

**Decizia nr. 1207/2016**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/10.05.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/12.05.2016, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în municipiul X, str. X, nr. X, județul X.

Contestația, înregistrată la registratura D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/24.04.2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/14.03.2016* emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.03.2016 și **are ca obiect suma parțială de X lei** compusă din:

- X lei impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată;
- X lei dobânzi/ Majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/ Majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA.

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 suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/14.03.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.03.2016, respectiv data de **18.03.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la registratura DGRFP Brașov, respectiv data de **25.04.2016**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin SCA X și asociații, fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria X FN/2016 și prezintă în original semnătura avocatului împuternicit Y.

În urma inspecției fiscale, împotriva S.C. X S.R.L. a fost formulată Sesizarea penală înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. X/15.03.2016 și la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2016.

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 municipiul X, jud. X, prin av. Y.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/14.03.2016** emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de X lei, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

**I.1. Referitor la cheltuielile în sumă de X lei (pentru care s-a calculat un**

**profit impozabil suplimentar în sumă de X lei) cu TVA de X lei, aferente achizițiilor de la S.C. HBC S.R.L., S.C. MDT S.R.L. și S.C. TT S.R.L.**

Petenta precizează că îndeplinea condițiile prevăzute de HG 44/2004 la pct. 48 dat în aplicarea prevederilor art. 21, alin. 4 lit. m) din Codul fiscal, respectiv:

- erau îndeplinite condițiile de fond fapt care reiese și din actul de control, respectiv o parte dintre lucrările de construcții contractate în calitate de antreprenor au fost subcontractate către S.C. HBC S.R.L., S.C. MDT S.R.L. și S.C. TT S.R.L. și a înregistrat venituri taxabile din refacturarea aceluiași lucrări către beneficiarul final.

În contestație se menționează că serviciile au fost efectiv prestate fapt ce rezultă nu doar din situațiile de lucrări prezentate la control, cât din faptul că aceste lucrări au fost facturate iar facturile, însoțite de situații de lucrări, au fost acceptate de către beneficiarul final.

Petenta precizează că realitatea lucrărilor rezultă și din actele atacate în care este consemnat că organele de control au solicitat explicații de la lucrătorii de pe șantier care au indicat că reprezentanții legali ai acestor societăți au condus și coordonat efectiv lucrările.

- În ceea ce privește condițiile de formă, în contestație se arată că echipa de control a consemnat și a atașat la Procesul verbal atât facturi cât și situații de lucrări.

Referitor la afirmația organelor de control că societățile furnizoare nu aveau capacitatea umană și materială pentru a presta serviciile înscrise în facturile prezentate, petenta aduce în discuție actele întocmite de către organele de inspecție în care acestea au arătat că au fost pe șantier și au luat note explicative lucrătorilor care au confirmat realizarea efectivă a lucrărilor de către societățile în discuție.

Societatea precizează că în conformitate cu normele legale nu era în sarcina sa să verifice aceste aspecte, în situația în care societățile nu aveau suficienți salariați acestea fie au subcontractat mai departe aceste lucrări fie au folosit lucrători fără forme legale, fapt ce nu i se poate imputa și care nu poate duce la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor, construcțiile fiind efectiv realizate și fiind generate venituri taxabile.

Petenta face referire la jurisprudența europeană și precizează că nu avea obligația să verifice comportamentul societăților furnizoare sau a furnizorilor acestora și precizează că poate răspunde doar pentru culpa proprie, deductibilitatea cheltuielilor neputând fi înlăturată pentru pretinse culpe ale furnizorilor săi.

**I.2. Referitor la cheltuielile în sumă de X lei (pentru care s-a calculat un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei), reprezentând achiziții de făină**

Petenta precizează că pe lângă activitatea de construcții, desfășoară și activități specifice de brutărie.

Cu privire la constatatarea organului de control că nu a fost justificată utilizarea unei părți din făina achiziționată, constatare rezultată din confruntarea cantității de făină cumpărate cu cantitățile de pâine vândute și cu rețetarul utilizat, contribuabilul afirmă că nu s-a ținut cont de explicația conform căreia rețetarul nu include și făina de lucru.

Petenta susține că trebuia să se dispună efectuarea unei expertize tehnice care să determine cantitatea de făină utilizată efectiv în activitatea de producție ca făină pentru masa de lucru și dacă aceasta reprezintă o pierdere normală în activitatea de panificație.

**I.3. Referitor la accesoriile calculate și la TVA în sumă de X lei**

Petenta susține că organele de control au calculat în mod nelegal accesorii aferente TVA în condițiile în care operațiunea economică pentru care s-a emis factura

era o livrare intracomunitară. Contribuabilul precizează că livrarea bunurilor nu s-a mai produs, acestea rămânând în patrimoniul S.C. X S.R.L., de unde rezultă că faptul generator nu s-a produs, astfel că în mod ilegal s-a colectat TVA și s-au calculat accesorii până la data la care a fost efectuată stornarea facturilor.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/14.03.2016**, 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., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 25.05.2012 – 30.06.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. Tot prin decizia de impunere F-X/14.03.2016 s-a stabilit **TVA de plată în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 24.06.2012 – 31.07.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/14.03.2016, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. a fost efectuată în baza Dispunerii delegării de competență nr. X/09.09.2015 emisă de DGRFP X, în perioada 24.11.2015-14.03.2016.

**II.1.** Din verificările efectuate s-au constatat următoarele:

- în perioada iunie 2014 – noiembrie 2014 S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența financiar- contabilă, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele S.C. HBC S.R.L., suma totală de X lei, din care suma de X lei pe cheltuieli directe de exploatare cont 628 “Alte cheltuieli executate de terți” și suma de X lei pe contul 4426 “TVA deductibilă”;

- în lunile noiembrie și decembrie 2014 societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli directe de exploatare suma totală de X lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele S.C. MDT S.R.L.;

- în perioada decembrie 2013 – martie 2014 societatea a înregistrat în evidența financiar- contabilă suma de X lei (pe cheltuieli de exploatare suma de X lei, diferența de X lei figurând la data de 31.07.2015 în soldul debitor al contului 4091- “Debitori diverși”) și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele S.C. TT S.R.L.;

Pentru sumele înregistrate pe cheltuieli societatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală, fiind astfel influențată, în sensul diminuării, baza profitului impozabil cu suma totală de X lei.

Tranzacțiile cu S.C. HBC S.R.L. CUI X, S.C. MDT S.R.L. CUI X și S.C. TT S.R.L. CUI X au făcut obiectul unor verificări efectuate de inspectori din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X, în urma cărora a fost întocmit Procesul verbal nr. X/02.03.2015, în care inspectorii antifraudă au consemnat următoarele:

#### **A. Cu privire la relațiile comerciale cu S.C. HBC S.R.L.**

S.C. X S.R.L. a încheiat cu S.C. HBC S.R.L. contractul de subantrepriză nr. 2/15.03.2014. În baza acestui contract în lunile iunie, iulie și noiembrie 2014, a facturilor emise de S.C. HBC S.R.L. și a situațiilor de lucru anexate la acesta, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în contul 628.02- *Alte cheltuieli*

cu servicii executate de terți suma de X lei și în contul 4426 "TVA deductibilă" suma de X lei pentru care își exercită dreptul de deducere a TVA prin deconturile de TVA aferente lunilor iunie, iulie și noiembrie 2014.

Din analiza documentelor justificative referitoare la prestările de servicii înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă ca fiind efectuate de furnizorul pe S.C. HBC S.R.L. s-au constatat următoarele:

- majoritatea facturilor nu conțin informațiile prevăzute art. 155, alin. 19, literele d), f) și h) referitoare la adresa persoanei care a prestat serviciile, adresa beneficiarului și denumirea serviciilor prestate;
- cu toate că pe facturi se precizează că acestea sunt transmise prin poștă, fără a fi menționat un delegat, acestea sunt însoțite de chitanțe prin care se face plata în numerar în aceeași dată în care au fost emise facturile, fără a fi menționată persoana care a încasat sumele de bani din partea furnizorului;
- sumele achitate prin chitanțele aferente facturilor nu respectă prevederile art. 5, alin. 2, lit. c) din OG nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare, acestea fiind superioare limitei impuse de prevederile articolului de lege menționat;
- conform diagramei C-Lynx editată pentru anul 2014, prestările de servicii înscrise în factura nr. X/24.11.2014 în valoare de X lei și TVA de X lei nu au fost declarate de S.C. HBC S.R.L. în declarația informativă 394;
- în data de 08.10.2014 societatea verificată a achitat suma totală de X lei în contul RO78OTPVX aparținând S.C. HBC S.R.L., plata reprezentând conform extrasului de cont, contravaloarea facturii X-1/01.10.2014, factură care nu se regăsește înregistrată în evidența contabilă. În evidența contabilă, plata sumei de X lei a fost înregistrată ca fiind efectuată pentru factura nr. X/24.11.2014, rezultând un sold neachitat către S.C. HBC S.R.L. în sumă de X lei;
- din contractul de subantrepriză încheiat între cele două societăți nu se poate identifica persoana care reprezintă societatea HBC S.R.L. în calitate de prestator precum și calitatea acesteia, iar din partea societății verificate este trecut ca reprezentant dl. C, deși contractul a fost semnat de dl. K;
- reprezentantul S.C. HBC S.R.L. a fost cunoscut pe șantier, numele acestuia fiind P, persoană care conform datelor din aplicația INFOPC- detalii contribuabil este asociat care deține 20% din părțile sociale;
- contractul de subantrepriză a fost încheiat anterior contractului nr. X din 01.05.2014 încheiat de societatea verificată cu antreprenorul general, KE ZRT SUCURSALA, în care au fost descrise lucrările;
- situațiile de lucru prezentate conțin doar date generice fără a fi prezentate detalii privind lucrările executate, obiectivul unde acestea au fost executate și data întocmirii acestora (cu excepția celei de a treia "situație de lucru" care are data de 01.10.2014), informații care să ateste executarea lucrărilor descrise în anexa 1 a contractului de subantrepriză nr. X din 01.05.2014 încheiat de societatea verificată cu KE ZRT SUCURSALA;
- nu au fost constituite garanții de bună execuție conform pct. 6.5 din contractele de subantrepriză și nici nu au fost prezentate procese verbale de recepție;
- facturile nu au fost emise pentru fiecare situație de lucrări conform celor prezentate în contract, ci pentru prima "situație de lucru" au fost emise 16 facturi în luna iunie 2014, achitate integral în numerar iar pentru a doua "situație de lucru" au fost emise 6 facturi în luna iulie 2014, achitate integral în numerar;

- pentru a treia "situație de lucru" a fost prezentată factura nr. X/24.11.2014 în care este menționată situația de lucrări nr. 4 în valoare de X lei, sumă care este înscrisă în cea de-a treia "situație de lucru" care are data de 01.10.2014, din care a fost achitată suma de X lei;
- factura nr. X-1/01.10.2014 înscrisă în extrasul de cont a fost înlocuită cu factura nr. X/24.11.2014, întrucât la data de 01.10.2014 furnizorul S.C. HBC S.R.L. nu avea cod valid de TVA, înlocuirea facturii fiind dovedită și de faptul că "plata" a fost efectuată în data de 08.10.2014 după întocmirea "situației de lucru" care a fost "acceptată" în data de 01.10.2014;
- sursa de finanțare a plăților efectuate în numerar către furnizorul S.C. HBC S.R.L., conform fișei contului 4551 a fost asigurată din creditarea în sumă de X lei efectuată de acționari/ asociați în data 03.06.2014, dată de la care încep să fie înregistrate plățile către furnizorul menționat, valoarea totală a plăților fiind de X lei până în data de 31.07.2014. Creditarea societății este efectuată de dl. K în calitate de asociat iar pentru suma creditată menționată mai sus, societatea nu a prezentat niciun document justificativ care să ateste operațiunea de încasare (dispoziție de încasare/plată, chitanță, etc.)

**Referitor la furnizorul S.C. HBC S.R.L.** în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă se constată că această societate:

- are din data de 28.10.2014 ca administrator și asociat majoritar (80%) pe cetățeanul maghiar D cu domiciliul în Budapesta, iar 20% din părțile sociale sunt deținute de dl. P;
- nu are bunuri urmăribile fapt pentru care în data de 05.12.2014 a fost declarată insolubilă de organul fiscal teritorial;
- nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA în perioada 01.08.2014 – 09.11.2014, fiind înregistrată din nou din data de 10.11.2014, după schimbarea asociatului majoritar cu cetățeanul maghiar D;
- nu a declarat efectuarea de operațiuni impozabile în anul 2014, cu excepția lunii iulie (ultima lună în care a fost înregistrată ca plătitoare de TVA) în care declară efectuarea de livrări în sumă de X lei, inclusiv TVA și achiziții în sumă de X lei, inclusiv TVA. Decontul de TVA pentru luna iulie 2014 și declarația informativă 394 au fost depuse numai în data de 28.10.2014, dată la care avea cunoștință de anularea codului de TVA de la data de 01.08.2014;
- nu a declarat în Declarația informativă 394 cele 31 facturi înregistrate de societatea verificată în fișa furnizorului HBC SRL din perioada 01.08.2014 – 31.08.2014 (facturile inițiale) și cele 31 facturi în data de 01.10.2014 (facturile storno);
- declară în luna iulie 2014 achiziții efectuate numai de la SC BD SRL, societatea care conform controalelor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X, este o societate de tip „verigă” interpusă în diverse relații comerciale cu mai mulți parteneri (printre care se regăsește beneficiar și SC HBC SRL), care emit documente de proveniență numai pentru crearea aparenței unor operațiuni care în fapt nu au existat;
- are în perioada în care au fost emise facturile un număr redus de salariați (iunie 1 salariat, iulie 1 salariat, noiembrie 6 salariați) care nu pot avea capacitatea de a efectua prestări de servicii de valoarea celor înscrise în "situațiile de lucru" prezentate.

Inspectorii antifraudă precizează că SC HBC SRL este o societatea care se interpune fictiv în circuitul tranzacțional cu scopul de a crea avantaje fiscale constând în cheltuieli deductibile și TVA deductibilă beneficiarului, respectiv SC X SRL, și că facturile emise de SC HBC SRL nu reflectă operațiuni comerciale reale efectuate de acest furnizor și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal

documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **B. Cu privire la relațiile comerciale cu S.C. MDT S.R.L.**

S.C. X S.R.L. a încheiat cu SC MDT SRL, contractul de subantrepriză fără număr din data de 13.10.2014 în care se menționează că lucrările (manopera) vor fi efectuate în localitatea X, str. X, nr. 21A, jud. X. Obiectul contractului îl constituie efectuarea de către subantreprenor, cu materialele antreprenorului (SC X SRL) a manoperei pentru lucrările enumerate (cofraj, zidării, tencuială, suprafață rigips, acoperire sarpantă, fierărie, betonare, elemente de acoperiș), care conform ofertei de preț are o valoare de **X lei**.

În lunile noiembrie și decembrie 2014, în baza acestui contract, a facturilor emise de SC MDT SRL și a situației de lucru prezentate, societatea verificată înregistrează în evidența contabilă în contul 628.04- "*Alte cheltuieli cu servicii executate de terți*" suma de **X lei** (cu X lei mai mult decât suma prevăzută în contract) și în contul 4426- "*TVA deductibilă*" suma de X lei reprezentând TVA pentru care își exercită dreptul de prin deconturile de taxă aferente lunilor noiembrie și decembrie 2014.

Din analiza documentelor puse la dispoziția inspectorilor antifraudă s-a constatat că în trim. IV 2014 societatea înregistrează în evidența contabilă venituri din prestări servicii reprezentând lucrări de construcții realizate în baza contractului de antrepriză nr. X/19.05.2014 încheiat cu S.C. AEC SRL, societate comercială care are domiciliul fiscal la aceeași adresă cu societatea verificată.

Conform pct. 2.1. din contractul cu S.C. AEC SRL, obiectul acestuia îl constituie efectuarea de către subantreprenor, SC X SRL, cu materialele sale și pe riscul său a lucrărilor enumerate (cofraj, zidării, tencuială, suprafață rigips, acoperire sarpantă, fierărie, betonare, elemente de acoperiș).

Pentru lucrările efectuate pentru SC AEC SRL, societatea verificată a emis facturi în valoare totală de X lei (din care X lei reprezentând avans conform contract nr. X/ 19.05.2014) și a colectat TVA în sumă de X lei.

La data efectuării controlului, în adresa din , str. nr. 21A se afla un imobil (hală) care era finalizat " la roșu".

Asociatul K a precizat că lucrările efectuate pentru SC AEC SRL a fost realizate de SC MDT SRL, societate reprezentată de dl. NA.

Din analiza documentelor justificative referitoare la prestările de servicii înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă ca fiind efectuate de SC MDT SRL s-au constatat următoarele:

- cele 3 facturi în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile și TVA deductibilă nu conțin informațiile prevăzute art. 155, alin. 19, litera f) din Legea 571/2003, referitoare la adresa beneficiarului, iar pe acestea este înscris ca delegat K identificat cu CI seria X nr. X, persoană care are calitatea de asociat și împuternicit al societății verificate;
- situația de lucrări nr. 1 X prezentată ... conține aceleași date ca cele înscrise în factura nr. X/29.11.2014 fără a fi prezentate detalii privind lucrările executate pe faze de execuție conform pct. 4.1 din contract, data întocmirii, date și informații care să ateste executarea acestor lucrări de către SC MDT SRL conform cerințelor din autorizația de construire;
- conform ofertei de preț ..., cantitatea lucrărilor de efectuat sunt cunoscute de prestator la data încheierii contractului, înaintea de efectuarea și finalizarea lucrărilor;

- contractul încheiat cu SC AEC SRL precizează că lucrările includ și materialele, dar lucrările înscrise în acesta și în situațiile de lucrări fac referire doar la manoperă, valoarea totală fiind de X lei fără TVA;
- valoarea totală a lucrărilor din contractul încheiat cu SC MDT SRL este de X lei, rezultând o diferență de X lei față de valoarea de X lei din contractul cu SC AEC SRL;
- SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli și TVA deductibilă pentru materialele utilizate la lucrarea de construcții (hală făină) care este construită în incinta sediului social din X, str. X nr. 21A;
- autorizația prevăzută în contractul de antrepriză și subantrepriză nu a fost prezentată de dl. K în timpul controlului pe motiv că aceasta nu se află la sediul societății, fapt confirmat și prin e-mail din data de 19.02.2015;
- contractul de subantrepriză nu prevede garanții de bună execuție, deși se garantează lucrările pentru un termen de 10 ani conform pct. 6.1 din acesta și nici nu au fost prezentate procese verbale de recepție;
- conform diagramei C-Lynx editată pentru anul 2014 SC MDT SRL nu declară livrările facturate peste valoarea prevăzută în contract respectiv X lei cu TVA aferentă de X lei, pentru luna decembrie 2014 societatea nedepunând decont de TVA și declarația informativă 394;
- din situația clienți – facturi neîncasate la data de 31.12.2014 rezultă că societatea verificată nu a încasat contravaloarea facturilor emise către SC AEC SRL, și a achitat către SC MDT SRL suma de X lei.

Din informațiile furnizate de aplicația INFOPC- Detalii contribuabil s-a constatat că începând cu data de 01.08.2014, SC AEC SRL are ca administrator și asociat pe d-na KA domiciliată în X, str. X nr. 15, ap. 9, adresă unde se află și sediul social al societății.

Referitor la furnizorul SC MDT SRL în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă se constată următoarele:

- societatea are din data de 26.03.2013 ca administrator și asociat unic pe cetățeanul maghiar PEK cu domiciliul în Ungaria;
- obiectul de activitate declarat este comerț cu ridicata al altor mașini și echipamente;
- contractul de subantrepriză este semnat din partea SC MDT SRL de dl. NA în calitate de împuternicit;
- conform extraselor de cont emise de Banca Transilvania X și Banca Carpatica X, SC MDT SRL a încasat în anul 2014 suma totală de X lei care a fost ridicată în aceeași zi sau în ziua următoare încasării de către d-na SE cu mențiunea "achiziții materii prime" și suma de X lei în anul 2015 care a fost virată furnizorului SC B&K SRL cu mențiune "cv fact restante";
- SC B&K SRL este o societate interpusă în lanțuri de societăți care desfășoară operațiuni fictive, care nu a efectuat tranzacții comerciale cu SC MDT SRL, conform constatărilor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X în controlul desfășurat la această societate;
- conform proceselor verbale încheiate în urma controalelor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X la furnizorii și clienții societății MDT SRL prezentați în diagrama C-Lynx editată pentru anul 2014, s-a constatat că aceasta este o societate tip "verigă" interpusă în diverse relații comerciale din lanțuri tranzacționale, printre care se regăsește beneficiar și SC X SRL, care emit documente de proveniență numai pentru crearea aparenței unor operațiuni care în fapt nu au existat;

- valoarea achizițiilor este aproape egală cu valoarea livrărilor iar în deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial aceasta nu înregistrează niciodată TVA de plată la bugetul de stat;
- în perioada octombrie – noiembrie 2014 de la data încheierii contractului și până la data întocmirii situației de lucrări și a facturii declarate, SC MDT SRL are înscrisi în Revisal un număr total de 7-8 salariați, iar conform fișei de pontaj emisă pe luna noiembrie 2014 aceasta avea un număr de 7 salariați din care două persoane nu figurează în Revisal.

Inspectorii antifraudă precizează că prestările de servicii înregistrate de societatea verificată în baza facturilor emise de SC MDT SRL nu reflectă operațiuni comerciale reale și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **C. Cu privire la relațiile cu SC TT SRL**

Din verificările efectuate asupra documentelor financiar-contabile s-a constatat că în lunile decembrie 2013, februarie 2014 și martie 2014, societatea verificată înregistrează cheltuieli cu serviciile prestate de SC TT SRL în valoare de X lei și avansuri furnizori debitori (ct. 4091) în valoare de X lei, pentru care își exercită dreptul de deducere a TVA în sumă totală de X lei.

Conform explicațiilor scrise date de asociatul K în data de 17.02.2015, acesta nu-și amintește ce lucrări a efectuat SC TT SRL. Contribuabilul a transmis prin email organului de control în data de 19.02.2015, ora 13:39, copii ale contractelor de subantrepriză încheiate cu SC TT SRL, situațiile de lucrări și facturile din analiza cărora au fost constatate următoarele:

a) Contractul de subantrepriză nr. X/10.11.2013 are ca obiect efectuarea de lucrări de construcție a unei hale industriale în X, str. X nr. 21A, la acesta fiind anexată situația de lucrări fără dată, în valoare totală de X lei. În baza acestui contract și a facturii X/02.12.2013 în luna decembrie 2013 contribuabilul verificat a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate de terți (în ct. 628.01) în sumă de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei;

b) Contractul de subantrepriză nr. X/31.03.2014 are ca obiect efectuarea de lucrări de renovare panificație în X, str. X nr. 21A, la aceasta fiind anexată situația de lucrări având data "martie", în valoare totală de X lei. În baza acestui contract și a facturii nr. X/31.03.2014, în luna martie 2014 contribuabilul verificat a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate de terți (în ct. 628.01) în sumă de X lei și a dedus în aceeași lună TVA în sumă de X lei;

c) În luna februarie 2014 societatea verificată înregistrează în ct. 4091.06 avansuri furnizori debitori suma de X lei și în contul 4426 o TVA deductibilă în sumă de X lei în baza facturii nr. X/28.02.2014.

Din analiza documentelor justificative referitoare la prestările de servicii înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă ca fiind efectuate de SC TT SRL, s-au constatat următoarele:

- există contradicții privind clauzele contractuale, respectiv în contracte la pct. 2.1 se precizează că lucrările vor fi efectuate de către subantreprenor (prestator) cu materialele sale, iar la pct. 2.2 se precizează că acestea vor fi procurate de antreprenor (beneficiar);
- deși în contractul de subantrepriză nr. X/31.03.2014 se menționează la pct. 3.1 că lucrarea se va realiza în termen de 80 zile de la data semnării contractului, conform



situației de lucrări prezentată acesta a fost realizată și facturată în aceeași zi în care a fost încheiat contractul;

- în contractul de subantrepriză nr. X/10.11.2013 reprezentantul prestatorului SC TT SRL este menționat administratorul TAL, persoană care este și asociatul majoritar (85,07%) al beneficiarului SC X SRL, dar care de la data de 11.10.2013 nu mai deține calitatea de administrator al prestatorului;
- nu au fost constituite garanții de bună execuție conform pct. 6.5 din contractele de subantrepriză și nici nu au fost prezentate procese verbale de recepție;
- situațiile de lucrări anexate la contracte se referă doar la prestări servicii, deși în contracte se menționează că lucrările se fac cu materialele subantreprenorului (prestatorului), fără a fi prezentate detalii privind lucrările executate, date și informații care să ateste executarea acestor lucrări de către SC TT SRL conform cerințelor din autorizația de construire;
- situațiile de lucrări nu conțin data la care au fost întocmite și nici reprezentanții societății prestatoare sau a societății beneficiare;
- societatea verificată nu prezintă autorizațiile de construcție în baza căruia s-au făcut lucrările de construcții și nici procese verbale de finalizare a lucrărilor;
- din nota explicativă dată de asociatul K în data de 17.02.2015, acesta precizează că lucrările efectuate de către SC MDT SRL reprezintă o hală de făină în X, rezultă că pentru aceeași lucrare (hală) de la adresa din X, str. X nr. 21A au fost încheiate contracte atât cu SC MDT SRL cât și cu SC TT SRL;
- deși contractul de subantrepriză nr. TTT 2/31.03.2014 încheiat cu SC TT SRL ... și situația de lucrări anexată, descriu lucrări de renovare care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali care trebuiau recunoscute ca o componentă a activului, aceste investiții nu se regăsesc înregistrate prin majorarea valorii unor imobilizări corporale proprii sau efectuate la imobilizări corporale închiriate;
- din fișa furnizorului 401.00221 TT ...rezultă că o parte din plățile efectuate de societatea verificată sunt efectuate în numerar cât și prin virament bancar, respectiv suma de X lei a fost achitată în numerar prin casă și suma de X lei prin virament bancar. Pentru plata de X lei efectuată conform registrului de casă în numerar în data de 31.12.2013 societatea nu a prezentat documente justificative, fapt confirmat și prin email de asociatul K în data de 19.02.2015;
- sursa de finanțare a plăților efectuate prin casă au fost creditările efectuate de asociatul K;
- din suma de X lei datorată de societate către asociați la data de 31.12.2014, suma de X lei reprezintă o creditare fictivă înregistrată doar în scopul de a efectua plățile către SC HBC SRL iar suma de X lei reprezintă o creditare fictivă efectuată pentru a înregistra plățile fără documente justificative către SC TT SRL;

**Referitor la furnizorul SC TT SRL** în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă se constată următoarele:

- societatea are din data de 11.10.2013 ca administrator și asociat unic pe cetățeanul maghiar KA cu domiciliul în Ungaria;
- societatea a avut ca administrator pe dl. TAL, persoană care este și asociat majoritar la societatea verificată și care este reprezentant al beneficiarului în contractul de subantrepriză X/10.11.2013 cu toate că la această dată nu mai avea calitatea de administrator;
- evidența contabilă a SC TT SRL este condusă de aceeași persoană, respectiv dl. AZ, care conduce evidența contabilă și la societatea verificată;
- începând cu data de 08.07.2014 societatea are activitatea suspendată la registrul comerțului;

- sumele încasate prin virament bancar sunt ridicate de d-na BC, angajată la ambele societăți, respectiv SC X SRL și SC TT SRL;
- conform proceselor verbale încheiate în urma controalelor efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF X la o parte din furnizorii societății SC TT SRL prezentați în diagrama C-Lynx editată pentru anul 2013 și 2014, s-a constatat că achizițiile declarate sunt de la societăți interpușe în diverse relații comerciale din lanțuri tranzacționale, care emit documente succesive de la o societate la alta, în vederea creării aparenței unor operațiuni care în fapt nu au existat;
- conform situațiilor financiare pe anul 2013 depuse la organul fiscal teritorial SC TT SRL nu deține active în patrimoniu;
- în perioada 04.03-01.07.2014 împuternicit al administratorului SC TT SRL a fost dl. K, împuternicit și asociat al SC X SRL;
- contabilul societății dl. AZ declară că a predat actele contabile d-lui K în data de 01.08.2014, iar dl. K declară că actele contabile au fost luate de dl. KA la data de 30.06.2014
- din verificarea efectuată la sediul social al SC TT SRL s-a constatat că societatea nu funcționează la adresa declarată;
- valoarea achizițiilor declarate este aproape identică cu valoarea livrărilor declarate societatea înregistrând lunar sold negativ de TVA care nu este solicitat la rambursare;
- în perioada noiembrie 2013 – martie 2014 SC TT SRL are angajați cu timp parțial de 4 ore pe zi, în timp ce aceasta declară în declarația informativă 394 efectuarea de livrări sau prestări de servicii către mai mulți clienți.

Inspectorii antifraudă concluzionează că prestările de servicii înregistrate de societatea verificată în baza facturilor emise de SC TT SRL nu reflectă operațiuni comerciale reale și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere constatările prezentate mai sus, în baza prevederilor art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct. 12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare ale Codului fiscal, organele de control au considerat nedeductibilă fiscal suma de X lei, reprezentând contravaloarea serviciilor pentru care contribuabilul nu a putut dovedi prestarea efectivă a acestora, și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X lei ( $X \text{ lei} \times 16\%$ ).

De asemenea, conform prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal, art. 145 alin. 2 lit. a) și art. 146 alin. 1 lit. a), nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în facturile având la furnizori datele S.C. HIGH- BRIDGE ARAD CONSTRUCT S.R.L., SC MDT SRL și SC TT SRL în sumă totală de X lei.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile de cheltuieli și deducerea de TVA în baza unor facturi având la furnizor datele S.C. HBC S.R.L., S.C. MDT S.R.L. și S.C. TT S.R.L., au fost sesizate organele de cercetare penală, în vederea stabilirii dacă aspectele constatate de inspectorii ANAF întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. 1 lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

**II.2.** În perioada verificată, societatea a desfășurat în principal activitate de fabricare a produselor de panificație și de patiserie precum și de comercializare a diverselor sortimente de făină (achiziționate atât de la intern cât și de la extern).

Din verificările efectuate prin sondaj pentru materia primă “făină– diverse sortimente”, organele de control au constatat o serie de deficiențe în ceea ce privește

modul de respectare a reglementărilor contabile în vigoare, referitoare la înregistrarea în evidența financiar-contabilă a achizițiilor de materii prime și darea în consum a acestora.

Astfel, din analiza efectuată asupra modului de înregistrare pe cheltuieli a sumelor reprezentând contravaloarea mărfurilor vândute și a consumului efectiv de făină utilizat în producție s-au constatat următoarele:

- între sumele înregistrate în contabilitatea financiară, valoarea consumurilor de făină reflectate în rapoartele de consum și sumele înregistrate pe cheltuieli există inadverențe.

Spre exemplu conform raportului de consum centralizat întocmit pentru luna aprilie 2013 în această lună a fost eliberată în consum cantitatea de 85.040 kg făină tip 550 a cărei valoare este de X lei, din fișa de magazie rezultă că a fost eliberată în consum cantitatea de 87.040 kg, iar conform fișei contului 601 contravaloarea consumului de făină este de X lei. În luna iunie 2013, conform raportului de consum centralizat întocmit, a fost eliberată în consum cantitatea de 83.325 kg făină tip 550 a cărei valoare este de X lei, din fișa de magazie rezultă că a fost eliberată în consum cantitatea de 83.875 kg, iar din fișa contului 601 contravaloarea consumului de făină este de X lei.

Aceste neconcordanțe se regăsesc în aproape toată perioada verificată.

- există neconcordanțe în ceea ce privește evidențierea în fișa de magazie a cantităților de făină achiziționate (diverse sortimente). Spre exemplu, potrivit documentelor prezentate, în luna martie 2013 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe contul 301 "Materii prime", cantitatea de 240.500 kg făină în valoare de X lei, iar în fișa de magazie nu există consemnări privind achiziții de făină iar în luna aprilie 2013 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe contul 301 "Materii prime", cantitatea de 210.000 kg făină în valoare de X lei, iar în fișa de magazie consemnările privind achizițiile de făină sunt pentru cantitatea de 128.000 kg.

Pentru perioada octombrie 2012 – 20.03.2013 societatea nu deține fișă de magazie pentru materia primă făină și nici rapoartele centralizate ale consumurilor efective, motivând lipsa acestora pe fondul pierderii datelor informatice care nu au fost reconstituite.

- în luna februarie 2014 societatea a înregistrat în mod eronat în evidența financiar contabilă, în contul 301-Materii prime, factura proforma nr. 1/06.01.2014 în care este înscrisă cantitatea de 288.000 kg făină având valoarea de X lei, influențând astfel nejustificat rulajele contului 301 și sumele evidențiate în rapoartele de consum care nu corespund cu sumele înregistrate pe cheltuieli ca fiind drept consumuri de făină.
- transferul făinii din contul 301-Materii prime în contul 371-Mărfuri s-a efectuat prin nota contabilă 371=301, cu sume globale, urmare comercializării către diverși beneficiari pentru care a fost întocmită factură din care rezultă cantitățile efective de făină comercializată. Din analiza cantităților înscrise în facturile emise de S.C. X S.R.L. către diverși beneficiari și cuantificate la prețul mediu de achiziție al făinii, rezultă alte sume decât cele înregistrate pe cheltuieli. Spre exemplu în luna noiembrie 2012 societatea a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de făină, diverse sortimente, în cantitate totală de 221.000 kg a cărei valoare totală este de X lei, la un preț mediu de 1,50 lei/kg, și a vândut cantitatea totală de 175.450 kg, rezultând astfel costul făinii comercializate la un nivel de X lei (175.450 kg vândute x 1,50 lei/kg), cheltuiala înregistrată în contabilitate fiind în sumă de X lei, mai puțin cu X lei. Situații similare (cu plus și minus) se regăsesc și în celelalte perioade.

Deși potrivit listei stoc la data de 31.12.2014, gestiunea de materii prime –reflecta un stoc de materii prime în valoare totală de X lei, în balanța de verificare întocmită la data de 31.12.2014 soldul final debitor al contului 301-Materii prime este de doar X lei, de unde rezultă clar faptul că societatea a înregistrat în mod nejustificat cheltuieli mai mari decât cele normale.

Întrucât societatea nu a fost în măsură să prezinte documente de transfer din gestiunea materiilor prime în gestiunea de marfă, din care să rezulte cantitățile de făină efectiv comercializate și deoarece nu există concordanță între cantitățile ce figurează în rapoartele de consum centralizate, fișele de magazie prezentate pentru materia primă “făină” și datele preluate în contabilitatea financiară, cu ocazia controlului s-au efectuat calculele necesare în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, în ceea ce privește consumurile de făina atât cantitativ cât și valoric.

Astfel, pornind de la sortimentele de produse fabricate și comercializate de S.C. X S.R.L. (pâine și produse de panificație), evidențiate în rapoartele de vânzări lunare, s-a stabilit cantitatea de făină necesară pentru obținerea fiecărui sortiment de produs finit, conform rețetelor transmise de societate. Organele de control au constatat că există diferențe atât cu semnul plus cât și cu semnul minus între cantitățile obținute la control ca fiind necesare pentru fabricarea producției finite și cantitățile efectiv eliberate în consum potrivit rapoartelor de consum întocmite de societate.

Conform explicațiilor date de contribuabil aceste diferențe reprezintă pierderi de făină care sunt necesare în procesul de producție, dar care nu sunt evidențiate ca atare prin rețetare sau printr-un alt document din care să rezulte pierderi tehnologice.

Echipa de control a recalculat cheltuielile cu consumurile de făină utilizate în producție și cheltuielile cu făina generate de comercializarea acesteia, pornind de la cantitățile de făină intrate în contul 301, cantitatea de făină comercializată pentru care sau emis facturi și cantitatea de făină utilizată în procesul de producție, fiind stabilit prețul mediu lunar al făinii și stocul de făină lunar. Astfel, a rezultat faptul că societatea și-a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare, pentru perioada octombrie 2012 – decembrie 2014, cu suma totală de X lei, pentru care nu a fost prezentat niciun document justificativ.

Deoarece societatea nu a prezentat documente legal întocmite pentru justificarea înregistrării pe cheltuieli deductibile a sumei de X lei, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de X lei ( $X \times 16\%$ ).

**II.3.** În perioada februarie-martie 2014, societatea a întocmit facturi de livrări intracomunitare de bunuri către X KFT Ungaria, pentru care a aplicat regimul de scutire de TVA prevăzut la art. 143 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Valoarea totală a bunurilor înscrise în aceste facturi este de X lei (X euro).

Contribuabilul nu a prezentat la control documentele prevăzute la art. 10, alin. (1), lit. b) din Ordinul nr. 2421/2007 privind aprobare Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup>, respectiv nu a putut face dovada că bunurile în cauză au fost transportate în alt stat membru.

În luna decembrie 2014 societatea emite facturi de stornare pentru X KFT Ungaria, în sumă totală de X lei (X euro). Pentru diferența nestornată de societate în suma de X lei organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA rezultând o obligație suplimentară de plată în contul TVA în sumă de X lei ( $X \text{ lei} \times 24\%$ ).

Totodată organele de control au calculat accesorii pentru TVA în sumă de X lei de la momentul în care societatea a emis facturile fiscale către X KFT Ungaria până la momentul stornării acestora și ulterior doar pentru TVA în sumă de X lei rămasă de plată.

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

**III.1. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:**

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA;

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, cu privire la unele aspecte constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.03.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.03.2016 prin sesizarea penală nr. 154/15.03.2016 înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul X cu nr. X/P/2016, care a fost transmisă la Parchetul de pe lângă Tribunalul Z unde a fost înregistrată sub nr. Z/P/2016 dosar conexas la dosarul Z/P/2015.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 24.11.2015- 14.03.2016 la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea impozitului pe profit, perioada verificată fiind 25.05.2012- 30.06.2015 și a taxei pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 24.06.2012– 31.07.2015. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 16.02.2016- 11.03.2016.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, TVA în sumă de X lei și accesoriile aferente acestora în sumă totală de X lei, se constată că au la bază constatările organelor de inspecție fiscală care nu au avut certitudinea că facturile având la furnizor datele S.C. HBC S.R.L., SC MDT SRL și SC TT SRL în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de X lei, au fost reale și legale.

Astfel, din analiza documentelor prezentate de contribuabil, a informațiilor transmise prin Procesul verbal nr. X/02.03.2015 de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X, organele de inspecție au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că aceste tranzacții nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, faptă care conform art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 108 din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr.

X/15.03.2016 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/14.03.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.03.2016 întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. X S.R.L.

Prin adresa nr. X/02.06.2016, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. X/15.03.2016. În răspunsul transmis în data de 28.06.2016, înregistrat la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații cu nr. 1814/28.06.2016, se precizează că în urma Sesizării penale nr. X/15.03.2016, la Parchetul de pe lângă Tribunalul X s-a format dosarul penal nr. X/P/2016 care, la data de 17.06.2016 a fost declinat spre competență soluționare către Parchetul de pe lângă Tribunalul Z.

Drept urmare, cu adresa nr. X/28.06.2016 au fost solicitate de la către Parchetul de pe lângă Tribunalul Z informații cu privire la stadiul soluționării Sesizării penale nr. X/15.03.2016. În răspunsul transmis în data de 05.07.2016, înregistrat la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații cu nr. X/06.07.2016, se precizează că Sesizarea penală nr. X/15.03.2016 formulată de AJFP X privind SC X SRL, a fost înregistrată sub nr. Z/P/2016 și urmează ca dosarul să fie conexasat la dosarul Z/P/2015, fiind întocmite note de îndrumări.

**În drept,** potrivit art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

*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) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidentierea altor operațiuni fictive;"*

Având în vedere aspectele precizate anterior, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*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 săvârșirii unei infracțiuni înlegătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire 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 judecăți.*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă."*

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, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.03.2016 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/14.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.03.2016, în perioada decembrie 2013- decembrie 2014 societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei (X+ X+ X lei) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei (X+ X+ X lei) în baza unor documente care nu reflectă operațiuni comerciale reale și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2013-2014.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă achizițiile de bunuri/prestările de servicii, menționate în facturile din care provin TVA și cheltuielile deduse de contribuabil și neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală, **au fost reale** și destinate activității economice a contestatarii.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA, drept de deducere care trebuie să aibă la bază tranzacții reale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, 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, care se vor pronunța și asupra realității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L.

Astfel, 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, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație**.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de Procedură*

penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii” menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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, potrivit cărora „hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. X/15.03.2016, înregistrată la aceștia cu nr. X/P/2016, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, din analiza informațiilor furnizate de bazele de date ANAF referitoare la prelucrarea datelor din Declarațiile privind livrarile/prestarile de servicii și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394) de către plătitorii de TVA, precum și din informațiile primite urmare a verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă la societățile din lanțul tranzacțional al serviciilor cuprinse în evidențele contabile ale societății verificate, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor, în timpul controlului fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei.

Totodată, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 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 nr. 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.”**

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

**“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 contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii".*

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de X 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.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației s-a suspendat soluționarea cauzei pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei, urmează **să se suspende soluționarea contestației și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".**

### **III.2. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:**

- **X lei**, impozit pe profit;
- **X lei**, majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

**În fapt**, organele de control au constatat că societatea verificată nu poate justifica, cu documente legal întocmite, consumul total de făină de grâu înregistrat pe cheltuieli deductibile, motiv pentru care au calculat un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei.

Astfel, din verificările efectuate prin sondaj pentru materia primă "făină– diverse sortimente" pentru perioada octombrie 2012 – decembrie 2014, organele de control au constatat o serie de deficiențe în ceea ce privește modul de respectare a reglementărilor contabile în vigoare referitoare la înregistrarea în evidența financiar-contabilă a achizițiilor de materii prime și darea în consum a acestora.

În contestația depusă contribuabilul afirmă că echipa de inspecție nu a ținut cont de explicația dată conform căreia rețetarul nu include și făina de lucru și că trebuia să se dispună efectuarea unei expertize tehnice care să determine cantitatea de făină utilizată efectiv în activitatea de producție ca făină pentru masa de lucru și dacă aceasta reprezintă o pierdere normală în activitatea de panificație.

**În drept**, pentru perioada analizată se fac aplicabile următoarele prevederi legale:

**Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*"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. [...]."*

[...]

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor."

**Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:**

"23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

[...]

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu".

"35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu".

**Legea contabilității nr. 82/1991, republicată care precizează:**

"art. 6

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

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

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat profit impozabil suplimentar în suma totală de X lei întrucât a constatat o serie de nereguli atât în ceea ce privește organizarea și conducerea evidenței contabile cât și în respectarea consumurilor specifice normate prin rețetele de fabricație prezentate, consecința fiind majorarea cheltuielilor deductibile din perioada octombrie 2012 – decembrie 2014 și respectiv diminuarea obligațiilor de plată privind impozitul pe profit. Au fost încălcate astfel prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal privind calculul profitului impozabil realizat de societate.

Astfel se reține că referitor la materia primă făină, în perioada verificată, există inadvertențe între sumele înregistrate în contabilitatea financiară, valoarea consumurilor de făină reflectate în rapoartele de consum și sumele înregistrate pe

cheltuieli, precum și faptul că există neconcordanțe în ceea ce privește evidențierea în fișa de magazie a cantităților de făină achiziționate (diverse sortimente). Întrucât societatea nu a fost în măsură să prezinte documente de transfer din gestiunea materiilor prime în gestiunea de marfă, din care să rezulte cantitățile de făină efectiv comercializate și deoarece nu există concordanță între cantitățile ce figurează în rapoartele de consum centralizate, fișele de magazie prezentate pentru materia primă “făină” și datele preluate în contabilitatea financiară, cu ocazia controlului s-au efectuat calculele necesare în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, în ceea ce privește consumurile de făina atât cantitativ cât și valoric.

Pentru a calcula cantitatea de făină necesară pentru obținerea fiecărui sortiment de produs finit conform rețetelor transmise de societate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere sortimentele de produse fabricate și comercializate de S.C. X S.R.L. (pâine și produse de panificație), evidențiate în rapoartele de vânzări lunare și au constatat că există diferențe atât cu semnul plus cât și cu semnul minus între cantitățile obținute la control ca fiind necesare pentru fabricarea producției finite și cantitățile efectiv eliberate în consum potrivit rapoartelor de consum întocmite de societate.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al consumului de făină care nu este justificat cu documente legal întocmite și că invocă în motivarea contestației faptul că rețetarul nu include făina de lucru care reprezintă o pierdere normală în activitatea de panificație și este o cheltuială deductibilă dar nu menționează niciun document în susținere. Prin aceasta rezultă că petenta se referă la suma de X lei ca fiind o pierdere normală care este deductibilă fiscal.

În privința pierderilor tehnologice, se reține că potrivit legislației fiscale mai sus citată, acestea sunt, într-adevăr, deductibile integral, dar numai în măsura în care ele sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs. Aceasta implică pe de o parte, ca societatea să aibă întocmite norme proprii de consum pentru toate produsele fabricate, pe care să le pună la dispoziția organelor fiscale și din care să reiasă pierderile tehnologice normate, iar pe de altă parte, ca pierderile tehnologice să fie efective, adică să fie constatate și consemnate în documente completate corespunzător, astfel încât să aibă calitatea de document justificativ.

Se mai reține și faptul că norma de consum este o formă de exprimare care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, energie, apă etc. ce poate fi consumată pentru obținerea unui produs, în condițiile utilizării unei tehnologii anume și cuprinde consumul net sau util care se reflectă direct în produs, pierderile datorate procesului tehnologic, pierderi netehnologice, materiale re folosibile rezultate în procesul tehnologic și materiale re folosibile rezultate în afara procesului tehnologic. O normă de consum se stabilește de către specialiști, pe bază de studii și calcule, pornind de la fișa tehnologică a fiecărui produs în parte, care trebuie să cuprindă de la denumirea produsului până la ultima fază/etapă din tehnologia de fabricație.

Or, în speță, societatea nu a prezentat nicio normă proprie de consum pentru produsele pe care le fabrică și nici documente – acte constatatoare, din care să reiasă pierderile tehnologice efectiv constatate, rezultând că diferențele constatate la consumul de făină nu pot fi încadrate în categoria pierderilor tehnologice, așa cum pretinde societatea.

Având în vedere starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

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

a) **neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

**Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei,** precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei,** conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

***III.3. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:***

- X lei, taxa pe valoarea adăugată;
- X lei, majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- X lei, penalități de întârziere aferente TVA;

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrări de bunuri către un client din Ungaria, în condițiile în care nu prezintă documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.*

**În fapt,** în perioada februarie-martie 2014, societatea a întocmit facturi de livrări intracomunitare de bunuri către X KFT Ungaria pentru care a aplicat regimul de scutire de TVA prevăzut la art. 143 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Valoarea totală a bunurilor înscrise pe facturi este de X lei (X euro).

**Pentru aplicarea scutirii de taxă, petenta nu a prezentat documente justificative prevăzute la art. 10, alin. (1), lit. b) din Ordinul nr. 2421/2007 privind aprobare Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup>, respectiv nu a putut face dovada că bunurile în cauză au fost transportate în alt stat membru.**

În luna decembrie 2014 societatea emite facturi de stornare pentru X KFT Ungaria, în sumă totală de doar X lei (X euro).

Pentru baza impozabilă în sumă de X lei organele de control au colectat TVA în sumă de X lei, TVA din care a fost stornată în luna decembrie 2014, când societatea a emis facturile de stornare către X KFT Ungaria, suma de X lei (aferentă bazei impozabile în sumă de X lei pentru care s-a emis factură în roșu), prin Decizia de impunere F-X/14.03.2016 fiind stabilită TVA suplimentară de plată aferentă acestei spețe în sumă de X lei.

Organele de control au calculat accesorii pentru TVA în sumă de X lei pentru perioada de la momentul în care societatea a emis facturile către X KFT Ungaria până la momentul stornării acestora și ulterior doar pentru TVA rămasă suplimentar de plată în sumă de X lei.

În contestația depusă petenta susține că deoarece cumpărătorul nu a efectuat plata în avans, utilajele nu au mai fost livrate, acestea rămânând în patrimoniul său, astfel că, în lipsa faptului generator, colectarea TVA este ilegală.

**În drept**, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin. (9):

*„Art. 128. - (9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

Totodată, potrivit prevederilor art. 143 același act normativ:

*„Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...].*

*(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

Potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“ Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.*

*(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.*

*(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.*

*(7) Suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși termenul prevăzut la alin. (4) și se va face cu respectarea prevederilor legale în vigoare.*

*(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

[...]

art. 10. - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,**

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respective contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Totodata, potrivit prevederilor legale antecitate, se reține că justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză, cu excepția operațiunilor care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, pentru care s-a prevăzut posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

În materia exigibilității taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art. 134, art. 134<sup>1</sup> alin.2 lit. a) și art. 134<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - Definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

**(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată**

**determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.**

art. 134<sup>1</sup> - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

**a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;**

art. 134<sup>2</sup> - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei și intervine la data la care are loc faptul generator, cu anumite excepții. Astfel, dacă a fost emisă factura, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii, înainte de data la care are loc faptul generator.

Din raportul de inspectie fiscala se reține că, organele de control nu au acceptat, pentru livrările de bunuri cu facturile 17/13.02.2014, 18/13.02.2014 și 30/31.03.2014 emise pe numele X KFT Ungaria, aplicarea regimului de scutire de TVA, întrucât societatea nu a prezentat documentele de transport care să ateste transportul bunurilor din România în alt stat membru, în condițiile în care termenul de 90 zile pentru prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă este depășit.

În consecință, având în vedere prevederile legale antecitate și faptul că petenta nu a prezentat documente justificative prevăzute la art. 10, alin. (1), lit. b) din Ordinul nr. 2421/2007 privind aprobare Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup>, respectiv nu a putut face dovada că bunurile în cauză au fost transportate în alt stat membru, rezultă că în mod legal organele de control au constatat că S.C. X S.R.L. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei și că exigibilitatea TVA a intervenit la data emiterii facturilor.

De asemenea, se reține că în luna decembrie 2014 societatea a întocmit facturi în roșu pentru X KFT Ungaria în sumă de X lei iar organele de control au diminuat TVA colectată cu suma de X lei aferentă.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X/10.05.2016, organul de control mai precizează că suma de X lei (X euro), care nu a fost stornată, reprezintă contravaloarea unui malaxor care, potrivit registrului imobilizărilor întocmit la data de 30.06.2015 nu mai figurează în patrimonial societății, malaxorul evidențiat în această listă fiind achiziționat de la KK Kft din Ungaria în luna octombrie 2014.

Rezultă astfel că afirmația petentei că bunurile au rămas în patrimoniul său nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în speță constatându-se că pentru acest utilaj nu a fost întocmită factură de stornare a livrării intracomunitare și faptul că acesta nu mai este evidențiat în patrimoniul societății iar S.C. X S.R.L. nu a făcut dovada că bunurile în cauză au părăsit teritoriul României.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, pentru TVA în sumă de X lei.**

Referitor la dobânzile aferente TVA în sumă totală de X lei și penalitățile de întârziere aferente TVA în sumă totală de X lei se reține că au fost calculate astfel:

- pentru perioada 25.03.2014-24.04.2014 s-au calculat accesorii pentru TVA în sumă de X lei aferentă bazei impozabilă stabilită suplimentar în sumă de X lei, înscrisă pe facturile 17/13.02.2014 și 18/13.02.2014 emise pe numele X KFT Ungaria;
- pentru perioada 25.04.2014-25.01.2015 s-au calculat accesorii pentru TVA în sumă de X lei aferentă bazei impozabilă stabilită suplimentar în sumă de X lei, înscrisă pe facturile 17/13.02.2014, 18/13.02.2014 și 30/31.03.2014 emise pe numele X KFT Ungaria;
- pentru perioada 25.01.2015-14.03.2016 s-au calculat accesorii pentru TVA în sumă de X lei aferentă bazei impozabilă care nu a fost stornată în sumă de X lei.

Se reține că petenta nu contestă modul de calcul al accesoriilor, în contestația depusă aceasta afirmând că organele de control au colectat TVA nelegal având în vedere că faptul generator (livrarea) nu a avut loc astfel că nu datorează accesorii.

Această afirmație este eronată deoarece, așa cum am arătat mai sus, operațiunea care face obiectul prezentei spețe se încadrează la excepția prevăzută de lege pentru exigibilitatea TVA, respectiv în condițiile în care a fost emisă factura, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii, înainte de data la care are loc faptul generator. Astfel că, în mod legal organele de control au colectat TVA în sumă totală de X lei pentru care au calculat accesorii în sumă totală de X lei din care X lei majorări/dobânzi și X lei penalitățile de întârziere.

Conform prevederilor art. 156<sup>2</sup> și ale art 157 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că:

*art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă*

*(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

*art. 157 Plata taxei la buget*

*(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

persoanele impozabile au obligația de a achita taxa de plată declarată prin decontul de TVA, rezultată ca diferență între suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare.

Organul de soluționare a contestației reține că petenta nu a prezentat documente care să justifice aplicare scutirii de TVA pentru baza impozabilă în sumă totală de X lei, înscrisă pe facturile 17/13.02.2014, 18/13.02.2014 și 30/31.03.2014 emise pe numele X



KFT Ungaria. Astfel că, în mod legal echipa de inspecție a constatat că exigibilitatea TVA a intervenit la data emiterii facturilor, în lunile februarie 2014 și martie 2014, iar petenta era obligată să cuprindă TVA colectată aferentă în deconturile de taxă depuse pentru aceste luni și să o achite până la data la care avea obligația să depună decontul de TVA, în speță până la 25.03.2014 respectiv 25.04.2014.

Se reține deci că accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei majorări/dobânzi și X lei penalitățile de întârziere, aferente TVA colectată ca urmare a faptului că societatea nu a justificat cu documentele prevăzute de legea fiscală aplicarea scutirii de TVA, au fost calculate în mod legal în speță fiind aplicabile prevederile art. 119 - (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală conform cărora „Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere” preluată la art. 173 alin. 1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, pentru dobânzi aferente TVA în sumă de X lei și pentru penalitățile de întârziere aferente TVA în sumă de X lei.**

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 suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/14.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.03.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- **X lei**, reprezentând impozit pe profit;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente TVA;

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 neîntemeiată a contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/14.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.03.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- **X lei**, reprezentând impozit pe profit;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;

- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- **X lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- **X lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente TVA;

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.