarate de SC T EXP SRL ca fiind efectuate, dar neconfirmate de furnizorii acestuia, pe fiecare an, se prezintă astfel:

Anul 2012:

- de la SC AI SRL-CUI X, au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X7 lei, TVA X8 lei;
- de la SC E SRL-CUI X, au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X9 lei, TVA X10 lei;
- de la SC F SRL-CUI X, au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X11 lei, TVA X12 lei;
- de la SC PEC SRL-CUI X, au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X13 lei, TVA X14 lei;
- de la SC VM SRL -CUI X, au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X15 lei, TVA X16 lei;
- de la SC ST M SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X17 lei, TVA X18 lei;
- de la SC A SRL-CUI X- au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X19 lei, TVA X20 lei;

ANUL 2013:

- de la SC MP SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X21 lei, TVA X22 lei;
- de la SC TS M SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X23 lei, TVA X24 lei;
- de la SC URB SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X25 lei, TVA X26 lei;
- de la SC B SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X27 lei, TVA X28 lei;
- de la SC F SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X29 lei, TVA X30 lei;
- de la SC EL L SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X31 lei, TVA X32 lei;
- de la SC BI SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X33 lei, TVA X34 lei;
- de la SC MS SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X35 lei, TVA X36 lei;

ANUL 2014:

- de la SC F SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X37 lei, TVA X38 lei;
- de la SC LUMINECO SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X39 lei, TVA X40 lei;
- de la SC B SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X41 lei, TVA X42 lei;
- de la SC J& H CONFECȚII METALICE SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X43 lei, TVA X44 lei;
- de la SC DECO CREATIV CONSTRUCT SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X45 lei, TVA X46 lei;
- de la SC SAMDAMGIFTS SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X47 lei, TVA X48 lei.

Majoritatea societăților comerciale enumerate mai sus, declarate de SC T EXP SRL ca fiind furnizorii săi, urmare a solicitărilor transmise de organele de specialitate din cadrul DRAF 7 Sibiu au răspuns că „nu au avut relații comerciale cu SC T EXP SRL”, acestea neconfirmând realitatea achizițiilor declarate de SC T EXP SRL, fapt care se reține și din Procesul verbal nr. 24277/11.11.2014, unde se consemnează că:

a) SC B SRL București a răspuns prin adresa de corespondență nr. 201410-04/23.10.2014 că nu a avut nicio relație comercială cu SC T EXP SRL;

- b) SC F SRL Zalău a răspuns în data de 11.09.2014 că din anul 2005 până în prezent nu a avut relații comerciale cu SC T EXP SRL și nici nu cunoaște date despre aceasta;
- c) SC ST M SRL din Sângeorgiu de Mureș declară prin adresa nr. 1250343/03.10.2014 că nu a avut tranzacții comerciale de nici un fel cu firma T EXP SRL;
- d) SC TD SRL București declară prin adresa nr. 297/22.09.2014 că nu a avut niciodată în trecut și nu are nici în prezent relații comerciale sau de altă natură cu SC T EXP SRL, neavând niciun document încheiat cu această firmă;
- e) ST M SRL Râmnicu Sărat declară prin adresa 39/11.09.2014 că nu a avut relații comerciale cu SC T EXP SRL Brașov în perioada 2013 și nici în alte perioade, și că nu cunoaște cine reprezintă această societate;
- f) SC DKC SRL Ghermănești Ilfov răspunde în scris, prin adresa de e-mail înregistrată la DRAF 7 SIBIU sub nr. 12500112/29.09.2014, că nu a efectuat niciun fel de tranzacții cu SC T EXP SRL Brașov;
- g) SC S SRL Baia Mare comunică prin adresa 167/22.09.2014, înregistrată la DRAF 7 SIBIU sub nr. 1249968/23.09.2014, că potrivit bazei de date contabile nu a avut ca partener pe SC T EXP SRL;
- h) SC J SRL jud. Arad a transmis prin fax răspunsul nr. 1249899/ 22.09.2014 din care rezultă că nu a avut nicio relație cu SC T EXP SRL în perioada 2012-2014, administratorul acesteia declarând pe proprie răspundere că nu cunoaște această firmă și nu a auzit de ea;
- i) SC PEC SRL București comunică prin e-mail faptul că în cursul anilor 2012, 2013, 2014 nu a avut niciun fel de relații comerciale cu SC T EXP SRL;
- j) SC L SRL Popești Leordeni jud. Ilfov a comunicat prin adresa de e-mail că nu a avut niciun schimb de documente cu SC T EXP SRL;
- k) SC EL L SRL Timișoara informează prin adresa de e-mail transmisă în data de 04.11.2014 că nu a livrat niciodată marfă către SC T EXP SRL;
- l) SC URB SRL comunică prin mijloace electronice că în perioada 2012-2014 nu a derulat tranzacții comerciale cu SC T EXP SRL;
- m) SC MP SRL comunică prin adresa de e-mail înregistrată sub nr. 11101/10.11.2014, că în perioada 2012-2014 nu a derulat nicio tranzacție comercială cu SC T EXP SRL;
- n) referitor la furnizorii SC E SRL, SC MS SRL, VM SRL, se precizează că sunt în procedura de faliment/dizolvare/radiere, SC AI SRL este inactivă iar SC A SRL și BI SRL nu au putut fi contactate.

3) Conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 104/01.03.2012 încheiat cu SC T RUL SRL CUIX reprezentată de CS (administrator), în calitate de vânzător și SC X SRL, reprezentată de NI (administrator), în calitate de cumpărător:

- vânzătorul se obligă să vândă iar cumpărătorul acceptă să cumpere mărfurile în sortimentele, cantitățile, calitatea și prețurile prevăzute conform comenzilor transmise vânzătorului dar contractele nu fac nicio trimitere la vreo anexă sau act adițional din care să rezulte aceste informații care ar trebui înscrise în comenzi. În speță se reține că nu a fost prezentată vreo ofertă de preț sau listă din care să rezulte sortimentul de mărfuri comercializat de către furnizorul, specificațiile tehnice și prețurile practicate. De asemenea, se reține că societatea nu are dovada că aceste comenzi au fost transmise la furnizor, documentele fiind semnate doar de către SC X SRL;
- vânzătorul are obligația să livreze mărfurile cumpărătorului la 5 zile de la comanda fermă și nu poate livra mărfurile contractate înainte de data prevăzută în contract decât dacă obține acordul scris al cumpărătorului, iar în speță factura în baza căreia s-ar fi efectuat livrările și care a însoțit marfa la transport este emisă în aceeași zi cu data comenzilor și nu s-a prezentat acord pentru ca livrarea să se efectueze mai repede iar în comenzi nu este menționată data la care se dorește să fie livrată marfa;
- cheltuielile de livrare a mărfurilor (expediere, încărcare-descărcare, manipulare, transport și altele) se suportă de furnizor. Ori pe pe facturile provenind de la SC T RUL SRL apare numele delegatului CS -CNP X, la mijloc de transport auto este înscris

BV14X, care aparține doamnei DA cu domiciliul în X, strada Alea Constructorilor nr. 5, bl. 2, ap. 204, jud. X, care nu are nicio calitate în SC T RUL SRL, precum și BV211X, care aparține unui autoturism SKODA 3T, având ca proprietar PORSCHE LEASING IFN SA, iar ca utilizator SC X SRL. Se reține că, în conformitate cu baza de date REVISAL, SC T RUL SRL nu a avut angajați cu contract de muncă;

- recepția mărfurilor se face de către comisia de recepție formată din CS- delegatul vânzătorului și NI delegatul cumpărătorului. Comisia de recepție încheie un Proces verbal care va face parte integrantă din contract. Dar societatea nu a prezentat niciun Proces verbal de recepție care ar fi trebuit să fie întocmit conform prevederilor contractuale;
- Cumpărătorul va plăti marfa la 45 de zile de la data facturării, dar nu se dau detalii privind prețurile produselor iar plata s-a efectuat de cele mai multe ori în aceeași zi sau după câteva zile de la emiterea facturii, în condițiile în care societatea utilizează linie de credit și ar fi în interesul său ca plata să se efectueze la termenul negociat prin contract.

4) În urma analizării diagramelor informatice C-LYNX din baza de date ANAF, care centralizează informațiile cuprinse în declarațiile tip 394 de către persoanele impozabile, echipa de control constată că SC T RUL SRL a declarat „achiziții” de bunuri de la o serie de „furnizori”, care însă nu au declarat livrări către SC T RUL SRL în declarația tip 394 în perioada 2012-2013.

Valoarea achizițiilor de bunuri declarate de SC T RUL SRL ca fiind efectuate, dar neconfirmate de furnizorii acestuia, pe fiecare an, se prezintă astfel:

Anul 2012:

- de la SC S SRL CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X49 lei, TVA X50 lei;
- de la SC CC SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X51 lei, TVA X52 lei;
- de la SC MT SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X53 lei, TVA X54 lei;
- de la SC AST SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X55 lei, TVA X56 lei;
- de la SC CRI SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X57 lei, TVA X58 lei;
- de la SC KID SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X59 lei, TVA X60 lei;
- de la SC 3 C 2007 SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X61 lei, TVA X62 lei;
- de la SC AI SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X63 lei, TVA X64 lei;
- de la SC MGP SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X65 lei, TVA X66 lei;
- de la SC MIC SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X67 lei, TVA X68 lei;
- de la SC DC SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X69 lei, TVA X70 lei;
- de la SC F SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X71 lei, TVA X72 lei;
- de la SC J SRL -CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X73 lei, TVA X74 lei;
- de la SC E SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X75 lei, TVA X76 lei;
- de la SC UNIVERSAL CONSTRUCT DESIGN SRL-CUI X au fost declarate achiziții în valoare fără TVA de X77 lei, TVA X78 lei.

Conform bazei de date ANAF în anul 2013 SC T RUL SRL nu mai depune declarațiile tip 394, respectiv începând cu luna martie 2013 nu mai depune la organul fiscal nicio declarație.

Dintre societățile comerciale enumerate mai sus, declarate de SC T RUL SRL ca fiind

furnizorii săi, urmare a solicitărilor transmise de organele de specialitate din cadrul DGRAF 7 Sibiu au răspuns că „nu au avut relații comerciale cu SC T RUL SRL”, acestea neconfirmând realitatea achizițiilor declarate de SC T RUL SRL, fapt care se reține și din Procesul verbal nr. 2539/09.12.2014, unde se consemnează că:

- 1) SC J SRL jud.Arad -CUI X, la data de 26.11.2014 a transmis prin e-mail răspunsul potrivit căruia se reține că nu a avut nici o relație comercială cu T RUL SRL în perioada 2012-2014, administratorul declarând pe proprie răspundere că nu cunoaște această firmă și nu a auzit de ea;
- 2) SC MGP SRL din Oltenița-CUI X a răspuns la data de 26.11.2014, în scris, că nu a efectuat niciun fel de tranzacții cu SC T RUL SRL;
- 3) SC AST SRL -CUI X, a informat prin adresa de e-mail că nu a avut niciodată niciun fel de relații cu SC T RUL SRL;
- 4) SC F SRL din Zalău -CUI X, a comunicat prin adresa de e-mail din data de 26.11.2014 faptul că nu a avut relații comerciale cu SC T RUL SRL și nici nu cunoaște date despre această societate;
- 5) SC UCD SRL-CUI X, prin administrator, în persoana d-lui BC, declară că de la înființarea societății și până în prezent nu a avut relații comerciale de niciun fel cu SC T RUL SRL.

De asemenea, în Procesul verbal nr. 2539/09.12.2014 se menționează faptul că următoarele societăți sunt în faliment- SC E SRL-CUI X, dizolvare/radiere 3 C 2007 SRL-CUI X, inactivi S SRL -CUI X, AI SRL-CUI X, MIC SRL -CUI X, SC MT SRL -CUI X, CRI SRL -CUI X, KID SRL -CUI X, suspendare activitate-CC SRL -CUI X.

Pentru considerentele prezentate mai sus, se constată că SC T EXP SRL și SC T RUL SRL nu aveau de unde să vândă bunurile ce au fost înregistrate ca aprovizionate de SC X SRL, facturile în cauză nu reflectă proveniența mărfii/nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență și nu probează că operațiunile s-au petrecut astfel cum susține petenta, deoarece nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, în consecință nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru SC X SRL.

Chiar dacă achizițiile au fost reale, așa cum se susține în contestație petenta, care învederează că a comercializat mai departe către clienții săi bunurile sau le are în stoc, se reține că prevederile Codului fiscal, art. 146 alin. (1) lit. a), dispun că dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă achizițiile sunt efectuate de la o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Ori, așa cum am arătat mai sus, cei doi furnizori nu aveau de unde să vândă bunuri, deci nu se poate afirma că bunurile provin de la persoane impozabile, plătitoare de TVA.

Drept urmare, se constată că în mod corect organele de control au concluzionat că facturile în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă de T11 lei și TVA aferentă acestora în sumă de T1 lei, nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate și au stabilit în sarcina societății verificate obligații de plată suplimentare în contul impozitului pe profit (I2 lei) și TVA (T1 lei).

Pentru aspectele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Brașov au întocmit Plângerea penală înregistrată sub nr. 3793/22.06.2016, transmisă împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016, Decizia de impunere nr. F-X/31.05.2016 și Procesul verbal nr. X/31.05.2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, în vederea stabilirii de către organele de cercetare penală dacă aspectele constatate de organele de inspecție fiscală întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin adresa nr. 3122/30.08.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 25921/06.09.2016, emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul X la solicitarea D.G.R.F.P. Brașov, se precizează că urmare a plângerii penale nr. 3793/22.06.2016 „s-a format dosarul penal nr. X/P/2016, care în data de 06.07.2016 a fost reunit cu dosarul penal nr. Z/P/2015 al

Parchetului de pe lângă Tribunalul X, urmând ca cercetările să fie continuate în cadrul acestui dosar de către I.P.J. – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice”.

Prin adresa din 02.10.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 30607/08.10.2018, emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul BXRașov la solicitarea D.G.R.F.P. Brașov, se precizează că **“dosarul penal nr. X/P/2016, care a fost reunit cu dosarul penal nr. Z/P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X este în lucru la I.P.J. – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, fiind efectuate în continuare cercetări sub aspectul infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.”**

Referitor la susținerea petentei că *“posibilele nereguli menționate de inspectorii fiscali (...) privesc societățile furnizoare, ceea ce nu are nicio legătură cu societatea X SRL”*, se reține că la determinarea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care instituie o responsabilizare a ambelor părți implicate într-o tranzacție, din care cităm:

“(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.”

În ceea ce privește invocarea de către petentă a prevederilor Legii 12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități de producție, comerț sau prestări de servicii ilicite, reținem că în materie fiscală, pentru acordarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor se au în vedere prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada analizată, și condițiile de deductibilitate prevăzute în această lege.

Petenta citează interpretarea Directivei 77/388/CEE a Consiliului, dată de CJUE în decizia în Cauza C-277/14 prin care s-a stabilit că:

„Dispozițiile celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”

Ori, din analiza documentelor prezentate comparativ cu prevederile contractelor încheiate cu cei doi furnizori SC T EXP SRL și SC T RUL SRL (care, cu excepția datelor furnizorului, sunt identice), la a căror prevederi face referire chiar petenta, care însă nu motivează de ce operațiunile nu s-au derulat conform celor prevăzute în clauzele contractuale, se poate trage concluzia că persoana impozabilă SC X SRL știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, din Referatul înregistrat sub nr. 5040/26.11.2018, transmis de A.J.F.P. X - Inspecție fiscală, rezultă că dl. NC - administrator al SC T EXP SRL, potrivit bazei de date ANAF, în perioada în care s-au desfășurat tranzacțiile a avut domiciliul la aceeași adresă cu sediul societății X SRL respectiv: jud. X, com X, str. Primăverii nr. 27, cam. 1. Totodată, având în vedere adaosul comercial foarte mic practicat de petentă pentru bunurile înregistrate ca achiziții de la acești doi furnizori, care pornește de la 1% (de exemplu, bunurile intrate în gestiune cu factura 34/07.01.2013 emisă de SC T EXP SRL în valoare de 7.070,6 lei, au fost descărcate în baza facturii 2731/07.01.2013 având ca și cumpărător pe SC TT SRL la valoarea de 7.142 lei, adaos comercial 71,4 lei adică 1%, conform

datelor de expediție înscrise în factura 2731/07.01.2013, livrarea bunurilor fiind efectuată de SC X SRL, cu autoturismul din dotare), care nu justifică desfășurarea unei activități economice în vederea obținerii de profit, în condițiile în care doar cheltuielile de transport depășesc de multe ori adaosul practicat, se poate reține că în mod corect organele de control au considerat că operațiunile reflectate în facturi nu s-au desfășurat în conformitate cu documentele prezentate, fapt care nu putea să nu fie cunoscut de petentă.

În contestația formulată petenta susține că suma totală reprezentând impozitul pe profit și TVA calculată conform anexelor 2 și 3 la Raportul de inspecție nu este aceeași cu suma totală menționată în cuprinsul Deciziei de impunere. Petenta mai susține că în conformitate cu cele înscrise în anexele 2 și 3 rezultă sume suplimentare de $T1 \text{ lei} + I1 \text{ lei} = T2 \text{ lei}$, dar în decizie sunt evidențiate sume totale de $T3 \text{ lei} + \text{TVA} + I1 \text{ lei} = \text{impozit pe profit} = T4 \text{ lei}$.

Referitor la acest aspect sesizat de petentă, organul de soluționare reține că diferența de $(T3 - T1 \text{ lei})$ reprezentând TVA, provine din alte deficiențe cu influență asupra TVA datorată, față de cele referitoare la achizițiile de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL, constatate urmare a verificărilor efectuate și consemnate de către inspectorii fiscali la punctele de la 2) la 4), pag. 30, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.05.2016 (TVA suplimentară $Y1 + Y2 + Y3 \text{ lei}$). Astfel, se constată ca neîntemeiate greșelile de calcul invocate de societate, Anexa 2 la care petenta face referire reflectând, așa cum spune și titlul ei doar „Situția achizițiilor de bunuri pe bază de facturi de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL” și TVA aferentă acestor facturi și nu TVA totală stabilită suplimentar ca urmare a controlului cum eronat susține petenta. În fapt, anexa în care este evidențiată suma totală a TVA stabilită suplimentar la control și valorile taxei pe fiecare deficiență, este Anexa nr. 5 la raportul de inspecție, în care este determinată taxă suplimentară în sumă de T3 lei.

Organul de soluționare reține că, urmare a verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au determinat TVA suplimentară în sumă totală de T3 lei, deficiențele fiind descrise pe larg în Raportul de inspecție fiscală la paginile de la 27 la 30, subcapitolul „Motiv de fapt” punctele **1)** (TVA suplimentară T1 lei), **2)** (TVA suplimentară Y1 lei necontestată), **3)** (TVA suplimentară Y2 lei necontestată) și **4)** (TVA suplimentară Y3 lei necontestată), sumă care este reținută și în Decizia de impunere F-X/31.05.2016 contestată.

Astfel, se constată ca neîntemeiată susținerea petentei că sumele din Raportul de inspecție fiscală (anexele acestuia), care a stat la baza emiterii deciziei contestate, sunt viciate, fiind afectate de erori de calcul, în speță nefiind incidente prevederile art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, invocate de petentă.

Totodată, referitor la susținerea petentei că în anul 2014 a înregistrat pierdere în sumă de P lei, astfel considerând că impozitul pe profit în acest an era zero, organul de soluționare reține că Raportul de inspecție fiscală F-X/31.05.2016 cuprinde la pag. 20 și 21 modul de calcul al impozitului pe profit suplimentar stabilit pentru anul fiscal 2014.

Astfel:

Pierdere netă:	-P lei
Cheltuieli nedeductibile control:	P1 lei
Profit impozabil 2014: $(-P + P1 \text{ lei})$	P2 lei
Impozit pe profit: $(P2 \times 16\%)$	I3 lei

Se reține că urmare a controlului, inspectorii fiscali au determinat pentru anul 2014 cheltuieli nedeductibile în sumă totală de P1 lei, stabilită ca urmare a deficiențelor descrise la paginile 20 și 21 din RIF, punctele **1)** (cheltuieli nedeductibile Z1 lei), **2)** (cheltuieli nedeductibile Z2 lei), **3)** (cheltuieli nedeductibile Z3 lei) și **4)** (cheltuieli nedeductibile Z4 lei), din care doar suma de Z4 lei este aferentă achizițiilor înregistrate în baza facturilor de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL. Se constată deci că, urmare a deficiențelor constatate organele de control au acoperit pierderea fiscală declarată de societate și au determinat profit impozabil în sumă de P2 lei, pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de I3 lei, impozitul fiind corect determinat de către organele de control.

Din referatul cu propuneri de soluționare a contestației anexat la dosarul contestației,

organul de soluționare reține că impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu achiziția de mărfuri de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL **este în sumă de 12 lei**, organele de control menționând că impozitul pe profit a fost calculat cumulat, avându-se în vedere rezultatele contabile și fiscale (profit/pierdere) înregistrate de societate, cheltuielile nedeductibile calculate de societate și baza impozabilă suplimentară stabilită la control.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că din argumentele și dovezile depuse/invocate de contestară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art. 279, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu dispozițiile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 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;” se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe profit în sumă de 12 lei și pentru suma de T1 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de 14 lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/31.05.2016

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin organele abilitate, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform documentelor la dosar, la calculul diferenței suplimentare de impozit pe profit, în sumă totală de 11 lei, stabilită de plată prin Decizia de impunere F-X/31.05.2016, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere rezultatul fiscal declarat de societate pentru fiecare an în parte (profit sau pierdere), pe care l-a influențat cu cheltuielile stabilite ca nedeductibile urmare a controlului în sumă totală de Q1 lei.

În contestația formulată SC X SRL aduce argumente și motivații doar pentru cheltuielile în sumă de T11 lei și TVA încadrate la nedeductibile aferent achizițiilor înregistrate ca fiind efectuate de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL, cărora consideră că le corespunde un impozit pe profit în sumă de 1 lei. În fapt, conform precizărilor echipei de control din Referatul cu propuneri de soluționare nr. 4075/12.07.2016, bazei impozabile suplimentare în sumă de T11 lei, reprezentând baza impozabilă înscrisă în facturile în care la furnizor sunt menționate datele de identificare ale SC T EXP SRL și SC T RUL SRL, îi corespunde un impozit pe profit în sumă de doar 12 lei. Astfel, pentru diferența de 14 lei, organul de soluționare constată că, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.

art. 276 Soluționarea contestației

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

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

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

„art. 249 Sarcina probei

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

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

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

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

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

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

În speță, se reține că deși precizează că se îndreaptă împotriva sumei de 1 lei reprezentând impozit pe profit, prin contestația depusă contestatara aduce precizări și motivații

doar pentru baza impozabilă rezultată în urma respingerii la deducere a cheltuielilor cu bunurile achiziționate de la SC T EXP SRL și SC T RUL SRL, căreia, așa cum am arătat anterior, îi corespunde un impozit pe profit în sumă de 12 lei și nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva **impozitului pe profit în sumă de 14 lei.**

Drept urmare, 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 *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) 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:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 14 lei.

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

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2016, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **T12 lei, din care:**

- 12 lei impozit pe profit;
- T1 lei TVA.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.05.2016, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **14 lei reprezentând impozit pe profit.**

Prezenta decizie de solutionare a contestatiei poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.