

**DECIZIA NR. 753/07.07.2017**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L.- în insolvență,**  
**din mun. X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 7222/2017**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 812/2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 7222/2017, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.- în insolvență**, C.U.I. RX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2008, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Tudor Vladimirescu, bl. 6, sc. C, ap. 16, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 7621/2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016 și **are ca obiect suma totală de T lei reprezentând:**

- TVA în sumă de Y lei
- impozitul pe profit, în sumă de Z lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data confirmării primirii plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2016 și Raportul de inspecție fiscală F-BV 399/ 19.12.2016, respectiv data de **30.12.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii plicului conținând contestația la Oficiul poștal, respectiv data de **14.02.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de această instituție pe plicul anexat la dosar.

Contestația este formulată prin avocat AH, în baza împuternicirii avocațiale seria X nr. 80/2017 anexată în original la dosarul contestației și prezintă semnătura acesteia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 mun. X, jud. X, prin avocat AH.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. Brașov, jud. X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/19.12.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016**, acte emise de către A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Petenta precizează că prin Decizia de impunere și Raportul de inspecție contestate, organele de inspecție fiscală au apreciat că relațiile comerciale desfășurate în perioada 01.01.2012-31.12.2015 cu societățile AV SRL, BFW SRL, GRC SRL, MSC SRL, IMT SRL, SC FR SRL, SC PVM SRL, SC AFC SRL ar fi reprezentat doar un circuit scriptic de documente fără conținut economic cu consecința creării unor avantaje fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA.

Referitor la aceste constatări, petenta susține că motivațiile organelor de control privind comportamentul fiscal al furnizorilor nu au legătură cu conduita SC X SRL și consideră că nu îi pot fi imputate, respectiv că organele fiscale nu motivează de ce tranzacțiile realizate nu ar fi fost reale, în condițiile în care unele dintre bunurile achiziționate de la firmele susmenționate au fost revândute, realizându-se astfel venituri și colectându-se TVA într-o valoare mai mare decât cea din factura de achiziției iar operațiunea de colectare a TVA nu a fost anulată.

În susținerea contestației contestatara aduce următoarele argumente:

- organele de control nu dovedesc susținerea că operațiunile nu sunt reale;
- susținerile organului de control, în sensul că valoarea facturilor de achiziție a fost

decontată prin virament bancar, în mai multe tranșe, în zile consecutive, nu constituie argumente pertinente pentru a justifica măsura dispusă;

- firmele enumerate anterior au devenit inactive după ce au fost achiziționate bunurile în discuție, și erau înregistrate în scopuri de TVA la momentul tranzacțiilor;
- Petenta face trimitere la hotărârea CJUE, pronunțată în cauza C-277/2014, care a statuat că privarea unei persoane impozabile de bună credință de dreptul de deducere ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului și precizează că deține documente din care reiese că respectivii furnizori erau înregistrați și erau activi la momentul efectuării tranzacțiilor.
- organele fiscale nu au făcut nici o referire la faptul că facturile privind achizițiile de bunuri nu ar îndeplini vreuna din condițiile prevăzute de art. 146 sau art. 155;
  - în ceea ce privește veniturile cu dobânda aferentă împrumutului acordat societății FR SRL, petenta precizează că potrivit legislației fiscale, este interzis societăților să perceapă dobândă pentru împrumuturile acordate între acestea.

Față de aspectele mai sus menționate, petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

**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/19.12.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. TVA în sumă de Y lei și impozit pe profit în sumă de Z lei, perioada verificată fiind 01.01.2012- 31.12.2015.**

Inspecția fiscală a fost declanșată ca urmare a adresei nr. 15284/2016 transmisă de A.J.F.P. X și înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. 5518/2016, prin care se comunică faptul că prin sentința civilă nr. 1075/SIND/2016 s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței cu privire la debitoarea SC X SRL, CUI X.

Deoarece documentele financiar-contabile aferente perioadei 01.01.2010- **31.05.2013** au fost transmise către DIICOT-Serviciul Teritorial X, inspecția fiscală privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada ianuarie 2012- decembrie 2015 s-a efectuat în limita constatărilor consemnate în Procesul verbal nr. X/10.06.2016 încheiat de DGAF X și în Procesul verbal nr. X/14.11.2016 încheiat de A.J.F.P. X.

**II.1.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/19.12.2016 contestate, s-a stabilit că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar- contabile achiziții în sumă totală de **Z1 lei**, pentru care a dedus TVA în sumă totală de **Y1 lei**, de la următoarele societăți comerciale:

- **S.C. AV SRL**- CUIX (Z2 lei baza impozabilă +TVA Y2 lei);
- **S.C. BFW SRL**- CUIX (Z3 lei baza impozabilă + TVA Y3 lei);
- **S.C. GRC SRL**- CUIX (Z4 lei baza impozabilă + TVA Y4 lei);
- **S.C. MSC S.R.L.**- CUIX (Z5 lei baza impozabilă + TVA Y5 lei);
- **S.C. IMT S.R.L.** - CUIX (Z6 lei baza impozabilă + TVA Y6 lei);
- **SC PVM S.R.L.** – CUIX (Z7 lei baza impozabilă + TVA Y7 lei);
- **S.C. AFC S.R.L.** – CUIX (Z8 lei baza impozabilă + TVA Y8 lei).

Referitor la aceste achiziții, în baza documentelor puse la dispoziție de către societatea verificată, a informațiilor primite de la inspectorii antifraudă, precum și a informațiilor furnizate de baza de date FISCNET, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile de achiziție prezentate nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor iar societatea nu a putut proba că operațiunile au fost efectuate în realitate, astfel că, în baza prevederilor art. 11 alin. 1 și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1), art. 7, art. 14 alin. (2), art. 21 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală a respins la deducere **TVA în sumă de Y1 lei**. Totodată, aferent perioadei 2012-2015, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f), au stabilit o bază impozabilă suplimentară aferentă impozitului pe profit în sumă de **Z1 lei**.

**II.2.** Conform celor constatate în urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală, consemnate în Procesul verbal nr. X/14.11.2016, în data de 01.06.2014 SC X SRL, în calitate de executant, a încheiat cu S.C. FR SRL contractul de lucrări FN, având ca obiect "execuție sistem de irigații pentru plantație lucernă Copăcel, județul X", prețul contractului fiind de X EURO+ TVA iar termenul de execuție de 3 ani de la data primirii ordinului de începere a lucrărilor. Pentru această lucrare au fost prezentate lista cu cantitățile de lucrări și Deviz ofertă.

Din verificările efectuate s-a constatat că SC X SRL nu a facturat serviciile înscrise în contract dar a dedus TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții pentru acest obiectiv, în sumă totală de Y9 lei și a înregistrat cheltuieli cu materialele de construcții în sumă totală de Z9 lei și cheltuieli cu transportul materialelor în sumă de Z10 lei.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) și 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de **Z11 lei** și pentru **TVA în sumă de Y9 lei** acestea nefiind aferentă operațiunilor impozabile/taxabile.

**II.3.** Organele de control au constatat că între S.C.X S.R.L. în calitate de împrumutător și S.C. FR S.R.L. în calitate de împrumutat, s-a încheiat un contract de împrumut de consumație în data de 08.09.2014, prin care împrumutătorul acordă împrumutatului un împrumut în sumă de X lei. Conform art. 6 din contract, împrumutul nu este purtător de dobândă iar conform art. 2 împrumutul a fost pus la dispoziția împrumutatului la data de 08.09.2014 și se acordă până la finele anului 2016.

De asemenea, între S.C. X S.R.L. în calitate de împrumutător și S.C. FR S.R.L. în calitate de împrumutat, s-a încheiat un contract de împrumut de consumație în data de 01.10.2014, prin care împrumutătorul acordă împrumutatului un împrumut în sumă de X lei. Conform art. 6 din contract, împrumutul nu este purtător de dobândă iar conform art. 2 împrumutul a fost pus la dispoziția împrumutatului la data de 01.10.2014 și se acordă până la finele anului 2016.

Din verificarea fișei contului 461-" FR" a rezultat că S.C. X S.R.L. a împrumutat societatea FR S.R.L. cu suma totală de X lei astfel: X lei în data de 08.09.2014; X lei în data de 11.09.2014; X lei în data de 17.09.2014 și X lei în data de 01.10.2014.

Până la data de 31.12.2015 societatea FR S.R.L. a rambursat societății X S.R.L. suma totală de X lei, astfel: X lei în data de 13.01.2015, 100.000 lei în data de 14.01.2015, 50.000 lei în data de 15.01.2015, 50.000 lei în data de 16.01.2015, 10.000 lei în data de 19.01.2015.

Aferent împrumuturilor acordate de S.C. X S.R.L. pentru S.C. FR S.R.L., echipa de inspecție fiscală a calculat venituri din dobânzi în sumă de **Z12 lei**, până la data de 31.12.2015, în conformitate cu prevederile art. 11 alin (1) și art. 23 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 3 alin. (1) Ordonanța 13 din 24.08.2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligațiile bănești precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar.

În baza celor constatate, echipa de control a recalculat impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2012- decembrie 2015, stabilind un impozit suplimentar de plată în sumă de **Z lei [(Z1+Z11+Z12- X lei pierdere 2015)x16%-X lei impozit declarat și achitat trimestrial în 2015]**. Totodată, în urma inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar de plată TVA în sumă de **Y lei** (Y2+ Y3+ Y4+ Y5+ Y6+ Y9+ Y7+ Y8 lei).

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

**III.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y10 lei și impozitul pe profit în sumă de Z13 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor**

**Publice Braşov, prin Serviciul Solutionare Contestaţii se poate investi cu soluţionarea pe fond a contestaţiei, în condiţiile în care Direcţia Generală Antifraudă Fiscală a sesizat prin Adresa nr. A\_DAF 33013/26.10.2016 organele de urmărire penală din cadrul Direcţiei de Investigare a Infracţiunilor de Criminalitate Organizată şi Terorism- Serviciul Teritorial X cu privire la aspectele constatate la SC X SRL, în interesul cercetărilor ce se efectuează în dosarul penal nr. X/P/2013, constatări care se regăsesc şi în Raportul de inspecţie fiscală nr. F-X/19.12.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/19.12.2016, contestată.**

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecţie fiscală au constatat că SC X SRL a înregistrat în evidenţa contabilă achiziţii (materiale de construcţii), de la societăţi cu un comportament fiscal neadecvat, respectiv de la AV SRL CUIX, BFW SRL CUIX, GRC SRL CUIX, MSC SRL CUIX, IMT SRL CUIX.

Astfel, la societăţile interpuase pe lanţul comercial anterior SC X SRL, organele de inspecţie fiscală au constatat acelaşi mod de lucru şi aceeaşi stare de fapt, respectiv:

- sedii sociale la care nu funcţionează societăţile în cauză,
- lipsa punctelor de lucru adecvate derulării unor astfel de activităţi economice,
- reprezentanţi legali neidentificaţi care să reprezinte societăţile în faţa organelor de inspecţie fiscală,
- lipsa mijloacelor tehnice necesare desfăşurării activităţii,
- lipsa personalului salariat care să poată efectua operaţiunile privind recepţia, manipularea, transportul şi livrarea mărfurilor,
- lipsa documentelor contabile sau justificative care să ateste transportul mărfurilor pe fiecare segment al lanţului comercial,
- furnizorii declaraţi de cele 5 societăţi enumerate mai sus, nu au confirmat livrările către acestea, din baza de date ANAF fiind returnate neconcordanţe de declarare;
- societăţile au fost declarate inactive/radiate la perioade scurte de timp după ce au avut loc livrările către SC X SRL.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au concluzionat că operaţiunile şi tranzacţiile comerciale consemnate în documentele justificative utilizate ca bază de înregistrare în evidenţa financiar-contabilă a SC X SRL, nu reflectă o stare de fapt reală, acestea reprezentând în fapt circuite scriptice de tranzacţionare succesivă a mărfurilor destinate valorificării pe piaţa internă, artificial dezvoltate în scopul sustragerii de la plata obligaţiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Drept urmare, organele de inspecţie fiscală au constatat că facturile emise de aceşti furnizori nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, nu au conţinut economic, operaţiunile fiind efectuate cu scopul de a evita impozitarea, fapt pentru care, conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, au procedat la reîncadrarea tranzacţiilor pentru reflectarea reală a conţinutului economic al acestor operaţiuni, la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de Y10 lei şi la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de Z13 lei.

În contestaţia depusă petenta susţine că nu i se poate imputa conduita furnizorilor săi, care la data achiziţiilor erau societăţi active şi că, în condiţiile în care a considerat că operaţiunile nu sunt reale şi au respins la deductibilitate TVA, organul de control trebuia să aplice acelaşi tratament şi la vânzarea acestor bunuri şi să anuleze TVA colectată.

**În fapt**, organele de control au constatat că în perioada verificată, SC X SRL a înregistrat în evidenţele financiar contabile:

#### **1. Achiziţii de bunuri şi servicii de la S.C. AV SRL- CUIX, din mun. X**

În raportul de inspecţie fiscală se menţionează că inspectorii Direcţiei Regionale Antifraudă Fiscală X au efectuat la SC X SRL un control operativ şi inopinat, în urma căruia au încheiat Procesul verbal nr. X/10.06.2016, în care au consemnat următoarele:

a) Referitor la furnizorul AV SRL în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X s-a întocmit Procesul verbal nr. X/08.04.2015 şi adresa nr. X/2015/14.05.2015 în care este menţionat că:

- la sediul social declarat din X, b-dul Independenței, bloc D2, sc. B, et. P, jud. X, a fost efectuat un control operativ și inopinat în data de 07.04.2015 urmare căruia s-a constatat faptul că societatea nu funcționează la această adresă;
- societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 16.05.2013 prin decizia A.J.F.P. X nr. 942/27.03.2013;
- prin hotărârea nr. 1082/11.07.2013 a Tribunalului X, în dosarul X/99/2013 s-a admis cererea de dizolvare a societății formulată de O.N.R.C., aceasta nefiind atacată;
- s-a solicitat lichidatorului judiciar (E LRJ S.P.R.L) al entității AV SRL, documentele financiar contabile pe anul 2012, dar acestea nu au putut fi puse la dispoziția organelor de control întrucât lichidatorul judiciar E LRJ S.P.R.L nu a intrat în posesia lor;
- pe rolul instanței Tribunalului X se află în curs procesul penal din dosarul nr. X/99/2014, având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de Legea 241/2005, pentru fapte prevăzute la art. 4 *"refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale și bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiar- fiscale, sau vamale"* și la art. 9 alin. 1 lit. b) *"omisiunea, în tot sau în parte a evidențierii, în acte contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate"*;
- în data de 30.04.2015 s-a prezentat la sediul DRAF X administratorul AV SRL care a declarat prin nota explicativă redactată că documentele financiar-contabile ale societății se află la contabila societății, care a decedat.

b) În ceea ce privește relația comercială desfășurată între SC X SRL și S.C. AV S.R.L. inspectorii antifraudă au concluzionat că:

- societățile nu au putut face dovada realității tranzacțiilor;
- tranzacțiile sunt descrise generic de către persoanele care le-au efectuat, în documentele justificative nu sunt menționate persoane de contact;
- sumele de bani încasate de către societatea AV SRL de la societatea X SRL au fost ridicate în aceeași zi sau ziua imediat următoare în numerar de către numitul S de la instituții bancare din localitățile X, Y sau virate către MSC SRL.

În urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală, consemnate în Procesul verbal nr. X/14.11.2016, au rezultat următoarele:

- Conform fisei furnizorului 401.00097 "AV SRL" în perioada august 2012- septembrie 2012, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă și declarativă (jurnale de cumpărări, balanțe de verificare, deconturi de TVA) un număr de 3 facturi în valoare totală de X lei din care TVA Y2 lei;
- echipa de inspecție fiscală nu a putut verifica modul de întocmire și completare a facturilor de achiziție de la partenerul S.C. AV SRL, respectiv dacă sunt respectate prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât documentele financiar- contabile ale societății aferente perioadei 01.01.2010- 31.05.2013 au fost transmise către DIICOT X în baza solicitării X/P/2012 din data de 20.08.2014;
- au fost prezentate Note de recepție și constatare diferențe aferente acestor facturi, din analiza cărora s-a constatat ca obiectul facturilor îl constituie achiziția de materiale de construcții și mărfuri (țeava NG, panou gard, plasă sudată, oțel PC, țeavă canalizare, tablă ZN, bulldozer John Deere);
- Contravaloarea facturilor de achiziție a fost decontată prin virament bancar, în mai multe transe, în zile consecutive în perioada august 2012- septembrie 2012.
- Societatea a prezentat contractul de vânzare- cumpărare încheiat la data de 01.08.2012 între S.C. AV S.R.L., reprezentată legal prin S F, în calitate de vânzător și S.C. X S.R.L., reprezentată legal prin MS, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind comercializarea de produse distribuite de S.C. AV S.R.L. respectiv materiale de construcții, utilaje (plasă sudată, țeavă, profile metalice panouri etc). Contractul a fost încheiat pentru o perioadă de 12 luni iar conform art. 6 din contract " Transportul produselor este gratuit și se va efectua de către vânzător";
- aceste achiziții au fost înregistrate în conturile 3021-"Materiale consumabile" și 371-"Mărfuri", consumul fiind evidențiat în contul 6021 „Cheltuieli cu materialele consumabile” în

luna februarie 2014 conform Bon de consum 14020004/28.02.2014, iar descărcarea de gestiune în contul 607 „Cheltuieli cu mărfurile” în lunile august 2012, septembrie 2012, martie 2013, ianuarie 2015, martie 2015 și septembrie 2015, cuantumul total al sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli fiind de Z2 lei;

- suma de Z2 lei și TVA aferentă de Y2 lei a fost raportată de S.C. X S.R.L. în declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național întocmite pentru perioada august 2012- septembrie 2012.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. AV SRL organele de control precizează că din informațiile furnizate de bazele de date ANAF au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în anul 2011;
- contribuabilul are sediul social declarat în mun. X, B-dul Independenței, bl. D2, sc. B, et. P, județul X și activitatea principală declarată "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale - Cod CAEN 4120";
- persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 11.03.2011-01.02.2013 și a fost declarată inactivă din data de 16.05.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- în lunile august 2012 și septembrie 2012 (când au avut loc tranzacțiile cu SC X SRL), furnizorul AV SRL nu declară TVA colectată și nu plătește acest TVA la bugetul de stat, nu declară livrările în declarația informativă D394.

În baza prevederilor art. 55 și art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise cu privire la modalitatea prin care s-a intrat în contact cu S.C. AV S.R.L. și transportul bunurilor. În răspunsul formulat de dl PCS în calitate de Director general, acesta precizează că nu-și amintește cum a fost contactat furnizorul S.C. AV S.R.L., iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă.

Referitor la locul de descărcare a bunurilor, societatea a prezentat contractul de comodat încheiat la data de 05.06.2013 prin care S.C. AI S.R.L. în calitate de proprietar al terenului situat în extravilanul com. X înscris în CF 101091, nr. cadastral 101091, în suprafață de 32.000 mp, dă spre folosință suprafața de 1.000 mp către S.C. X S.R.L. pentru depozitarea de material, deci nu dispunea de acest loc de descărcare în lunile august 2012 și septembrie 2012, când declara achizițiile de la S.C. AV S.R.L.

## **2. Achizitii de mărfuri de la S.C. BFW SRL- CUI X, din mun. X**

Tot în Procesul verbal nr. X/10.06.2016 inspectorii Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Sibiu au consemnat următoarele:

### **a) Referitor la furnizorul BFW SRL**

- în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X s-a întocmit Procesul verbal nr. X/20.05.2015 și adresa nr. X-2015;
- administratorul societății verificate nu a putut fi contactat, societatea nu funcționează la adresa la care are declarat sediul social, nu are sedii secundare/puncte de lucru;
- administratorul societății CDM este cercetat în faza de urmărire penală pentru săvârșirea infracțiunilor de "constituire a unui grup infracțional organizat" și "complicitate la evaziunea fiscală" prin "evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive" și "spălare de bani".

**b) În ceea ce privește relația comercială desfășurată între SC X SRL și S.C. BFW SRL inspectorii antifraudă au concluzionat că::**

- societățile nu au putut face dovada realității tranzacțiilor;
- tranzacțiile sunt descrise generic de către persoanele care le-au efectuat, în documentele justificative nu sunt menționate persoane de contact;
- sumele de bani încasate de către SC BFW SRL de la SC X SRL au fost ridicate în aceeași zi sau ziua imediat următoare în numerar de către numitul S din județul X.

În urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală, consemnate în Procesul verbal nr. X/14.11.2016 au rezultat următoarele:

- conform fișei furnizorului 401.00104 "BFW SRL" în luna noiembrie 2012, S.C. X SRL a înregistrat în evidența contabilă și declarativă (jurnal de cumpărări, balanța de verificare, decont de TVA) un număr de 4 facturi în valoare totală de X lei din care TVA Y3 lei;
- echipa de inspecție fiscală nu a putut verifica modul de întocmire și de completare a facturilor de achiziție de la partenerul S.C. BFW S.R.L., respectiv dacă sunt respectate prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât documentele financiar-contabile ale societății aferente perioadei 01.01.2010- 31.05.2013 au fost transmise către DIICOT X;
- au fost prezentate Note de recepție și constatare diferite aferente acestor facturi, din analiza cărora s-a constatat ca obiectul facturilor îl constituie achiziția de anvelope Pirelli (46 bucăți), panou galben (202 bucăți), tub apă (36 bucăți);
- contravaloarea facturilor de achiziție a fost decontată prin virament bancar, în decursul a trei zile consecutive (10.12.2012, 11.12.2012 și 13.12.2012);
- S.C. X SRL nu a prezentat nici un contract de colaborare încheiat cu acest furnizor;
- aceste achiziții au fost înregistrate în conturile 301 "Materii prime" și 371 "Mărfuri", consumul fiind evidențiat în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” în luna noiembrie 2012 conform Bon de consum 121100002/30.11.2012, iar descărcarea de gestiune în contul 607 „Cheltuieli cu mărfurile” în lunile mai 2013 și iunie 2013, cuantum total al sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli fiind de Z3 lei;
- suma de Z3 lei și TVA aferentă de Y3 lei a fost raportată de S.C. X SRL în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național întocmită pentru luna noiembrie 2012.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. BFW SRL, organele de control precizează că din informațiile furnizate de bazele de date ANAF au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în anul 2012;
- contribuabilul are sediul social declarat în mun. X, str. Dimitrie Cantemir nr. 1, bl. 1, sc. A, ap. 6, jud. X și activitatea principală declarată "Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare"- Cod CAEN 4673;
- persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 21.08.2012- 01.11.2013 și a fost declarată inactivă din data de 15.03.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- conform situațiilor financiare anuale la 31.12.2012, numărul mediu de salariați este 0;
- deși livrările către S.C. X SRL au fost raportate de către S.C. BFW SRL în declarația informativă D394 aferentă lunii martie 2013 (depusă sub nr. X-13417-2013/23.04.2013), S.C. BFW SRL nu declară TVA colectată prin decontul de TVA aferent trim. IV și nu plătește TVA la bugetul de stat.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise cu privire la modalitatea prin care s-a intrat în contact cu S.C. BFW S.R.L., dacă a fost încheiat contract/comenzi cu acest furnizor și transportul bunurilor. În răspunsul formulat de dl PCS în calitate de Director general, acesta precizează că nu-și amintește cum a fost contactat furnizorul S.C. BFW S.R.L., nu există contract sau comenzi iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă.

Referitor la locul de descărcare precizat în Nota explicativă, organele de control menționează că pentru acest spațiu contractul a fost încheiat mult după data achizițiilor, în 05.06.2013.

### **3. Achiziții de mărfuri de la S.C. GRC SRL- CUI X, din mun. X**

În Procesul verbal nr. X/10.06.2016 inspectorii Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X au consemnat următoarele:

a) Referitor la furnizorul GRC SRL, în urma verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X au întocmit la această societate Procesul verbal nr. X/18.08.2014, Procesul

verbal nr. X/07.04.2016 iar inspectorii fiscali din cadrul AJFP X au întocmit Procesul verbal nr. X/28.10.2014 în care sunt consemnate următoarele:

- SC GRC SRL, nu funcționează la adresa sediului social/domiciliului fiscal declarat. Inspectorii antifraudă au întocmit invitație administratorului societății, pentru prezentarea documentelor financiar contabile iar administratorul societății, SF a răspuns prin fax invitației primite, motivând ca nu se poate prezenta cu documentele solicitate din cauza unor probleme medicale;
- societatea este inactivă începând cu 07.06.2013 prin decizia AJFP X nr. 1162/29.04.2013, iar prin hotărârea nr. 31/23.01.2015 a Tribunalului X s-a dispus dizolvarea societății;
- administrator judiciar provizoriu a fost numit Cabinetul Individual de Insolvență X iar, în urma corepondenței purtate cu acesta, a fost comunicat faptul că, nu a intrat niciodată în posesia documentelor financiar- contabile aparținând SC GRC SRL;
- din procesul verbal nr. X/28.10.2014 rezultă că S.C. GRC SRL a mai făcut obiectul verificărilor încrucișate privind tranzacții în lanț, ocazie cu care s-a constatat caracterul fraudulos și fictiv al documentelor emise (facturi). Societatea nu a avut salariati, depozite sau mijloace fixe în patrimoniu sau alte acte/documente ce sunt necesare justificării desfășurării unei activități legale și reale privind specificul activității. Organele fiscale au concluzionat că SC GRC SRL are un comportament fiscal asimilat societăților de tip fantomă care participă alături de alte societăți din lanț la realizarea de operațiuni de tip suveică sau carusel.

b) În ceea ce privește relația comercială desfășurată între SC X SRL și SC GRC SRL inspectorii antifraudă au concluzionat că:

- societățile nu au putut face dovada realității tranzacțiilor;
- tranzacțiile sunt descrise generic de către persoanele care le-au efectuat, în documentele justificative nu sunt menționate persoane de contact;
- sumele de bani încasate de către SC GRC SRL de la SC X SRL au fost virate către societatea MSC SRL iar ulterior au fost retrase în numerar de către SM din județul X.

În urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală, consemnate în Procesul verbal nr. X/14.11.2016 au rezultat următoarele:

- Conform, fișei furnizorului 401.0010 "GRC SRL" în perioada decembrie 2012- mai 2013, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă și declarativă (jurnale de cumpărări, balanțe de verificare, deconturi de TVA) un număr de 7 facturi de la acest furnizor, în valoare totală de X lei, din care TVA Y4 lei;
- având în vedere că acest furnizor a aplicat sistemul de TVA la încasare în perioada 01.01.2013- 07.06.2013, operatorul economic și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la data achitării facturilor;
- echipa de inspecție fiscală nu a putut verifica modul de întocmire și de completare a facturilor de achiziție de la partenerul S.C. GRC SRL, respectiv dacă sunt respectate prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât documentele financiar- contabile ale societății aferente perioadei 01.01.2010- 31.05.2013 au fost transmise către DIICOT X;
- au fost prezentate Note de recepție și constatare diferite aferente acestor facturi, din analiza cărora s-a constatat ca obiectul facturilor îl constituie achiziția de materiale de construcții (panou perete cu șurub ascuns, gură scurgere, grătar nervurat, vată minerală, profil zincat, panou galben, țevă rectangulară, tub apă PE, oțel beton, plasă sudată);
- Contravaloarea facturilor de achiziție a fost decontată în totalitate prin virament bancar, în mai multe tranșe, în zile consecutive în perioada ianuarie 2013- mai 2013;
- Societatea a prezentat contractul de vânzare- cumpărare încheiat la data de 02.12.2012 între S.C. GRC S.R.L., reprezentată legal prin „S”, în calitate de vânzător și S.C. X S.R.L., reprezentată legal prin MS, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind comercializarea de produse distribuite de S.C. GRC S.R.L. cum ar fi materiale de construcție (vată minerală, panou perete, profil zn etc.). Contractul a fost încheiat pentru o perioada de 12 luni iar conform art. 6 din contract "Transportul produselor este gratuit și se va efectua de către vânzător";



- aceste achiziții au fost înregistrate în conturile 301-"Materii prime" și 371- "Mărfuri", consumul fiind evidențiat în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” în lunile decembrie 2012, iunie 2013, august 2013 și septembrie 2013 (conform Bon de consum 121200003/31.12.2012, 130600002/30.06.2013, 130800003/31.08.2013, 130900005/30.09.2013), iar descărcarea de gestiune în contul 607 „Cheltuieli cu mărfurile” în lunile martie 2013, martie 2015, septembrie 2015 și octombrie 2015, cuantumul total al sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli fiind de Z4 lei;
- suma de Z4 lei și TVA aferentă de Y4 lei a fost raportată de S.C. X S.R.L. în declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național întocmite pentru perioada decembrie 2012- mai 2013.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. GRC S.R.L., organele de control precizează că din informațiile furnizate de bazele de date ANAF au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în anul 2012;
- contribuabilul are sediul social declarat în mun. X, b-dul Independenței, bl. D2, sc.B, et. P, județul X (aceeași adresă ca SC AV SRL) și activitatea principală declarată "Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor"- Cod CAEN 4677;
- persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 01.05.2012-07.06.2013 și a fost declarată inactivă de către inspecția fiscală din data de 07.06.2013;
- contribuabilul a fost supus unei inspecții fiscale generale în urma căreia s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de X lei.
- nu înregistrează bunuri în patrimoniu iar din anul 2013 nu mai depune situații financiare anuale;
- conform diagramei C-Lynx editată pentru anul 2012, S.C. GRC SRL declară achiziții de la FC SRL - CUI X, S SRL - CUIX și C&C SRL- CUIX, dar livrările nu au fost confirmate de aceste societăți;
- conform diagramei C-Lynx editată pentru anul 2013, societatea declară achiziții în valoare de X lei de la CT- CUI X, L SRL- CUI X, S SRL- CUI X, 3 C SRL-CUI X, I SRL- CUI X, L SRL- CUI X, A&S T SRL-CUI X, D SRL- CUI X, în timp ce acești parteneri nu declară livrări către S.C. GRC S.R.L.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise cu privire la modalitatea prin care s-a intrat în contact cu S.C. GRC S.R.L. și transportul bunurilor. În răspunsul formulat de dl PCS în calitate de Director general, acesta precizează că nu-și amintește cum a fost contactat furnizorul S.C. GRC S.R.L. iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă.

#### **4. Achiziții de bunuri de la S.C. MSC S.R.L.- CUI X, din localitatea X, județul X**

În Procesul verbal nr. X/10.06.2016 inspectorii Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X au consemnat următoarele:

##### **a) Referitor la furnizorul S.C. MSC S.R.L.**

- în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X s-a întocmit Procesul verbal nr. X/08.01.2015 și adresa nr. A\_FX/2015;
- pentru perioada 01.01.2014- 30.09.2014 s-a constatat ca majoritatea achizițiilor în sumă de X lei fără TVA, reprezentând 91,02% din totalul achizițiilor s-au efectuat de la trei societăți A SRL (CUI X), G R SRL (CUI X), P C SRL (CUI X). Față de aceste achiziții s-a reținut faptul că facturile înregistrate în evidența MSC SRL nu au la bază operațiuni reale;
- pe numele administratorului societății MSC SRL a fost întocmită sesizarea penală nr.15684/17.09.2014;
- având în vedere că societatea MSC SRL nu avea stoc de marfă la data de 01.01.2014, iar achizițiile efectuate în această perioadă nu au avut la baza operațiuni reale, inspectorii antifraudă au concluzionat că și operațiunile de vânzări din perioada 01.01.2014- 30.09.2014 au un caracter fictiv.

##### **b) În ceea ce privește relația comercială desfășurată între SC X SRL și S.C. MSC**

S.R.L. inspectorii antifraudă concluzionează următoarele:

- societățile nu au putut face dovada realității tranzacțiilor;
- documentele legate de circulația bunurilor/serviciilor nu conțin toate datele cu privire la transportul bunurilor, datele de identificare ale persoanelor care au asigurat expediția bunurilor și a celor care au întocmit documentele;
- tranzacțiile sunt descrise generic de către persoanele care le-au efectuat, în documentele justificative nu sunt menționate persoane de contact;
- sumele de bani încasate de către SC MSC SRL de la SC X SRL au fost ridicate în aceeași zi sau ziua imediat următoare în numerar de către numitul S de la instituții bancare din județul Brașov.

În urma X efectuate de echipa de inspecție fiscală, consemnate în Procesul verbal nr. X/14.11.2016 au rezultat următoarele:

- conform fișei furnizorului 401.00146 "MSC SRL" în perioada octombrie 2013- mai 2014, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă (jurnale de cumpărări, balanțe de verificare) un număr de 13 facturi de la acest furnizor, în valoare totală de X lei, din care TVA Y5 lei;
- agentul economic verificat a prezentat facturile de achiziție de la partenerul S.C. MSC S.R.L. și Notele de recepție și constatare diferențe aferente acestor facturi din care rezultă că obiectul facturilor îl constituie achiziția de materiale de construcții (tuburi beton armat, tub polietilenă, supapă evacuare, robinet, tub picurare, piesă bransament, vas tampon 500 l, pompă balbotaj, vas expansiune 24 l, mufă egală compresiune, țeavă rotundă). Exceptând factura nr. 1100/02.05.2014, aceste facturi nu au completate la rubrica "Date privind expediția" conținutul minimal obligatoriu de informații prevăzut de OMFP nr. 2226/2006 respectiv: numele delegatului, datele de identificare, nr. mijlocului de transport, data și ora livrării, semnătura delegatului, prin urmare nu s-a putut verifica realitatea mijlocului de transport. Totodată o parte din facturi au înscris la rubrica numele delegatului mențiunea "prin poștă".
- Factura nr. 1100/02.05.2014 are înscrise următoarele date: numele delegatului- SM, date de identificare- CI seria X, mijloc de transport auto nr. X (autoutilitara volvo proprietar S.C M SRL din municipiul X, str. Maratei nr. 14, bl.MI, se. B, ap.25, județul X);
- nu au fost prezentate avize de însoțire a mărfii care să ofere detalii despre transportul mărfii achiziționate;
- contravaloarea facturilor de achiziție a fost decontată prin virament bancar, în mai multe tranșe, în zile consecutive în perioada noiembrie 2013- iunie 2014;
- Societatea.a prezentat contractul de vânzare- cumpărare încheiat la data de 15.09.2013 între S.C. MSC S.R.L. reprezentată legal prin SM, în calitate de vânzător și S.C. X S.R.L. reprezentată legal prin MS, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind vânzarea/cumpărarea de produse distribuite de S.C. MSC S.R.L. (materiale de construcții). Contractul a fost încheiat pentru o perioadă de 12 luni iar conform art. 4 din contract "Transportul produselor este gratuit și se va efectua de către vânzător";
- aceste achiziții au fost înregistrate în conturile 301- "Materii prime" și 371- " Mărfuri", consumul fiind evidențiat în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” în lunile octombrie 2013, februarie 2014, august 2014 și octombrie 2014 (conform Bon de consum 131000003/31.10.2013, 140200003/28.02.2014, 1140800005/07.08.2014, 141000001/31.10.2014), iar descărcarea de gestiune în contul 607 „Cheltuieli cu mărfurile” în lunile decembrie 2014 și octombrie 2015, cuantum total al sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli fiind de Z5 lei;
- suma de Z5 lei și TVA aferentă de Y5 lei a fost raportată de S.C. X S.R.L. în declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național aferente perioadei octombrie 2013- mai 2014, respectiv în deconturile de TVA aferente perioadei noiembrie 2013- decembrie 2013, ianuarie- februarie 2014 și iunie 2014, operatorul economic verificat exercitându-și dreptul de deducere a TVA la data achitării acestor facturi, urmare a aplicării sistemului TVA la încasare de către S.C. MSC SRL.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. MSC S.R.L., organele de control precizează că din informațiile furnizate de bazele de date ANAF au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în anul 2012;

- contribuabilul are sediul social declarat în orașul X, str. Păstorel Teodoreanu nr. 62, camera 3, jud. X și activitatea principală declarată "Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor"- Cod CAEN 4677;
- persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 01.10.2013-01.11.2015 și a fost declarată inactivă din data de 26.11.2015 de către inspectia fiscală;
- începând cu anul 2013 societatea MSC S.R.L. nu mai depune situații financiare anuale la organul fiscal teritorial;
- conform bilanțului contabil la 31.12.2012, contribuabilul nu înregistrează bunuri în patrimoniu, numărul mediu de salariați este 0, iar obiectul de activitate inițial al societății a fost intermediari în comerțul cu produse diverse;
- societatea a fost supusă unor inspecții fiscale generale în urma cărora s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de X lei;
- conform diagramei C-Lynx editată pentru anul 2014, S.C. MSC S.R.L. declară achiziții în sumă totală de X lei de la: GR SRL (CUI X), A SRL (CUI X) și PC SRL (CUI X), dar livrările nu au fost confirmate de parteneri.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise cu privire la modalitatea prin care s-a intrat în contact cu S.C. MSC S.R.L. și transportul bunurilor. În răspunsul formulat de dl PCS în calitate de Director general, acesta precizează că nu-și amintește cum a fost contactat furnizorul S.C. MSC S.R.L. iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă.

#### **5. Achiziții de bunuri de la S.C. IMT S.R.L. - CUI X, Comuna B, jud. X**

În procesul verbal nr. X/10.06.2016 inspectorii Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X, au consamnat următoarele:

##### **a) Referitor la furnizorul IMT SRL**

- în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X s-a întocmit procesul verbal nr. X/28.05.2015 și adresa nr. X/2015;
- s-a constatat că la sediul social din satul X, comuna X, str. Principală, nr. 36, județul X, contribuabilul nu a desfășurat /nu desfășoară nici o activitate;
- a fost întocmită invitația nr. 1946/2 care a fost transmisă prin poștă cu confirmare de primire prin care s-a solicitat prezența reprezentantului legal al societății la sediul DRAF X cu evidența financiar-contabilă pentru perioada decembrie 2013- aprilie 2015, invitație care a fost returnată sub motivul „necunoscut în sat”;
- prin adresa AFSV\_4366/2015 transmisă la ORC X au fost solicitate informații privind sediul social, punctele de lucru, precum și un istoric al S.C. IMT SRL rezultând următoarele: de la data înmatriculării și până la data de 15.09.2014 S.C. IMT SRL a avut ca asociat unic pe SF-CNP 1X iar din data de 15.09.2014 calitatea de asociat și administrator este deținută de BA - CNP 1X.

##### **b) În ceea ce privește relația comercială desfășurată între SC X SRL și S.C. IMT SRL inspectorii antifraudă au concluzionat că:**

- societățile nu au putut face dovada realității tranzacțiilor;
- documentele legate de circulația bunurilor/serviciilor nu conțin toate datele cu privire la transportul bunurilor, datele de identificare ale persoanelor care au asigurat expediția bunurilor și a celor care au întocmit documentele.
- tranzacțiile sunt descrise generic de către persoanele care le-au efectuat, în documentele justificative nu sunt menționate persoane de contact;
- sumele de bani încasate de către S.C. IMT SRL de la societatea X SRL au fost ridicate în aceeași zi sau ziua imediat următoare în numerar de către numitul S de la instituția bancară din județul X.

În urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală, consemnate în Procesul verbal nr.X/14.11.2016, au rezultat următoarele:

- Conform, fișei furnizorului 401.00185 "IMT SRL", în perioada martie 2014- august 2014, S.C. X SRL a înregistrat în evidența contabilă și declarativă (jurnale de cumpărări, balanțe de

verificare, deconturi de TVA) un număr de 10 facturi în valoare totală de X lei, din care TVA Y6 lei;

- SC X SRL nu a prezentat nici un contract de colaborare încheiat cu acest furnizor;
- Agentul economic verificat a prezentat facturile de achiziție de la partenerul S.C. IMT S.R.L. și notele de recepție și constatare diferențe aferente acestor facturi din care rezultă că obiectul facturilor îl constituie achiziția de bunuri (încărcător frontal volvo L120, cilindru compactor vibro max, rezervor 300001 fibră sticlă +poliester). Aceste facturi au înscrise la rubrica "Date privind expediția" persoana SF identificat prin CI X iar data de expediere coincide cu data facturii;
  - nu au fost prezentate avize de însoțire a mărfii care să ofere detalii despre transportul bunurilor achiziționate;
  - Contravaloarea facturilor de achiziție a fost decontată prin virament bancar, în mai multe transe, în zile consecutive în perioada martie 2014- septembrie 2014;
  - aceste achiziții au fost înregistrate în conturile 2131" Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)" și 371 "Mărfuri", societatea evidențiind în perioada septembrie 2014-decembrie 2014 cheltuieli cu amortizarea utilajelor, iar descărcarea de gestiune efectuându-se prin contul 607 „Cheltuieli cu mărfurile” în lunile decembrie 2014, ianuarie 2015 și decembrie 2015, cuantumul total al sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli fiind de Z6 lei;
  - suma de Z14 lei și TVA aferentă de Y6 lei a fost raportată de S.C. X S.R.L. în declarațiile informative privind livrările/ prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național întocmite pentru perioada martie 2014- august 2014.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. IMT SRL organele de control precizează că din informațiile furnizate de bazele de date ANAF au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în anul 2011, are sediul social declarat în sat X, com. X, str. Principala, nr. 36, camera 1, județul X iar activitatea principală declarată este "Intermedieri în comerțul cu produse diverse"- Cod CAEN 4619;
- persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioadele 04.04.2011- 31.12.2011 și 01.01.2012- 09.07.2015 și a fost declarată inactivă de Direcția antifraudă din data de 09.07.2015.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise cu privire la modalitatea prin care s-a intrat în contact cu S.C. IMT S.R.L., dacă există contract/ comenzi încheiate cu această societate, transportul bunurilor. În răspunsul furnizat de dl PCS în calitate de Director general, acesta precizează că nu-și amintește cum a fost contactat furnizorul S.C. IMT S.R.L., nu există contract sau comenzi iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă.

Urmare a verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă au transmis cu adresa nr. A\_DAF 33013/26.10.2016 DIICOT – Serviciul Teritorial X, în interesul cercetărilor ce se efectuează în dosarul penal nr. X/P/2013 și în vederea verificării realității tranzacțiilor declarate de SC X SRL, constatările și materialele documentare referitor la tranzacțiile dintre SC X SRL pe de o parte și SC AV SRL, SC BFW SRL, SC GRC SRL, SC MSC SRL, SC IMT SRL, pe de altă parte, în vederea dispunerii demersurilor specifice în vederea stabilirii dacă împrejurările constatate sunt susceptibile a întruni elementele constitutive ale faptelor prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c) din legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art. 29 alin. (1) lit. b) din Legea 656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă  
(1) „Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor savârșirii unei infracțiuni înlegătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce*

*urmează să fie dată în procedura administrativă.*

*b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.”*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În speță, se reține că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/19.12.2016 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții de la AV SRL, BFW SRL, GRC SRL, MSC SRL, IMT SRL în baza unor documente care nu reflectă o stare de fapt reală, facturile neîndeplinind calitatea de document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor și deducerea TVA aferentă, tranzacțiile în cauză reprezentând în fapt circuite scriptice de tranzacționare succesivă a mărfurilor destinate valorificării pe piața internă, artificial dezvoltate în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Astfel, în urma verificărilor efectuate, controalelor încrucișate solicitate, a informațiilor existente în baza de date și a celor transmise de alte organe cu atribuții de control, organele de inspecție fiscală au constatat că, furnizorii de marfă înregistrați de societatea verificată, fie nu declară respectivele livrări, fie nu funcționează la sediile sociale, ori fac parte din diferite circuite evazioniste, ce implică societăți de tip „fantomă”, în sarcina acestora fiind întocmite sesizări penale pentru fapte de evaziune fiscală.

Totodată, din documentele aflate la dosarul contestației, se constată că tranzacțiile economice înregistrate de SC X SRL în relațiile cu partenerii săi AV SRL, BFW SRL, GRC SRL, MSC SRL, IMT SRL, fac obiectul sesizării penale transmise DIICOT-Serviciul Teritorial X.

Mai mult, furnizorii de marfă declarați de contestatară, sunt suspectați că ar face parte din circuite evazioniste, care emit documente fictive cu scopul creării de cheltuieli și TVA deductibile, în dauna bugetului de stat și fac obiectul unor sesizări penale instrumentate de alte unități de parchet.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că **operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor înregistrate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.**

Totodată, 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 conșteie, 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 documente 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 documente legale a*

documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un 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.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarii reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art. 28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o*”.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală Antifraudă Fiscală a înaintat către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, DIICOT – Serviciul Teritorial X, adresa nr. A\_DAF 33013/26.10.2016, ce cuprinde constatările efectuate la SC X SRL, unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de **x lei**, din care TVA în sumă de **y10 lei și impozit pe profit în sumă de z15 lei**.

Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de control pentru impozitul pe profit, respectiv impozitul pe profit în sumă de Z13 lei și la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de Y10 lei, sume contestate de societate, se reține că deficiențele care le-au generat fac obiectul Sesizării nr. A\_DAF 33013/26.10.2016, adresată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, DIICOT – Serviciul Teritorial X, existând suspiciunea că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

„*Art. 9 alin. (1) “Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:*

*[...]*

*c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”*

Totodată, având în vedere că la descărcarea din gestiune a unora dintre bunurile care fac obiectul cauzei în speță, petenta a întocmit facturi de vânzare înregistrând venituri și TVA colectată, organele de cercetare penală trebuie să se pronunțe dacă SC X SRL știa sau ar fi trebuit să știe că este participant la o operațiune de fraudare a bugetului de stat, caz în care, conform Deciziei CJUE pronunțată în Cauza C-439 (Axel Kitel și Recolta Reczcling) este considerat participant la fraudă indiferent dacă a obținut sau nu un beneficiu din revânzarea bunurilor.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță sunt suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în

considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Ca urmare, deoarece speța privește înregistrarea de cheltuieli și deducerea TVA în baza unor operațiuni susceptibile a fi fictive, numai organele penale putând stabili dacă documentele înregistrate în evidențele contabile reflectă operațiuni reale, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale.

Astfel, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, având în vedere că potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

*„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”*

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care inspectorii antifraudă fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a respins la deducere”*.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”.*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție precizând 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 TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”*.

De asemenea, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ nr.419/2002 următoarele: „*pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate*”.

În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H-C-32/03; Kittel și Recolta Recycling-C-439/04 și C-440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik-C-285/11).

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestațiilor, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.*”

De asemenea, pct. 10.1 și 10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

„10.1. *Organul de soluționare competent poate suspenda soluționarea contestației administrative la cererea contestatarului sau din oficiu.*

10.2. *Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.*”

Având în vedere cele precizate mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, până la finalizarea cauzei penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru TVA în sumă de Y10 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de Z13 lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

### **III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de z16 lei și la TVA în sumă de Y9 lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.***

**În fapt**, în data de 01.06.2014 SC X SRL, în calitate de executant, a încheiat cu S.C. FR SRL contractul de lucrări FN, având ca obiect "execuție sistem de irigații pentru plantație lucernă Copăcel, județul Brașov", prețul contractului fiind de x EURO + TVA iar termenul de execuție de 3 ani de la data primirii ordinului de începere a lucrărilor. Pentru această lucrare au fost prezentate lista cu cantitățile de lucrări și Deviz ofertă.

Organele de control au constatat că în perioada verificată, pentru acest obiectiv, SC X SRL a dedus TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții în sumă totală de Y9 lei și a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de x lei dar nu a făcut dovada realizării de venituri impozabile/taxabile aferente acestora, motiv pentru care au stabilit TVA suplimentar de



plată în sumă de Y9 lei și au încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă totală de x lei. Din aceste cheltuieli, suma de x lei reprezintă cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de SC MSC SRL, care au fost considerate la punctul III.1. prezentat anterior și pentru care prin prezenta decizie s-a decis suspendarea soluționării.

În contestația depusă, petenta nu face nicio referire la motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva acestor sume.

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

*„art. 269 alin. (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

coroborat 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, unde se specifică:

*„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 societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată. Mai mult, având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, 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”.

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

*„art. 276 Soluționarea contestației*

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

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

Se reține că **pentru acest capăt de cerere**, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în nici un 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.

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

*„art. 249 Sarcina probei*

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

*art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă*

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

de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

În speță, prin contestația depusă contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva TVA în sumă totală de **Y9 lei și a impozitului pe profit în sumă de z16 lei [(x – X)x16%] motiv pentru care se va respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.**

### **III.3. Referitor la reîntregirea veniturilor cu suma de Z12 lei**

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au reîntregit în mod legal profitul impozabil al S.C. X S.R.L. cu venituri din dobânzi aferente împrumuturilor acordate fără dobândă altor persoane juridice, în condițiile în care argumentele invocate de contestară nu sunt de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.***

***În fapt***, în perioada verificată S.C.X S.R.L., în calitate de împrumutător, a încheiat cu S.C. FR S.R.L., în calitate de împrumutat, două contracte de împrumut după cum urmează:

- contractul de împrumut de consumație din data de 08.09.2014, prin care împrumutătorul acordă împrumutatului un împrumut în sumă de x lei. Conform art. 6 din contract, împrumutul nu este purtător de dobândă iar conform art. 2 împrumutul a fost pus la dispoziția împrumutatului la data de 08.09.2014 și se acordă până la finele anului 2016;
- contractul de împrumut de consumație din data de 01.10.2014, prin care împrumutătorul acordă împrumutatului un împrumut în sumă de x lei. Conform art. 6 din contract, împrumutul nu este purtător de dobândă iar conform art. 2 împrumutul a fost pus la dispoziția împrumutatului la data de 01.10.2014 și se acordă până la finele anului 2016.

Din verificarea fișei contului 461-" FR" a rezultat că S.C. X S.R.L. a împrumutat societatea FRS.R.L. cu suma totală de X lei astfel: X lei în data de 08.09.2014; X lei în data de 11.09.2014; X lei în data de 17.09.2014 și X lei în data de 01.10.2014.

Având în vedere prevederile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor de creditare efectuate de S.C. X SRL în beneficiul FR S.R.L. și au reîntregit veniturile acesteia prin calcularea de dobânzi pentru împrumuturile acordate.

În contestația depusă petenta afirmă că este interzis societăților comerciale să perceapă dobândă pentru împrumuturile acordate între acestea.

***În drept***, așa cum este stipulat și la art. 1 din Legea nr.31/1990 a societăților comerciale, republicată:

***“(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”***

Rezultă că, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți comerciale în vederea efectuării de acte de comerț. Astfel, din punctul de vedere al scopului generic al unei societăți comerciale, rezultă în mod cert că aceasta nu are aptitudinea de a acorda împrumuturi fără dobândă deoarece acest tip de operațiune nu poate fi calificată ca fiind un act de comerț. Cu alte cuvinte, societățile comerciale nu au aptitudinea legală de a

face gratuități.

Din punct de vedere al scopului concret al fiecărei persoane juridice (scop stabilit prin actul constitutiv), **o societate comercială poate acorda împrumuturi numai dacă are trecut în obiectul de activitate și efectuarea de activități de creditare** ceea ce presupune îndeplinirea tuturor condițiilor restrictive reglementate de unele acte normative cu aplicabilitate în domeniul activităților financiar-bancare emise de Banca Națională a României. Prin urmare, inserarea în actul constitutiv a unor obiecte de activitate de acest gen poate fi realizată numai în cazul instituțiilor de credit, respectiv bănci, organizații cooperatiste de credit, bănci de economisire și creditare în domeniul locativ etc.

Totuși din punct de vedere al B.N.R., în măsura în care operațiunea are caracter ocazional și nu are ca sursă fonduri rambursabile atrase de la public, ea poate fi realizată în mod liber, nefiind supusă nici unor prevederi speciale. Împrumutul în afara creditului bancar are ca temei prevederile art. 2158 alin. 2 din Legea 287/2009 privind Codul Civil conform căruia:

*„(2) Atunci când o persoană acordă un împrumut fără a o face cu titlu profesional, nu îi sunt aplicabile dispozițiile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebankare.”*

În speță, organele de control au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) și art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

*„art. 11 alin. (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

*„art. 19 Reguli generale- 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.[...]*

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

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 acest spirit, 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 cauză fiind vorba despre reîncadrarea unor credite acordate fără dobândă, deci a unei activități fără scop lucrativ, în credite cu dobândă.

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016 se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“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.”*

Având în vedere precizările inițiale privind posibilitatea unei societăți comerciale de a acorda credite cu dobândă zero, precum și prevederile legale mai sus citate, se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate stabilind că, pentru împrumuturile acordate pentru persoane juridice, contribuabilul trebuia să perceapă dobândă, aceasta fiind un venit impozabil la determinarea impozitului pe profit datorat de societate.

Pentru determinarea veniturilor din dobânzi organul fiscal a aplicat prevederile art. 23

alin. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile H.G. 296/2010 pentru modificarea pct. 70<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, dat în aplicarea art. 23 alin. 5 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform cărora:

*“art. 23 alin. (5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:*

*a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei;*

coroborat cu prevederile art. 3 alin. (1) din Ordonanța nr. 13 din 24 august 2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar

„art. 3

*(1) Rata dobânzii legale remuneratorii se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, care este rata dobânzii de politică monetară stabilită prin hotărâre a Consiliului de administrație al Băncii Naționale a României.”*

Față de cele prezentate mai sus și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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”*

**întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de Z17 lei aferent veniturilor în sumă de Z12 lei.**

#### **III.4. Referitor la TVA în sumă de Y11 lei și la impozitul pe profit în sumă de Z18 lei**

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au respins dreptul de deducere pentru cheltuieli și TVA, în condițiile în care din argumentele și dovezile depuse/invocate de contestatară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.***

**În fapt,** în urma inspecției fiscale organele de control au constatat că în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă totală de Y11 lei, în baza unor facturi de achiziție având la furnizori datele **S.C. PVM S.R.L. CUI X și S.C. AFC S.R.L. CUI X.**

**A.** Referitor la achizițiile de bunuri înregistrate de la **S.C. PVM S.R.L. CUI X**, din mun. X, în urma verificărilor efectuate echipa de inspecție fiscală a consemnat în Procesul verbal nr. X/14.11.2016, următoarele:

- Conform fisei furnizorului 401.00082 "PVM SRL", în luna martie 2012, S.C. X SRL a înregistrat în evidența contabilă și declarativă (jurnal de cumpărări, balanța de verificare, decont de TVA) 3 facturi având baza impozabilă în sumă totală de Z7 lei și TVA Y7 lei;
- echipa de inspecție fiscală nu a putut verifica modul de întocmire și de completare a facturilor de achiziție de la partenerul S.C. PVM S.R.L., respectiv dacă sunt respectate prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât documentele financiar- contabile ale societății aferente perioadei 01.01.2010- 31.05.2013 au fost transmise către DIICOT X;
- au fost prezentate Note de recepție și constatare diferențe aferente acestor facturi, din analiza cărora s-a constatat că obiectul facturilor îl constituie achiziția de materiale de construcții (otel beton PL, panouri perete, tabla trapez, folie preluare condens, jgheab scurgere, burlan scurgere);
- societatea nu a prezentat nici un contract de colaborare încheiat între cele două societăți;
- aceste achiziții au fost înregistrate în conturile 301- "Materii prime" și 371- " Mărfuri", consumul fiind evidențiat în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” în luna martie 2012

(conform Bon de consum 12030001/31.03.2012), iar descărcarea de gestiune în contul 607 „Cheltuieli cu mărfurile” în lunile martie 2012, cuantumul total al sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli fiind de Z7 lei;

- suma de Z7 lei și TVA aferentă de Y7 lei a fost raportată de S.C. X S.R.L. în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, întocmită pentru luna martie 2012.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. PVM S.R.L. CUI X, organele de control precizează că din informațiile furnizate de bazele de date ANAF au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în ianuarie 2012;
- nu a avut angajați în anul 2012;
- contribuabilul are sediul social declarat în mun. X, b-dul Independentei, bl. D2, sc. B, et. P, jud. X și obiectul principal de activitate declarat "Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor" - Cod CAEN 4677;
- persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada: 01.03.2012-30.09.2013, a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 30.09.2013 și se află în faliment din data de 28.01.2016;
- societatea nu depune D394 pentru luna martie 2012;
- conform diagramei C-linx editată pentru trim. I 2012, singurul partener care a declarat livrări către S.C. PVM SRL a fost DIMI SRL- CUI X, în valoare de X lei.

În baza prevederilor art. 55 și art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise cu privire la modalitatea prin care s-a intrat în contact cu S.C. PVM S.R.L., dacă există contract/ comenzi încheiate cu această societate, transportul bunurilor. În răspunsul furnizat de dl PCS în calitate de Director general, acesta precizează că nu-și amintește cum a fost contactat furnizorul S.C. PVM S.R.L., **nu există contract sau comenzi** iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă.

Referitor la locul de descărcare precizat în Nota explicativă, organele de control menționează că pentru acest spațiu contractul a fost încheiat mult după data achizițiilor, în 05.06.2013.

**B.** Referitor la achizițiile de bunuri înregistrate de la **S.C. AFC S.R.L.** CUI X, din mun. X, în urma verificărilor efectuate echipa de inspecție fiscală, consemnează în Procesul verbal nr. X/14.11.2016, următoarele:

- Conform fisei furnizorului 401.00083 "AFC SRL", în luna martie 2012, S.C. X SRL a înregistrat în evidența contabilă și declarativă (jurnal de cumpărări, balanța de verificare, decont de TVA) o factură de la acesta furnizor, având baza impozabilă în sumă de Z8 lei și TVA Y8 lei;
- echipa de inspecție fiscală nu a putut verifica modul de întocmire și de completare a facturilor de achiziție de la partenerul S.C. AFC S.R.L., respectiv dacă sunt respectate prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât documentele financiar- contabile ale societății aferente perioadei 01.01.2010- 31.05.2013 au fost transmise către DIICOT X;
- au fost prezentate Note de recepție și constatare diferențe aferente acestor facturi, din analiza cărora s-a constatat că obiectul facturilor îl constituie achiziția de materiale de construcții (oțel beton PL);
- societatea nu a prezentat nici un contract de colaborare încheiat între cele două societăți;
- această achiziție a fost înregistrată în contul 301- "Materii prime", consumul fiind evidențiat în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” în luna martie 2012 (conform Bon de consum 12030002/31.03.2012), cuantumul total al sumei înregistrate în contul de cheltuieli fiind de Z8 lei;
- suma de Z8 lei și TVA aferentă de Y8 lei a fost raportată de S.C. X S.R.L. în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național întocmită pentru luna martie 2012.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al S.C. AFC SRL, din aplicația FISCNET, organele de control precizează că din informațiile furnizate de bazele de date ANAF au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în anul 2010;
- contribuabilul are domiciliul fiscal declarat în mun. X, str. Aleea Pinului nr. 5, bl. 111, et. 2, ap. 12, jud. X și activitatea principală declarată "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" Cod CAEN 4120;
- persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada: 20.09.2010-15.07.2012 și a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 01.02.2014;
- contribuabilul este încadrat conform Legii 85/2014 ca insolubil începând cu data de 24.08.2015;
- începând cu anul 2012 societatea AFC SRL nu mai depune situații financiare anuale la organul fiscal teritorial;
- conform bilanțului contabil la data de 31.12.2011, contribuabilul nu înregistrează bunuri în patrimoniu, numărul mediu de salariați este 0, iar obiectul principal de activitate al societății a fost intermediari în comerțul cu produse diverse;
- societatea a fost supusă unui control inopinat în urma căruia s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de X lei;
- începând cu anul 2012, S.C. AFC S.R.L. nu mai depune D394 și deconturi de TVA;
- conform diagramei C-linx editată pentru trim. I 2012, singurul partener care declară livrări către S.C. AFC S.R.L. a fost D SRL- CUI X în valoare de X lei.

În baza prevederilor art. 55 și art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise cu privire la modalitatea prin care s-a intrat în contact cu S.C. AFC S.R.L., dacă există contract/comenzi încheiate cu această societate, transportul bunurilor. În răspunsul furnizat de dl PCS în calitate de Director general, acesta precizează că nu-și amintește cum a fost contactat furnizorul S.C. AFC S.R.L., **nu există contract sau comenzi** iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă.

Referitor la locul de descărcare precizat în Nota explicativă, organele de control menționează că pentru acest spațiu contractul a fost încheiat mult după data achizițiilor, în 05.06.2013.

**În drept, în ceea ce privesc documentele justificative** pentru înregistrarea în evidențele contabile sunt incidente prevederile art. 6 din Legea contabilității 82/1991, care prevăd că:

*„(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.”*

**iar în materia impozitului pe profit**, prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 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.”*

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.”*

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

*“(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;*

coroborate cu pct. 44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind 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 acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit.

a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau 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.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie justificată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În speță sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

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 raport de dispozițiile legale aplicabile în materia deductibilității cheltuielilor și TVA antecitate, se reține că:

- reprezentantul SC X SRL, dl PCS în calitate de Director general, precizează că nu-și amintește cum au fost contactați furnizorii S.C. AFC S.R.L. și S.C. PVM S.R.L., că **nu există contract sau comenzi** încheiate cu acești furnizori, iar referitor la transportul bunurilor precizează că a fost efectuat de furnizor, bunurile fiind descărcate la stația Dridif și luate în primire de persoana care a fost de serviciu în ziua respectivă;
- referitor la locul de descărcare precizat în Nota explicativă, „stația Dridif” organele de control menționează că pentru **acest spațiu contractul a fost încheiat mult după data achizițiilor**, în 05.06.2013, în baza contractului de comodat încheiat cu SC AI SRL;
- bunurile în valoare de Z8 lei înscrise în factura având la furnizor S.C. AFC S.R.L., au fost înregistrate în luna martie 2012 pe contul 301-Materii prime și au fost descărcate din gestiune pe seama contului 601-Cheltuieli cu materiile prime, în aceeași lună, în baza Bonului de consum direct nr. 120300002/31.03.2012 **pe care nu este menționat obiectivul de lucrări pentru care au fost alocate materiile prime**;
- bunurile în valoare de x lei înscrise în factura 208/15.03.2012 având la furnizor S.C. PVM S.R.L., au fost înregistrate în luna martie 2012 pe contul 301-Materii prime iar diferența de x lei în contul 371 - Marfuri.
- conform diagramei C-linx editată pentru trim. I 2012, singurul partener care a declarat livrări către S.C. PVM S.R.L. a fost D SRL- CUI x, în valoare de x lei, astfel că, în condițiile în care societatea a fost înființată în luna ianuarie 2012, **nu putea fi furnizorul bunurilor înscrise în facturile înregistrate în contabilitate de către SC X SRL**;
- conform diagramei C-linx editată pentru trim. I 2012, singurul partener care declară livrări către S.C. AFC S.R.L. a fost D SRL- CUI X în valoare de X lei, astfel că, în condițiile în care conform bilanțului la 31.12.2011 stocul (de materii prime, materiale consumabile, producție în curs de execuție, semifabricate, produse finite, mărfuri



etc.) era zero, **nu putea fi furnizorul bunurilor înscrise în facturile înregistrate în contabilitate de către SC X SRL;**

**Se reține deci că pentru bunurile înscrise în facturile având la rubrica furnizor datele S.C. AFC S.R.L. și S.C. PVM S.R.L. nu se face dovada provenienței din surse legale a acestora deoarece acești furnizori nu dispuneau de personalul și de mijloacele fixe necesare, nu au realizat achiziții, prin urmare, nu putea fi furnizorii reali ai bunurilor înscrise în facturile înregistrate în contabilitate de SC X SRL.**

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 Z7+Z8 lei și TVA aferentă acestora în sumă de Y11 lei, nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate și au stabilit în sarcina societății verificate obligații de plată suplimentare în contul impozitului pe profit și TVA.

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 art. 279, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că „*Prin decizie contestația poate fi admisă în totalitate sau în parte, ori respinsă*” și 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, conform căruia “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 cheltuielile nedeductibile în sumă de Z7+Z8 lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar aferent anului 2012 în sumă de Z18 lei și pentru suma de Y11 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 și ale art. 279 alin. (1) și (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**1) Suspendarea soluționării contestației** formulate 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/19.12.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2016 de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, **pentru TVA în sumă de Y10 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de Z13 lei**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

**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/19.12.2016, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă de Y9 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de z16 lei.**

**3) 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/19.12.2016, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală de X lei, din care:**

- **Y17+Y18 lei impozit pe profit;**

**- Y11 lei TVA.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și 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.