

DECIZIA NR. 32/2021
privind soluționarea contestației formulate de către
S.C. X S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 365/08.01.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 794/06.01.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 365/08.01.2021, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX16/1996, având domiciliul fiscal în mun. X, b-dul Republicii, nr. 53, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 22927/24.12.2020, 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/11.11.2020, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020 și **are ca obiect suma totală de X1 lei**, din care X2 lei TVA și X3 lei impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a 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/11.11.2020, respectiv data de **18.11.2020**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **24.12.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin SCA X, la dosar fiind anexată înputernicirea avocațială nr. 690/2020 și este semnată în original.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.11.2020, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020, prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de X1 lei, din care impozit pe profit în sumă de de X3 lei și TVA în sumă de X2 lei.

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

1. Solicitare de susținere orală a contestației fiscale

În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației.

Cu adresa nr. 365/21.01.2021, contribuabilul a fost informat că susținerea orală a contestației poate avea loc în data de 01.02.2021, intervalul orar 10-11, la sediul D.G.R.F.P. X sau prin telefon. Având în vedere faptul că societatea nu a confirmat în timp util prezența la discuții în data de 01.02.2021, urmare a discuțiilor telefonice purtate cu reprezentantul acesteia, susținerea orală a contestației a fost reprogramată pentru data de 02.02.2021, ora 14:00, dată la care a avut loc, prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare la distanță (telefon). Cu acest prilej a fost întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare

2. Solicitare acces dosar administrativ

În temeiul art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României, cu referire la prevederile art. 11 alin. (11) Cod fiscal și în lumina hotărârilor pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în afacerile C-298/16, Ispas și C-430/19, petenta solicită ca, anterior audierii în procedura de soluționare a contestației, să i se ofere acces la întregul dosar administrativ al inspecției fiscale, adică la ansamblul documentelor și informațiilor care au stat la baza emiterii actelor contestate.

Ca răspuns la această solicitare s-a transmis societății adresa nr. 365/21.01.2021, anexată la dosar.

3. Starea de fapt relevantă

În prezentarea situației de fapt, contestatara precizează că în temeiul art. 11 din Codul Fiscal, tranzacțiile SC X SRL cu partenerii SC GBI SRL, SC RG SRL și SC LG SRL au fost considerate ca fiind fictive, iar sumele au devenit cheltuieli nedeductibile, respectiv dreptul de a deduce TVA aferentă a fost refuzat, motivația fiind faptul că partenerii au comportamentul unor societăți de tip fantomă, nedeclarând operațiunile economice efectuate și nici obligațiile fiscale.

Se mai precizează că, suplimentar recalificării acestor tranzacții ca fiind fictive, echipa de inspecție fiscală consideră că documentele aferente acestor operațiuni nu îndeplinesc condițiile necesare pentru a fi considerate documente justificative, această concluzie având la bază aspectul că documentele nu conțin mențiuni suficient de precise care să ateste că bunurile au fost livrate.

4. Vicii de nelegalitate

A. Încălcarea dreptului la apărare prin lipsa accesului la dosarul administrativ

Reprezentantul societății afirmă că nu a avut acces la întregul dosar administrativ care a stat la baza emiterii deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală și precizează că era necesar să i se asigure accesul la întreg dosarul administrativ deoarece în dosarul penal, în procedura de cameră preliminară, au fost anulate acte de procedură întocmite de organele de cercetare penală, respectiv au fost excluse probe.

Petenta mai precizează că, pentru a respecta jurisprudența CJUE în cauza C-419/14 WebMindLicenses Kft, organul fiscal trebuie să se asigure că aceste probe nu sunt folosite în dosarul fiscal și că probele obținute în baza celor anulate, aflate în legătură cu acestea, trebuie și ele excluse, prin aplicarea prevederilor procesual penale cuprinse la art. 102, coroborat cu art. 280 din Codul de Procedură Penală.

B. Depășirea duratei maxime de efectuare a inspecției fiscale

Contestatara precizează că inspecția fiscală a avut o durată totală de 621 zile, fiind desfășurată în intervalul 22.02.2019-10.11.2020, deși este contribuabil mic, fără sedii secundare, astfel că termenul de efectuare a inspecției fiscale este conform art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul Procedură Fiscală, de 45 de zile.

Reprezentantul societății consideră că inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal doar pentru 267 zile (50+33+184 zile).

De asemenea, petenta afirmă că durata totală a inspecției fiscale a fost de 419 zile (354 zile perioada pentru care inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal+ 65 de zile perioada care nu este acoperită de vreo decizie de suspendare) și că a fost depășit intervalul de 90 de zile, dublul termenului legal de efectuarea inspecției fiscale, astfel că se impunea, în virtutea art. 126 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală, încetarea inspecției fără a se emite raportul și decizia de impunere.

C. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale

Societatea susține că au fost încălcate normele privitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale dintr-o dublă perspectivă:

1) Referitor la perioada 01.01.2013-31.12.2015, petenta consideră că aceasta nu putea fi

verificată, deoarece, în baza prevederilor art. 347 Cod Procedură Fiscală, perioada se află sub imperiu Vechiului Cod Fiscal, și că, având în vedere faptul că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale, sunt incidente art. 98 alin. (3) din vechiul Cod de procedură fiscală și Circulara din 3 iulie 2014 a vicepreședintelui ANAF, care prevăd că inspecția fiscală poate fi efectuată doar în raport de cei trei ani anteriori.

Petenta susține că verificarea fiscală se putea efectua doar cu privire la cei trei ani anteriori începerii inspecției fiscale- 2019, respectiv cu privire la anii 2018-2017-2016, extinderea inspecției pe durata intervalului de prescripție fiind permisă doar în cazurile limitativ prevăzute de art. 98, alin. (3), lit. a)-c) din vechiul Cod de procedură fiscală, ce trebuie menționate și motivate în cadrul raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

2) Petenta consideră că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2013, prescripția a început să curgă la 01.01.2014, motiv pentru care termenul de 5 ani s-a împlinit la data de 01.01.2019, astfel că la data de începerii inspecției, 28.02.2019, nu se mai puteau stabili debite suplimentare pentru anul 2013. Petenta invocă Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 21/14.09.2020, dată în interpretarea art. 91 alin. (1) și (2), coroborat cu art. 23 din Vechiul Cod de procedură fiscală, conform căreia termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat baza de impozitare.

Mai mult, petenta precizează că potrivit art. 111 alin. (2) lit. b) din Codul de Procedură Fiscală, pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării verificării, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora, termenul de prescripție se suspendă. Dar termenul maxim de a inspecției fiscale este de 45 de zile, fiind vorba de un contribuabil mic, fără sedii secundare, astfel că, afirmă ea, pentru perioada de timp care excede celor 45 de zile, intervalul legal de efectuarea a inspecției fiscale, nu operează suspendarea prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale. Drept urmare, contestatara consideră că sunt prescrise și obligațiile fiscale aferente anului 2014, deoarece nu ar fi îndeplinite condițiile legale pentru a opera suspendarea termenului de prescripție.

D. Inaplicabilitatea art. 11 Cod Fiscal în materia TVA

Contestatara afirmă că în mod nelegal organul fiscal a uzat de art. 11 din Codul Fiscal pentru a proceda la redimensionarea obligațiilor în materie de TVA și pentru a refuza dreptul de deducere a TVA aferent presupuselor tranzacții fictive, în condițiile în care prevederile acestuia nu sunt aplicabile în cazul impozitelor indirecte, așa cum este TVA.

E. Fondul obligațiilor fiscale- realitate tranzacțiilor

Petenta arată că rechizitoriul întocmit de către DIICOT- Serviciul Teritorial W la data de 27.06.2019, pe care inspectorii și-au bazat constatările din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, a fost supus controlului judecătorului de cameră preliminară de la Tribunalul W în cadrul dosarului nr. X/99/2019/a1, procedură care s-a finalizat prin emiterea încheierii de ședință nr. 131/18.11.2020. Cu această ocazie, din materialul probator au fost eliminate piese importante, constatându-se nelegalitatea acestora și implicit nulitatea absolută a unor acte de procedură. Instanța s-a pronunțat în sensul neregularității actului de sesizare (rechizitoriul) din cauza formulării imprecise, cu caracter de generalitate, a acuzațiilor față de inculpați, cu privire la fiecare dintre infracțiunile reținute în sarcina acestora, atât din perspectiva analizei condițiilor de tipicitate, cât și din perspectiva indicării precise a datei, împrejurărilor și modalităților de comitere a acțiunilor, cât și ca urmare a constatării nulității absolute a unor acte de procedură. Judecătorul a dispus remedierea neregularităților de către procuror, impunând în sarcina acestuia obligația de a comunica dacă menține dispoziția de trimitere în judecată, ori solicită restituirea cauzei.

Prin urmare, petenta afirmă că, la acest moment, conținutul Rechizitoriului din 27.06.2019 nu mai poate fi utilizat de către organele fiscale în stabilirea de obligații fiscale suplimentare, dat fiind că există o statuare cu putere de lucru judecat asupra neregularității acestuia și invocă cu putere de lucru judecat încheierea nr. 131/18.11.2020 a Tribunalului W, prin intermediul căreia s-a stabilit că această descriere este prea generică pentru a fundamenta săvârșirea infracțiunii

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

de evaziune fiscală în modalitatea înregistrării operațiunilor fictive.

De asemenea, se precizează faptul că Tribunalul W, prin intermediul încheierii de ședință nr. 131/18.11.2020, a admis excepția nulității absolute a proceselor-verbale de redare a interceptărilor, excluzându-le din probatoriu și eliminându-le din dosarul fizic, astfel că, având în vedere că aceste probe au fost considerate nelegale în cadrul procesului penal, prin aplicarea jurisprudenței CJEU din cauza C-419/14 WebMindLicenses Kft, procesele-verbale de redare și implicit discuțiile telefonice nu pot fi utilizate ca probe în dosarul fiscal, fiind necesară înlăturarea lor și a constatărilor care se bazează pe acestea.

Ca urmare a anulării și înlăturării acestor probe, petenta consideră că nu mai există probe, elemente obiective, care să ateste cunoașterea mecanismului fraudulos în amonte, iar argumentul organului fiscal potrivit căruia SC X SRL, prin reprezentanții acesteia, a cunoscut existența mecanismului fraudulos în amonte, rămâne nesusținut de dovezi.

Cu privire la presupusa lipsă a autorizațiilor pentru comercializarea bijuteriilor din metale prețioase, petenta arată că autorizațiile și adevăratele de comerț cu materiale prețioase se publică și online, prin publicarea pe site-ul ANPC a listei operatorilor autorizați, astfel că nedeținerea autorizațiilor în mod fizic nu afectează dreptul acestor furnizori de a tranzacționa acest tip de bunuri.

Contestatară înțelege să aducă și argumente privitoare la realitatea tranzacțiilor, îndeplinirea condițiilor pentru acordarea dreptului de a deduce TVA și caracterul deductibil al cheltuielilor și precizează că în cadrul Raportului de inspecție fiscală întâlnim constatări contradictorii ale organelor fiscale. Aceasta precizează că la pagina 11 din RIF se reține că numiții SD și S Bogdan au transportat aurul colectat către societățile din X deținute de domnul M- MG SRL, EI SRL și X SRL, fiind predat pe bază de facturi și avize. De asemenea, tot la aceeași pagină se reține că o parte din marfă a existat, dar aceasta nu a fost deținută și valorificată în mod real de societățile comerciale furnizoare, dar organul fiscal consideră că tranzacționarea reală a bunurilor nu înlătură comiterea faptei de evaziune fiscală.

Petenta susține că a întreprins toate demersurile rezonabile pentru a-i verifica pe partenerii săi, prin verificarea registrelor publice cu privire la validitatea codului de TVA, a stării de inactivitate, la data efectuării tranzacțiilor societățile fiind active și înregistrate în scopuri de TVA. De asemenea, se subliniază faptul că tranzacțiile au fost decontate prin virament bancar.

Contestatară consideră că nu i se pot imputa problemele eventual constatate la furnizorii societății în amonte, bazat pe jurisprudența recentă a CJUE.

Reprezentantul societății susține că SC X SRL a acționat ca un contribuabil de bunăcredință, care se poate prevala de teoria părții inocente, astfel cum a fost aceasta conturată în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Ordonanța pronunțată de CJUE în afacerea C-610/19, Vikingo) și de către Curtea de Apel Cluj, prin Sentința civilă nr. 327/19.10.2017, menținută prin Decizia civilă nr. 2144/28.05.2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, câștigând dreptul de a deduce TVA aferent tranzacțiilor cu acești parteneri.

Petenta mai consideră că a fost încălcat principiul securității juridice și invocă Sentința civilă nr. 137/5.06.2019 pronunțată de către Curtea de Apel Cluj cu privire la societatea afiliată MG SRL. Se precizează că urmare a analizei, Curtea de Apel Cluj a anulat în întregime Decizia de impunere F-X/13.07.2013, în cadrul căreia au fost analizate tranzacțiile comerciale desfășurate cu DG SRL, RG SRL, LG SRL, PG SRL și TSC SRL, care au fost catalogate ca fiind fictive de către organele fiscale. Cu prilejul susținerii orale a contestației, referitor la această hotărâre a instanței, reprezentantul societății precizează că în recurs sentința a fost casată și trimisă spre rejudecare.

În motivarea contestației, se afirmă că organul fiscal nu ar fi contestat faptul că marfa a fost achiziționată și ulterior revândută, ci invocă o proveniență ilicită a acestor bunuri, respectiv că bunurile nu ar fi provenit în fapt de la societățile partenere, ci de la persoane fizice, aceste entități fiind folosite doar ca paravane pentru a se putea deduce TVA aferent achizițiilor de către X SRL, fiind redus cuantumul TVA de achitat către bugetul de stat.

Petenta consideră că în cauză nu a fost stabilită cu certitudine existența unui comportament fiscal incorect al cuiva, sens în care precizează că:

- Raportul de inspecție fiscală nu are nicio anexă, ceea ce este *perse* un indiciu că raportul

s-a scris din birou, fără nicio verificare efectivă;

- după 7 ani de la o pretinsă sesizare penală, dosarul penal nu reușește să treacă de faza camerei preliminare pentru că nu s-au descris corect nici măcar faptele imputate;
- în fapt, pentru pretinsele neregularități săvârșite, nu s-a angajat nici măcar răspunderea fiscală a vreunui partener comercial al societății X SRL.

În concluzie societatea solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere F-X/11.11.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020.

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/11.11.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X3 lei impozit pe profit, și X2 lei TVA, perioada verificată fiind 01.01.2013-31.12.2017 pentru impozitul și 01.12.2012- 31.12.2017 pentru TVA.

Astfel, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.11.2020 contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat în perioada 28.02.2019-10.11.2020 o inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L., care a vizat impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 și TVA pentru perioada 01.12.2013- 31.12.2017. Inspecția fiscală a fost suspendată după cum urmează:

- de la 06.03.2019 la 04.09.2019, pentru că au fost solicitate documente și informații de la DIICOT W cu privire la achizițiile de la furnizorii societății care fac obiectul cercetărilor acestei instituții și care pot avea influență fiscală la SC X SRL;
- de la 18.09.2019 la 16.03.2020, pentru solicitarea de informații de la alte instituții și soluții pronunțate de instanțele de judecată care privesc societatea X SRL;
- de la 18.03.2020 la 17.09.2020, pentru efectuarea unui control încrucișat la SC KS SRL.

Cu prilejul inspecției efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe, cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de societate în perioada verificată:

1) Din analiza documentelor prezentate de S.C. X S.R.L. pentru achizițiile de bijuterii din aur uzate înregistrate de la furnizorii GBI SRL CUIX, LG SRL CUIX și RG SRL CUIX, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există toate elementele care să ateste efectuarea acestora de la respectivii furnizori precum și originea bunurilor, sesizând următoarele:

- partenerii au comportamentul unor societăți de „tip fantomă”, nedeclarând operațiunile economice desfășurate și implicit obligațiile rezultate din acestea față de bugetul de stat;

- rolul partenerilor comerciali înscrși în documentele de aprovizionare este acela de a se interpune pe un circuit tranzacțional, denaturând realitatea operațiunilor, fără a desfășura efectiv o activitate economică impozabilă;

- valoarea facturilor care au ca furnizor respectivele societăți comerciale este mult mai mare decât livrările declarate către aceștia de alte societăți comerciale, rezultând faptul că respectivii agenți economici au facturat bunuri pentru care, pe circuitul economic, nu se poate dovedi proveniența;

- societățile furnizoare nu dețin autorizații de comercializare a metalelor prețioase eliberate de către ANPC.

Urmare inspecției, echipa de control a stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în baza facturilor de achiziție de bijuterii uzate din aur de la cele 3 societăți menționate mai sus, în sumă totală de **X4 lei și a determinat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X5 lei.**

Totodată, organele de inspecție fiscală consideră că, deoarece societatea verificată nu deține documente legale de proveniență a bunurilor, din care să rezulte că bunurile au fost livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Legea nr.

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

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 146, alin. (1), lit. a) din același act normativ, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, motiv pentru care au respins la deducere TVA în sumă de **X6 lei**.

2) Organele de control au constatat că în perioada 01.01.2017-31.12.2017 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea autoturismelor societății (Porsche Cayenne și Audi A7) peste valoarea de 1.500 lei/lună prevăzută la art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele prezentate anterior, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2017 o cheltuială nedeductibilă în sumă totală de **X7 lei**.

Totodată, s-a constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă în anii 2016 și 2017, cheltuieli cu asigurarea, comisioane, dobânzi și alte cheltuieli aferente contractului de leasing încheiat pentru autoturismul Porsche Cayenne, în sumă totală de X8 lei (X9 lei în luna decembrie 2016 și X10 lei în anul 2017) și a dedus în perioada decembrie 2016– decembrie 2017 TVA în sumă totală de X11 lei.

Deoarece societatea nu a întocmit foi de parcurs și nu a făcut dovada utilizării autovehiculului exclusiv în scopul activității economice desfășurate, aceasta avea drept de deducere doar pentru 50% din cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente contractului de leasing nr. 86011/15.12.2016, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art. 25 alin. (3) lit. i) și l) și ale art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, echipa de inspecție fiscală a calculat profit impozabil suplimentar în sumă de **X12 lei** (X8 lei x 50%) și TVA fără drept de deducere în sumă de **X13 lei** (X11 lei x 50%).

3) În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea a calculat eronat rezultatul exercițiului financiar în perioada 2013-2016, prin luarea în calcul în mod greșit a pierderii fiscale din anii anteriori în declarațiile 101 pentru perioadele respective și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **X14 lei**, după cum urmează:

a) După cum a declarat în declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent, în anul 2013 societatea a înregistrat un profit brut în sumă de X15 lei și un profit impozabil în sumă de X16 lei. La stabilirea rezultatului financiar al anului 2013, societatea a luat în calcul pierderea reportată.

Conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 26 alin. (1), societatea avea dreptul să recupereze pierderile fiscale înregistrate în ultimii 5 ani consecutivi, respectiv din perioada 2008-2012, nerecuperate anterior, în sumă de doar X17 lei (-X18 lei în anul 2008, - X19 lei în anul 2009, -X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012).

Deoarece societatea a înregistrat în declarația 101 pentru anul 2013, la rd 40 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” suma de -X23 lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență la calculul rezultatului exercițiului în sumă de X24 lei (X23 lei – X17 lei).

Prin urmare, față de pierderea fiscală determinată de către societate în sumă de -X25 lei, pentru anul 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență la calculul rezultatului exercițiului în sumă de X24 lei, la care se adaugă cheltuiala nedeductibilă în sumă de X26 lei aferentă facturilor de achiziții bijuterii uzate din aur de la furnizorii menționați la pct. 1 și a determinat un profit impozabil în sumă de X29 lei (X16 lei stabilit de societate + X26 lei cheltuieli nedeductibile control) și o pierdere fiscală în sumă de -X27 lei (ținând cont de pierderea de recuperat din anii precedenți de X17 lei).

b) În declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent pentru anul 2014, societatea a înregistrat pierdere în sumă de -X28 lei. La stabilirea rezultatului financiar al anului 2013, societatea a luat în calcul pierderea reportată din ultimii 5 ani și a înregistrat în declarația 101 pentru anul 2014, la rd 42 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți”, suma de -X25 lei.

Conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 26 alin. (1) și (5), societatea avea dreptul să recupereze pierderile

fiscale înregistrate în ultimii 5 ani consecutivi, respectiv din perioada 2009-2013. Echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 5 ani consecutivi deoarece aceasta a fost recuperată anterior: - X19 lei în anul 2009, -X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012, X29 lei în anul 2013.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2014 un profit impozabil în sumă de X30 lei (-X28 lei pierdere înregistrată de societate+ X31 lei cheltuială nedeductibilă aferentă facturilor de achiziții bijuterii uzate din aur de la furnizorii menționați la pct. 1) și un impozit pe profit în sumă de X32 lei, față de o pierdere stabilită de societate în sumă de -X28 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar stabilit de echipa de inspecție fiscală pentru anul 2014, în sumă de X32 lei.

c) În declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent pentru anul 2015, societatea a înregistrat un profit brut în sumă de X33 lei și un profit impozabil în sumă de X34 lei. De asemenea, societatea a luat în calcul la stabilirea rezultatului financiar pentru anul 2015 o pierdere reportat din ultimii 7 ani consecutivi, respectiv din perioada 2009-2014 și a înregistrat în declarația 101 pe anul 2015 la rd 42 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” suma de -X35 lei.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 7 ani consecutivi începând cu anul 2009 deoarece aceasta a fost recuperată anterior: - X19 lei în anul 2009, -X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012, X29 lei în anul 2013, X30 lei în anul 2014.

Drept urmare, pentru anul 2015 a fost stabilit un profit impozabil în sumă de X34 lei (X34 lei profit impozabil stabilit de către societate) și un impozit pe profit în sumă de X36 lei, față de o pierdere stabilită de societate în sumă de -X37 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2015 în sumă de X36 lei.

d) După cum a declarat în declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent, în anul 2016 societatea a înregistrat un profit brut în sumă de X38 lei și un profit impozabil în sumă de X39 lei. De asemenea, societatea a înregistrat în declarația 101 pe anul 2016 la rd 39 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” suma de - X37 lei.

La stabilirea rezultatului financiar pentru anul 2016, conform prevederilor art. 31 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, avea dreptul să recupereze pierderile fiscale înregistrate în ultimii 7 ani consecutivi începând cu anul 2009, respectiv din perioada 2009-2015. Echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 7 ani consecutivi, acestea fiind acoperite din profiturile anterioare, astfel: - X19 lei în anul 2009, - X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012, X29 lei în anul 2013, X30 lei în anul 2014, +X34 lei în anul 2015.

Astfel, pentru anul 2016, față de un profit impozabil stabilit de către societate în sumă de X40 lei și un impozit pe profit în sumă de X41 lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de X39 lei și un impozit pe profit în suma de X42 lei, rezultând impozit pe profit suplimentar stabilit urmare a inspecției, în sumă de X43 lei.

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

A) Aspecte de procedură

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

1) În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia i-ar fi fost încălcat dreptul la apărare prin lipsa accesului la dosarul administrativ

În motivarea contestației reprezentantul societății afirmă că nu a avut acces la întregul dosar administrativ care a stat la baza emiterii deciziei de impunere și a raportului de inspecție

fiscală, și precizează că era necesar să i se asigure accesul la întreg dosarul administrativ, deoarece în dosarul penal, în procedura de cameră preliminară, au fost anulate acte de procedură întocmite de organele de cercetare penală, respectiv au fost excluse probe.

Petenta mai precizează că, pentru a respecta jurisprudența CJUE în cauza C-419/14 WebMindLicenses Kft, organul fiscal trebuie să se asigure că aceste probe nu sunt folosite în dosarul fiscal și că probele obținute în baza celor anulate, aflate în legătură cu acestea, trebuie și ele excluse, prin aplicarea prevederilor procesual penale cuprinse la art. 102, coroborat cu art. 280 din Codul de Procedură Penală.

Cu privire la furnizarea de informații și accesul la dosarul administrativ, este important de învederat că acestea nu pot fi realizate fără anumite restricții consacrate de legislația națională și anume prevederile art. 11 „Secretul fiscal” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și de jurisprudența CJUE, aspect la care se referă și Curtea de Justiție a Uniunii Europene, atât în considerente, cât și în dispozitivul Hotărârii pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017, la care se face referire în contestație.

Privitor la noțiunea de „dosar administrativ” utilizată de petentă, se reține că nu este reglementată și definită în materia procesual fiscală dată de Codul de procedură fiscală adoptat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, iar privitor la „dosarul administrativ al inspecției fiscale”, învederăm faptul că prin concluziile Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată la data de 9 noiembrie 2017, în cauza C-298/16 Teodor Ispas, Anduța Ispas versus D.G.F.P. Cluj, se instituie că: **”Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție fiscală și de stabilire a bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente”**.

Astfel, potrivit concluziilor din Hotărârea pronunțată la data de 9 noiembrie 2017, în afacerea C-298/16 Teodor Ispas, Anduța Ispas, precum și din paragrafele 31, 33 și 34, reiese că, comunicarea la cerere a documentelor și informațiilor care se regăsesc la dosarul (administrativ) este incidentă **în procedura administrativă de inspecție fiscală și în cazul stabilirii bazei de impunere a obligațiilor fiscale principale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente**.

Precizăm că în tot cuprinsul considerentelor hotărârii se face trimitere la **„proceduri de inspecție fiscală”** și nu la **procedura de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale**.

Drept urmare, apreciem că voința legiuitorului a fost îndreptată asupra procedurii de inspecție fiscală întreprinsă de organul de inspecție fiscală și, prin urmare, comunicarea la cererea petentei a informațiilor și documentelor care se regăsesc la dosarul administrativ și care au fost luate în considerare în stabilirea bazei impozabile, se impune a fi adresată organelor de inspecție fiscală **în timpul procedurii administrative de inspecție fiscală**.

De asemenea, menționăm că, în procedura de soluționare a contestației, organul de soluționare a contestației nu dispune de alte documente și înscrisuri decât cele depuse odată cu constituirea dosarului contestației **de către organele de inspecție fiscală** care au emis actele administrativ fiscale atacate, precum și contestația petentei, împreună cu documentele justificative suplimentare anexate odată cu depunerea contestației, așa cum reiese și din reglementările legale date în aplicarea Titlului VIII „Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale” din Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, unde **punctul 3.2.** stipulează elementele pe care trebuie să le conțină dosarul contestației, **dosar întocmit de către organul emitent al actelor atacate de contestatar**, respectiv:

„3.2. Dosarul contestației va cuprinde: contestația în original, ce trebuie să poarte

semnătura persoanei îndreptățite, împuternicirea avocațială/ procură/mandat în original sau în copie legalizată, după caz, actul prin care se desemnează administratorul special/ administratorul judiciar/ lichidatorul, actul administrativ fiscal atacat, în copie, precum și anexele acestuia, dovada comunicării actului administrativ fiscal atacat din care să reiasă data la care acesta a fost comunicat, copii ale documentelor care au legătură cu cauza supusă soluționării, documentele depuse de contestator și sesizarea penală în copie, dacă este cazul.”

Față de cele prezentate, apreciem că solicitarea contestatarei de a avea acces la „dosarul administrativ” este nejustificată în procedura administrativă de soluționare a contestației, deoarece așa cum am reiterat anterior, nu există la dosarul contestației documente noi, pe care petenta să nu le fi cunoscut și folosit în formularea apărării, dosarul contestației cuprinzând toate documentele și informațiile transmise atât de către organele de inspecție fiscală, care au fost transmise și societății cu ocazia finalizării inspecției fiscale, cât și de către petentă.

Cât privește *dosarul inspecției fiscale*, organele de inspecție fiscală au transmis societății cu ocazia încheierii inspecției fiscale, actele administrativ fiscale împreună cu anexele, cu excepția documentelor transmise și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către însuși reprezentantul societății, iar SC X SRL a avut posibilitatea formulării apărării cu ocazia exprimării punctului de vedere și ulterior, prin depunerea contestației în procedura fiscală pe cale administrativă.

Referitor la documentele enumerate de petentă cu titlu exemplificativ ca lipsind din dosarul care i-a fost transmis, respectiv:

- Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2016 emis de către AJFP W cu privire la partenerul contractual GBI SRL;
- Sesizarea penală nr. 11420/13.10.2016 cu privire la numitul N Ionuț;
- Diagrama Clynx cu privire la partenerul contractual GBI SRL;
- Procesul verbal nr. 2058/17.02.2015 emis de AJFP W;
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.06.2015, emis cu privire la partenerul contractual RG SRL;
- Diagrama Clynx cu privire la partenerul contractual RG SRL;
- Procesul verbal nr. 1078892/SV/30.07.2014 emis de DRAF 1 Q;
- Proces verbal nr. 10721/5.06.2013 emis de DGAFP W - AIF cu privire la DG SRL;
- Sesizare penală nr. AIF 9302/20.05.2013 întocmită cu privire la S SRL;
- Procesele verbale de redare care conțin discuțiile referite de organele fiscale la paginile 12 și 22 din RIF;
- Declarațiile de martori ale numiților S Constantin, SD, S Ferdinand, S Franț, S Geta, S Gheorghe, S Grafian, S Ileana, S Liza, S Radian, S Raitan, S Tasia, S Ciurliță Ionel, M Natașa, S Columba;
- Raportul de inspecție fiscală F-X/27.04.2017 emis cu privire la LG SRL;
- Declarație martor P Smărăndița Constanța;

precizăm că în Raportul de inspecție fiscală F-X/11.11.2020, care a stat la baza deciziei contestate, au fost explicitate în detaliu Diagramele C-Links care prezintă informații din Declarația recapitulativă 394 invocate în cuprinsul raportului, precum și faptul că echipa de control a preluat din Rapoartele de inspecție fiscală încheiate la alte societăți, care au fost solicitate Administrațiilor Județene ale Finanțelor Publice din alte județe, toate informațiile relevante în ceea ce privește activitatea furnizorilor societății X SRL.

Referitor sesizările penale întocmite la alte persoane impozabile, accesul la acest document nu se poate acorda, având în vedere dispozițiile art. 277 alin. (2) din Legea nr. 286/2009 privind Codul penal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește Procesele verbale de interceptare din dosarul penal, ce reprezintă anexe la Rechizitoriul încheiat de DIICOT W, referitor la care se precizează că au fost desființate de Judecătorul de Cameră preliminară, organul de soluționare va ține cont de prevederile legale și acestea nu vor fi avute în vedere la soluționarea cauzei.

Cu privire la declarațiile martorilor din Rechizitoriul încheiat de DIICOT se reține că organele de control au preluat din acestea aspectele relevante ce privesc pe X SRL și că, dacă

petenta nu a avut acces la acest rechizitoriu în dosarul X/99/2019 în care este parte, le poate solicita de la DIICOT W sau Tribunalul W.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 9 alin. (1) și ale art. 130 alin. (2), (4) și (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 9 Dreptul de a fi ascultat

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

art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

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

[...]

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

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a fost informată prin adresa nr. 36892/09.11.2020 că discuția finală a fost programată pentru data de 10.11.2020, fiindu-i comunicat totodată și proiectul de raport de inspecție fiscală.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că în data de 10.11.2020, ora 11, echipa de inspecție fiscală s-a prezentat pentru discuția finală, unde a fost prezent doar dl GG- contabil șef, discuția finală asupra constatărilor rezultate în urma controlului nefiind posibilă din cauza lipsei administratorului societății, dl M Cornel. Se reține totodată că la această dată, d-nul GG a prezentat organului de inspecție fiscală Punctul de vedere formulat în scris de administratorul SC X SRL, cu privire la constatările fiscale din Proiectul de RIF transmis pe email în data de 09.11.2020. Punctul de vedere al administratorului societății a fost înregistrat la AJFP X- Inspecție Fiscală sub nr. 36972/10.11.2020 și a fost analizat de către inspectorii cu atribuții de control, precizările fiind prezentate în raportul de inspecție fiscală.

Date fiind cele de mai sus, se reține că petentei nu i-a fost îngădit dreptul de a fi ascultată sau de a-și formula un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

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

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

2) În ceea ce privește argumentul contestației potrivit căruia ar fi fost depășită durata maximă de efectuare a inspecției fiscale

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.11.2020 contestate, inspecția fiscală parțială la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 28.02.2019-10.11.2020, fiind suspendată după cum urmează:

- de la 06.03.2019 la 04.09.2019, pentru că au fost solicitate documente și informații de la DIICOT W cu privire la achizițiile de la furnizorii societății care fac obiectul cercetărilor acestei instituții și care pot avea influență fiscală la SC X SRL;
- de la 18.09.2019 la 16.03.2020, pentru solicitarea de informații de la alte instituții și soluții pronunțate de instanțele de judecată care privesc societatea X SRL;
- de la 18.03.2020 la 17.09.2020, pentru efetuarea unui control încrucișat la SC KS SRL.

În drept, pentru determinarea duratei de efectuare a inspecției fiscale trebuie avute în vedere prevederile art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data demarării procedurii de control, conform cărora:

„Art. 123 Începerea inspecției fiscale

[...]

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

[...]

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

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale este de 45 de zile pentru contribuabilii alții decât contribuabili mari, mijlocii și pentru cei care au sedii secundare, precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

În speță sunt incidente și prevederile art. 127 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care statuează că:

„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

- a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;
- b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;
- d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;
- f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;
- g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;
- h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;
- i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;
- j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Se constată deci că legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca inspecția fiscală să fie suspendată în anumite situații, pentru perioade care să nu depășească 6 luni, dacă apariția acestor situații împiedică finalizarea inspecției fiscale și că perioada de suspendare a inspecției nu este inclusă în calculul duratei acesteia. Atât suspendarea inspecției cât și reluarea acesteia trebuie aduse la cunoștința contribuabilului.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020, inspecția fiscală a început la data de 28.02.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 43 și s-a finalizat la data de 10.11.2020, la care a fost programată discuția finală. Inspecția fiscală a fost suspendată de trei ori, pe o perioadă care totalizează 554 zile, din următoarele considerente:

- de la 06.03.2019 la 04.09.2019, pentru că au fost solicitate de la DIICOT W documente și informații cu privire la achizițiile de la furnizorii societății care fac obiectul cercetărilor acestei instituții și care pot avea influență fiscală la societatea X SRL;
- de la 18.09.2019 la 16.03.2020, pentru solicitarea de informații de la alte instituții și soluții pronunțate de instanțele de judecată care privesc societatea X SRL;
- de la 18.03.2020 la 17.09.2020, pentru efectuarea unui control încrucișat la SC KS

SRL.

Organul de soluționare constată că, individual, niciuna dintre suspendări nu a depășit perioada limitativă de 6 luni din prevederea legală. Totodată, având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că perioadele de suspendare nu sunt incluse în durata inspecției, se constată că în speță inspecția s-a desfășurat pe o perioadă de 77 de zile, (6 zile în perioada 28.02.2019-05.03.2019+ 14 zile în perioada 05.09.2019-17.09.2019+ 2 zile în perioada 16.03.2020-17.03.2020+ 55 zile în perioada 18.09.2020- 10.11.2020), nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior.

În susținerea contestației petenta precizează că la cererea formulată de organul fiscal la data de 16.04.2019 s-a primit răspuns de la DIICOT- Serviciul Teritorial W la data de 25.04.2019 și consideră că ulterior acestei date nu mai subsistă temeiul de suspendare, fapt pentru care perioada legală de suspendare este 6.03.2019- 25.04.2019, care însumează 50 de zile, iar pentru 134 zile aceasta a fost suspendată nelegal. Referitor la a doua perioadă de suspendare, petenta consideră că, având în vedere faptul că cererile formulate către AJFP W DIICOT- Serviciul Teritorial W și Tribunalul W în data de 6.09.2019 nu au fost soluționate în termenele generale de 45 de zile instituite de art. 77 din Codul de Procedură Fiscală, respectiv de 30 de zile din Legea nr. 554/2004, la momentul expirării termenului de 45 de zile de la formularea cererilor, este în prezența unui refuz nejustificat, motiv pentru care nu se mai impunea așteptarea unui răspuns și că suspendarea a încetat de drept la data de 21.10.2019, la împlinirea termenului de 45 de zile.

Concluzionând, petenta consideră că inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal doar pe o perioadă de 267 zile (50+33+184).

Referitor la durata inspecției fiscale, din documentele la dosar, organul de soluționare reține că societatea a fost înștiințată că va face obiectul unei inspecții fiscale în data de 22.01.2019, la care i-a fost comunicat Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/17.01.2019. Se mai reține că în data de 14.01.2019 SC X SRL a solicitat AJFP X, prin intermediul societății civile de avocați X, amânarea datei de începere a inspecției fiscale pe motiv că documentele aferente perioadei 01.12.2013-31.12.2017, în original, au fost ridicate de către DIICOT-Serviciul Teritorial W.

Drept urmare, cu adresa nr. 8704/20.02.2019, organul de inspecție fiscală a solicitat DIICOT- Serviciul Teritorial W, punerea la dispoziție a documentelor ridicate de la SC X SRL și a informațiilor obținute în urma cercetărilor efectuate, care ar putea fi folosite de organul fiscal pentru aprecierea stării de fapt fiscale. Deoarece în urma acestei adrese nu s-a primit niciun răspuns, organul de inspecție fiscală a revenit la solicitare prin adresa nr. 19120/16.04.2019, la care s-a primit răspuns cu adresa din data de 25.04.2019 în dosarul 267/D/P/2017, înregistrată la AIF X în data de 09.05.2019, în care se precizează că la dosarul cauzei au fost reținute copii ale documentelor, documentele în original putând fi solicitate de la reprezentantul societății, fără a fi transmise informații obținute în urma cercetărilor efectuate în legătură cu activitatea X SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat DIICOT -Serviciul Teritorial W, cu adresa nr. 39385/06.09.2019, punerea la dispoziție a rechizitoriului prin care societatea X SRL a fost trimisă în judecată în calitate de inculpat în dosarul înregistrat la Tribunalul W sub nr. X/99/2019. În urma acestei solicitări, DIICOT-Serviciul Teritorial W a transmis prin email în data de 25.09.2019 rechizitoriul solicitat.

În drept, așa cum s-a arătat anterior, legiuitorul a prevăzut la art. 127 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, posibilitatea ca inspecția fiscală să fie suspendată pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, inspecția fiscală fiind suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

Referitor la activitatea de inspecție fiscală, se reține că este una complexă, care începe de la transmiterea Avizului de inspecție fiscală, se încheie la data programată pentru discuția finală și se finalizează prin emiterea deciziei de impunere, și că organele de control trebuie să respecte diverse termene prevăzute de textele de lege (de exemplu avizarea cu cel puțin 15 zile

Înainte de începerea inspecției, termenul de desfășurare a inspecției în funcție de tipul contribuabilului, termenul de 30 de zile de la finalizarea inspecției pentru emiterea deciziei etc.), astfel că, pentru reluarea inspecției, organul fiscal trebuia să țină cont atât de acțiunile suspendate cât și de acțiunile începute între timp de echipa de control, precum și de termenele cu decădere impuse de lege. Cum în cazul în speță a fost respectată dispoziția care impune ca perioada de suspendare să nu fie mai mare de 6 luni, iar legiuitorul nu a prevăzut vreo sancțiune în cazul în care inspecția fiscală nu este reluată imediat după încetarea motivului suspendării, nereluarea inspecției la data primirii răspunsului de la DIICOT-Serviciul Teritorial W, ca motiv, nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.

Astfel, organul de soluționare nu poate reține susținerile petentei, contradictorii de altfel, că „*inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal doar pe o perioadă de 267 zile (50+33+184)*” din cele 554 zile de suspendare sau că „*inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal (354 zile)*,” fiind depășit intervalul de 90 de zile, reprezentând dublul termenului legal de efectuarea inspecției fiscale.

De asemenea, nu pot fi reținute nici susținerile petentei că inspecția fiscală „*a avut o durată totală de 621 zile, fiind desfășurată în intervalul 22.02.2019- 10.11.2020*” sau că „*adăugând perioada pentru care inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal (354 zile), la perioada care nu este acoperită de vreo decizie de suspendare (65 de zile), reiese că durata totală a inspecției fiscale a fost de 419 zile*”, care sunt de altfel contradictorii, deoarece perioadele de suspendare nu se cuprind în durata inspecției fiscale.

Așa cum am arătat anterior, legiuitorul a precizat clar cum se calculează durata inspecției, respectiv a stabilit că durata efectuării inspecției fiscale se determină în funcție de data începerii inspecției fiscale (care este data menționată în registrul unic de control) și de data încheierii inspecției fiscale (care este data programată pentru discuția finală), fără a se include perioadele de suspendare în calculul acesteia, legiuitorul prevăzând expres, atunci când a acordat posibilitatea suspendării inspecției fiscale, că „*Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.*”

Față de cele anterior prezentate, se reține că în speță inspecția s-a desfășurat pe o perioadă de 77 de zile, astfel că susținerea petentei că a fost depășită durata de desfășurare a inspecției fiscale prevăzută la art. 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

3) În ceea ce privește afirmația petentei privind inaplicabilitatea art. 11 din Codul Fiscal în materia TVA

Cu privire la afirmația contestatarii că în mod nelegal organul fiscal a uzat de prevederile art. 11 din Codul Fiscal pentru a proceda la redimensionarea obligațiilor în materie de TVA și pentru a refuza dreptul de deducere a TVA aferent presupuselor tranzacții fictive, în condițiile în care prevederile acestuia nu sunt aplicabile în cazul impozitelor indirecte, așa cum este TVA, din analiza Deciziei de impunere contestate și a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia, organul de soluționare reține că echipa de control nu a invocat la rubrica „*Temei de drept*” pentru TVA (pag. 4-5 din Decizia de impunere nr. F-X/11.11.2020) dispozițiile acestui articol, afirmația constatându-se ca eronată.

4) În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia dreptului de a stabili obligații fiscale pentru anii 2013 și 2014 era prescris

În contestația formulată, petenta susține că au fost încălcate normele privitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale dintr-o dublă perspectivă, respectiv:

A) Petenta consideră că, având în vedere prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, perioada 01.01.2013-31.12.2015 nu putea face obiectul inspecției și că, deoarece obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale, sunt incidente art. 98 alin. (3) din vechiul Cod de procedură fiscală și

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

Circulara din 3 iulie 2014 a vicepreședintelui ANAF, care prevăd că inspecția fiscală poate fi efectuată doar în raport de cei trei ani anteriori.

Astfel, petenta susține că verificarea fiscală se putea efectua doar cu privire la cei trei ani anteriori începerii inspecției fiscale- 2019, respectiv anii 2018-2017-2016, extinderea inspecției pe durata intervalului de prescripție fiind permisă doar în cazurile limitativ prevăzute de art. 98, alin. (3), lit. a)-c) din vechiul Cod de procedură fiscală, ce trebuie menționate și motivate în cadrul raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

În fapt, din documentele la dosar se reține că inspecția fiscală a vizat impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013- 31.12.2017 și TVA pentru perioada 01.12.2013- 31.12.2017 și a fost demarată la data de 28.02.2019.

În drept, având în vedere faptul că inspecția fiscală a demarat în anul 2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția nr. 43 din 28.02.2019, în conformitate cu prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”

pentru procedura de control sunt incidente dispozițiile Titlului VI-Controlul fiscal din acest act normativ, care la art. 117 dispune că:

„art. 117 Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

(2) Selectarea perioadelor care vor fi supuse inspecției fiscale se efectuează de organul fiscal în funcție de riscul fiscal identificat. Inspecția fiscală se poate extinde, cu respectarea alin. (1) și asupra celorlalte perioade fiscale neverificate.”

Astfel, conform art. 352, având în vedere că **procedura de control** a fost demarată în anul 2019, aceasta trebuie să respecte dispozițiile Noului Cod de procedură fiscală, ale Legii nr. 207/2015, care prevede că inspecția trebuie să se efectueze în cadrul termenului de prescripție și că perioada supusă inspecției fiscale va fi selectată de către organul fiscal în funcție de riscul identificat, cu posibilitatea de extindere. În speță nu este în discuție calcularea vreunui termen referitor la procedura de control care ar fi început anterior să curgă după OG nr. 92/2003, legiuitorul prevăzând la art. 117 din Legea nr. 207/2015 doar perioada, intervalul de timp, care va face obiectul inspecției fiscale, pentru inspecțiile începute după data de 01.01.2016, dată la care a intrat în vigoare Legea nr. 207/2015.

În ceea ce privește **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale**, acesta este un termen care curge și care a început să curgă anterior datei de 01.01.2016, conform prevederilor art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, invocate de petentă, care dispun că:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

și se calculează, așa cum precizează și petenta, după normele OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, în vigoare când a început să curgă, **aspect care a fost avut în vedere de către organele de control.**

Petenta invocă Sentința Civilă nr. 2388/2018 a Tribunalului Cluj, menținută prin Decizia Curții de Apel Cluj nr. 27/2019 din data de 10.01.2019 și precizează că practica judiciară a confirmat faptul că **termenul de prescripție** al dreptului de a efectua inspecția fiscală **este guvernat de legea în vigoare la momentul la care acesta a început să curgă**, fapt cât se poate de corect. Dar în speță este vorba de perioada care urmează să facă obiectul unei acțiuni de inspecție fiscale și care se stabilește conform prevederilor legale în vigoare la data demarării

procedurii de control fiscal.

De altfel, prevederile art. 9 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează **„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecătii”**, astfel că hotărârile judecătorești invocate produc efecte pentru părțile aflate în proces pentru litigiile în cauză, neputând fi reținute a avea autoritate de lucru judecat care să opereze în prezenta speță, instanța de judecată putând emite acte de interpretare a legii doar pentru cauza dedusă judecătii.

Astfel, se reține ca eronată concluzia societății că **„verificarea fiscală se putea efectua doar cu privire la cei trei ani anteriori începerii inspecției fiscale- 2019, respectiv anii 2018- 2017- 2016”**, organul de soluționare constatând că la data demarării procedurii de control (28.02.2019), nu mai erau în vigoare prevederile art. 98, alin. (3), lit. a)-c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, invocate de petentă, acestea fiind abrogate începând cu data de 01.01.2016.

B) Petenta susține că prescripția pentru obligațiile fiscale aferente anului 2013 a început să curgă la 01.01.2014, motiv pentru care termenul de 5 ani s-a împlinit la data de 01.01.2019, astfel că la data de 28.02.2019 nu se mai puteau stabili debite suplimentare pentru anul 2013 și invocă în susținere Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 21/14.09.2020, dată în interpretarea art. 91 alin. (1) și (2), coroborat cu art. 23 din Vechiul Cod de procedură fiscală.

În drept, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente anului 2013, la art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit pentru anul 2013 și TVA aferentă lunii decembrie 2013, pentru care termenul de prescripție a început să curgă după dispozițiile OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în speță sunt incidente prevederile art. 91 alin. (1) și alin. (2) și ale art. 23 din OG nr. 92/2003, care dispun că:

“art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

În ceea ce privește TVA aferentă lunii decembrie 2013, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește invocarea prescripției aferentă anului 2013 referitor la sumele reprezentând TVA, se reține că în speță inspecția fiscală a vizat, pe linie de TVA, doar luna decembrie 2013, perioadă la care se va face referire în continuare.

Organul de soluționare constată din analiza Comunicatului Înaltei Curți de Casație și

Justiție publicat pe portalul acestei instanțe, că Recursul în interesul legii a avut ca obiect calculul termenului de prescripție în ceea ce privește impozitul pe profit, fiind precizări nominale la acest impozit și la profitul impozabil, iar referitor la calculul termenului de prescripție pentru alte obligații fiscale nu se face nicio precizare.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de principiul de drept **Ubi Lex non distinguit, nec nos distinguere debemus– unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem–** calculul termenului de prescripție în ceea ce privește suma reprezentând TVA nu se circumscrie Deciziei nr. 21/2020 privind Recursul în interesul legii, astfel încât aceasta nu poate fi avută în vedere de către organul de soluționare.

Prin urmare, referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia TVA aferentă creanțelor fiscale născute în luna decembrie 2013, având în vedere dispozițiile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, sunt aplicabile dispozițiile art. 91 alin. (1) și alin. (2) și ale art. 23 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din coroborarea cărora reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Aceasta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere care o generează.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 118 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”

coroborate cu prevederile art. 123 alin. (2) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control [...]”

conform cărora inspecția fiscală se consemnează în Registrul unic de control, iar data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **28.02.2019**, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă fiind imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale privind TVA se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă, prilej cu care se poate cuantifica valoarea TVA de plată sau de recuperat aferentă perioadei.

Potrivit prevederilor art. 134 alin. (2) și alin. (3) și art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

“art. 134 Faptul generator și exigibilitatea- definiții

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii,

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

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. 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. 156² și 156³.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(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”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2013, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2014, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de 01.01.2015 și se încheie la 31.12.2019.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare.

Pentru perioada suspendată verificării în ce privește TVA, 01.12.2013-31.12.2017, inspecția fiscală a început la data de 28.02.2019 și a fost finalizată în data de 10.11.2020, iar Decizia de impunere nr. F-X a fost emisă la data de 11.11.2020, în perioada cuprinsă între 28.02.2019–11.11.2020, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale fiind suspendată potrivit prevederilor art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție pentru TVA pe luna decembrie 2013, respectiv 01.01.2015, rezultă că la data începerii verificării, respectiv 28.02.2019, obligațiile suplimentare de plată de natura TVA au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În speță se reține că, întrucât pentru obligația de declarare și de plată reprezentând TVA pentru luna decembrie 2013 termenul limită prevăzut de legiuitor este 25 ianuarie 2014, moment care a determinat nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă, la data începerii inspecției fiscale, 28.02.2019, dreptul organului fiscal de a stabili TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2013 nu era prescris.

Totodată, se reține incidența în speță și a prevederilor art. 91 alin. (3) și (4) din OG nr. 92/2003/R, care precizează:

“art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

[...]

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

aspecte detaliate în cele ce urmează.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2013, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Având în vedere dispozițiile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit pentru anul 2013, pentru care termenul de prescripție a început să curgă după dispozițiile OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în speță sunt incidente

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

prevederile art. 91 alin. (1) și alin. (2) și ale art. 23 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, **prin Decizia nr. 21/14.09.2020** (publicată în Monitorul oficial nr. 1257/18.12.2020) pronunțată în dosarul nr. 1375/1/2020, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel X, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la pct. 65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța reține:
„65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, precum și din interpretarea instanței supreme, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a realizat profitul impozabil. Acesta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere, care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 118 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, coroborate cu prevederile art. 123 alin. (2) din același act normativ, anterior citate, conform cărora inspecția fiscală se consemnează în Registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **28.02.2019**, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data la care suspendarea a intervenit, conform cărora:

”art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(2) *Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:*

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;”

De asemenea, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, acesta se stabilește în funcție de momentul în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul

pe profit.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului **2013**, profitul impozabil pentru care se calculează impozitul pe profit s-a realizat în anul 2013, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2014**.

În același sens este Decizia nr. 21/14.09.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, mai sus menționată, prin care instanța a stabilit:

”Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel X.

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă”.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada **01.01.2013- 31.12.2013**, inspecția fiscală a început la data de **28.02.2019**, conform înregistrării din Registrul unic de control la poziția 43 și finalizată în data de 10.11.2020, iar Decizia de impunere nr. F-X a fost emisă la data de 11.11.2020.

În speță însă, organul de soluționare reține că, în conformitate cu prevederile art. 91 alin. (3) și alin. (4) din OG nr. 92/2003/R, care dispun că:

“art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

[...]

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

legiuitorul a prevăzut un termen de prescripție mai larg, de **10 ani**, în cazul în care obligațiile fiscale rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

Se reține că în speță SC X SRL a fost trimisă în judecată în calitate de inculpat în dosarul penal înregistrat la Tribunalul W sub nr. **X/99/2019**, care are ca obiect tocmai tranzacțiile cu partenerii GBI SRL CUIX, LG SRL CUIX, RG SRL CUI X care au influențat impozitul pe profit aferent anului 2013. Drept consecință, până când instanța penală nu se va pronunța cu privire la caracterul infracțional sau nu al faptelor și cu privire la realitatea operațiilor, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la prescripția dreptului organului de inspecție de a respinge la deducere cheltuielile înregistrate de societate în anul 2013 urmare a tranzacțiilor cu cele trei societăți mai sus enumerate.

În cele ce urmează, organul de soluționare va suspenda soluționarea contestației, aspect care va fi detaliat la analiza pe fond a contestației.

În ceea ce privește interpretarea dată de petentă prevederilor art. 111 alin. (2) lit. b) din Codul de Procedură Fiscală, cum că pe perioada de timp care excede celor 45 de zile, intervalul legal de efectuarea a inspecției fiscale prevăzut la art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul de Procedură Fiscală, nu operează suspendarea prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale, astfel că sunt prescrise obligațiile fiscale aferente anului 2013 și obligațiile fiscale aferente anului 2014, nefiind îndeplinite condițiile legale pentru a opera suspendarea termenului de prescripție, aceasta nu poate fi reținută de organul de soluționare, așa cum am arătat anterior, durata legală de efectuare a inspecției fiind respectată.

Astfel, cât privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscale de a stabili obligații fiscale raportat la depășirea termenului de 45 de zile de efectuare a inspecției fiscale, motivațiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere

că legiuitorul a reglementat expres suspendarea termenului de prescripție pe perioada scursă între momentul începerii inspecției fiscale și al emiterii deciziei de impunere.

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

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

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

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

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

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

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

Date fiind cele de mai sus, se va proceda la analiza pe fond a contestației.

B) Aspecte privind fondul

B.1) Referitor la impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X5 lei și la TVA în sumă de X6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care soluționarea acesteia depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

Din documentele la dosar se reține că urmare a verificărilor efectuate asupra

documentelor prezentate de S.C. X S.R.L. pentru achizițiile de bijuterii din aur uzate înregistrate de la furnizorii GBI SRL CUIX, LG SRL CUIX, RG SRL CUIX, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există toate elementele care să ateste efectuarea acestora de la respectivii furnizori, precum și originea bunurilor, sesizând următoarele:

- partenerii au comportamentul unor societăți de „tip fantomă”, nedeclarând operațiunile economice desfășurate și implicit obligațiile rezultate din acestea față de bugetul de stat;
- rolul partenerilor comerciali înscrși în documentele de aprovizionare este acela de a se interpune pe un circuit tranzacțional, denaturând realitatea operațiunilor, fără a desfășura efectiv o activitate economică impozabilă;
- valoarea facturilor care au ca furnizor respectivele societăți comerciale este mult mai mare decât livrările declarate către aceștia de alte societăți comerciale, rezultând faptul că respectivii agenți economici au facturat bunuri pentru care, pe circuitul economic, nu se poate dovedi proveniența;
- societățile furnizoare nu dețin autorizații de comercializare a metalelor prețioase eliberate de către ANPC.

Urmare a inspecției, echipa de inspecție a stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în baza facturilor de achiziție de bijuterii uzate din aur de la cele 3 societăți menționate mai sus, în sumă totală de X4 lei și a determinat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X5 lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală consideră că, deoarece societatea verificată nu deține documente legale de proveniență a bunurilor, din care să rezulte că bunurile au fost livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA și au respins la deducere TVA în sumă de X6 lei.

În fapt, urmare a inspecției, organele de control au constatat următoarele:

1. Cu privire la tranzacțiile comerciale dintre SC X SRL și SC GBI SRL CUIX, din jud. W, sat G, nr. 124

Organele de control au constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă în perioada februarie 2013–februarie 2014 achiziții de bunuri constând în bijuterii din aur uzate, în valoare de **X44 lei** și a dedus TVA aferentă în sumă de **X45 lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele de identificare ale SC GBI SRL, așa cum rezultă din fișa partenerului editată de societatea verificată. Din valoarea totală a TVA (X45 lei), taxa în sumă de X46 lei nu face obiectul deciziei contestate, deoarece este aferentă perioadei anterioare perioadei supusă verificării pe linie de TVA (01.12.2013-31.12.2017).

Facturile ce reflectă achiziții de bunuri constând în bijuterii din aur uzate, au fost înregistrate de societatea verificată în debitul conturilor 371 „Mărfuri” și 4426 „TVA deductibilă” și au stat la baza întocmirii notelor de recepție și constatare diferențe, fiind înregistrate în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în bilanțele de verificare întocmite de SC X SRL, la perioada la care se referă.

Societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuiala cu mărfurile și a considerat taxa înscrisă în facturile emise de furnizorul mai sus menționat, ca fiind cu drept de deducere.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți, organele de inspecție fiscală au efectuat următoarea analiză:

1.1. Cu privire la SC GBI SRL, din analiza informațiilor din bazele de date ale ANAF, Fisnet și DECIMP, au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în data de 07.12.2012;
- asociatul unic și administratorul societății este N Ionuț cu domiciliul în municipiul W;
- societatea este înregistrată în scopuri de TVA din data de 03.01.2013 și a avut, conform vectorului fiscal, obligația utilizării ca și perioadă fiscală pentru întocmirea și depunerea

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

decontului de taxă trimestrul calendaristic în perioada 03.01.2013-31.12.2013 și luna calendaristică în perioada 01.01.2014-31.12.2014;

- ultimul decont de TVA (cod D300), respectiv ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod D394) au fost depuse de societate la organul fiscal teritorial pentru luna aprilie 2014;
- societatea a fost înregistrată ca fiind plătitoare de impozit pe profit în perioada 10.12.2012-24.09.2018, conform vectorului fiscal;
- societatea nu a fost înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, faptul că nu a avut personal angajat rezultând și din aplicația Revisal;
- conform datelor înscrise în aplicația Fiscnet, activitatea principală declarată este „Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice” – cod CAEN 4672;
- societatea a depus situații financiare anuale pe perioada 2012-2013;
- societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 25.03.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- S.C. GBI S.R.L. a făcut obiectul unor controale încrucișate, vizând și relațiile comerciale derulate cu S.C. MG S.R.L., societate afiliată cu S.C. X SRL. De asemenea, S.C. GBI S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale vizând perioada 01.01.2013– 31.12.2014 privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2016 și a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul W Sesizarea Penală nr. 11420/13.10.2016, vizând un prejudiciu în cuantum de X47 lei.

1.2. Din analiza documentelor financiar contabile aferente achizițiilor de bunuri efectuate de SC X SRL de la SC GBI SRL, astfel cum au fost puse la dispoziție de societatea verificată, s-a constatat că în perioada februarie 2013–februarie 2014 de la GBI SRL au fost înregistrate un număr de 4 facturi, sub forma formularelor pretipăritate cu seria GOL, persoana care a întocmit facturile fiind d-nul N Ionuț (apare înscris CNP doar pe facturile 374/30.01.2014 și 376/07.02.2014).

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2016, vizând perioada 01.01.2013–31.12.2014, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

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

- SC ZP SRL din G, jud. W, administrator S Ortansa;
- SC RB SRL din G, jud. W;
- SC RB SRL din Scânteia, jud. W;
- SC GL BC SRL din G, jud. W, administrator S Fraga;
- SC CB SRL din W;
- SC DCM din SRL W,
- SC RG SRL din G, jud. W, administrator S Lacramioara;
- SC H SRL din București, firmă fantomă.

Organele de inspecție fiscală nu au reușit să intre în posesia documentelor contabile, existând suspiciunea rezonabilă că în fapt, reprezentanții GBI SRL nu sunt decât niște interpuși, fără cunoștințe de scriere sau citire, firma fiind controlată de alte persoane, care refuză să prezinte organelor de inspecție fiscală documentele contabile și financiare în vederea împiedicării stabilirii realității și legalității tranzacțiilor.

Constatările organelor de control ale D.R.A.F. 1 Q confirmă caracterul fraudulos al actelor comerciale înregistrate și declarate de către S.C. GBI S.R.L., prin intermediul unor facturi fictive și firme fantomă, plăți prin casierie peste limitele legale, stocuri de mărfuri nereale, administratorii societăților din amonte neavând cunoștințe de scriere sau citire.

De asemenea, inspectorii cu atribuții de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2016 că:

- au fost primite informări de tranzacții comerciale fictive efectuate cu „fragmente de aur” și raportate de către S.C. GBI S.R.L. către S.C. EI S.R.L.;

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

- în circuitele comerciale ce apar în diagrama Clynx, prin declararea acestora în Declarația cod 394 de către reprezentanții S.C. GBI S.R.L., nu există în amonte, o entitate economică din România sau altă țară, care în mod real și legal să înregistreze, să declare și să achite taxele și impozitele reale aferente acestor tranzacții, în special taxa pe valoarea adăugată;

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

1.3. Cu privire la modul de realizare a transportului mărfurilor aferente achizițiilor de bunuri înregistrate de SC X SRL de la SC GBI SRL, s-a constatat că:

- în factura nr. 3 la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat M Claudiu, având C.I. seria X nr. X/nr.Y. Această persoană nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la S.C. GBI S.R.L. și nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile din salarii în perioada 2013–2014;

- în facturile nr. 374/30.01.2014, nr. 375/30.01.2014 și nr. 376/07.02.2014, la rubrica „Date privind expediția”, este menționat atât ca delegat, cât și ca persoană care a întocmit factura, N Ionuț având C.I. seria X nr. X, CNPX;

- referitor la mijloacele de transport înscrise în aceste facturi, respectiv X99EUS și X98EUS, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, a rezultat că:

- vehiculul cu numărul de înmatriculare X99EUS (marca BMW 765) are ca proprietar pe S Dragoș din loc. G, jud. W, având CNPX;
- nu a putut fi identificat niciun vehiculul cu număr de înmatriculare X98EUS.

1.4. Din analiza diagramelor rezultate din prelucrarea declarațiilor informative cod 394, ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional aprovizionare–livrare, realizate de societățile furnizoare, se reține că:

În anul 2013 SC GBI SRL depune declarația informativă cod 394, în care societatea a declarat achiziții de bunuri în sumă totală de X48 lei, în principal de la următorii furnizori:

a) SC ZP SRL din G, jud. W CUIX, în sumă totală de X49 lei (40,21%), societate care a fost declarată inactivă începând cu data de 16.10.2014 și a fost radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 21.11.2016;

b) SC GL BC SRL din G, jud. W CUIX, în sumă totală de X50 lei (20,38%), societate care a fost declarată inactivă începând cu data de 24.05.2014 și a fost radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 07.08.2017;

c) SC DCM SRL din W CUIX, în sumă totală de X51 lei (14,14%), societate care a fost declarată inactivă începând cu data de 01.04.2017 și a fost radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 04.12.2018.

SC GBI SRL a declarat în anul 2013 livrări în sumă totală de X52 lei, ca fiind efectuate în principal către următorii parteneri comerciali:

a) SMR SRL CUIX, în sumă totală de X53 lei (42,63%);

b) MG SRL CUI22927939, în sumă totală de X54 lei (27,56%);

c) EI SRL CUIX, în sumă totală de X55 lei (14,55%).

De asemenea, din analiza datelor înscrise în declarația informativă cod 394 întocmită de către societate pentru anul 2013, rezultă că aceasta nu a declarat livrări (achizițiile declarate de către parteneri) în sumă totală de X56 lei, care au fost declarate de 2 societăți.

În anul 2014 SC GBI SRL depune declarația informativă cod 394, în care societatea a declarat achiziții de bunuri în sumă totală de X57 lei, în principal de la următorii furnizori:

a) SC H SRL CUIX, în sumă totală de X58 lei (47,3%), societate declarată inactivă începând cu data de 27.11.2015;

b) SC RG SRL CUIX, în sumă totală de X59 lei (31,78%), societate declarată inactivă începând cu data de 31.10.2016 și radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 03.07.2018;

c) SC RB SRL CUIX, în sumă totală de X60 lei (20,93%), societate declarată inactivă începând cu data de 30.04.2015 și radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 15.12.2016.

SC GBI SRL a declarat în anul 2014 livrări în sumă totală de X61 lei, ca fiind efectuate în principal către următorii parteneri comerciali:

a) SC MG SRL CUIX, în sumă totală de X62 lei (58,67%);

b) SC HCS SRL CUIX, în sumă totală de X63 lei (24,03%);

c) SC X SRL CUIX, în sumă totală de X64 lei (17,29%).

1.5. Cu privire la modul de decontare între parteneri, pentru tranzacțiile analizate, s-a constatat că în perioada 2013-2014 SC X SRL a achitat contravaloarea facturilor de la societatea GBI SRL în valoare totală de X65 lei, prin virament bancar, în contul SC GBI SRL deschis la banca Raiffeisen RO27RZBR000006001520726.

1.6. Din rechizitoriul DIICOT– Structura teritorială W au rezultat următoarele informații privind modul de derulare a tranzacțiilor dintre X SRL și GBI SRL:

- Participarea SC GBI SRL în cadrul circuitelor infracționale evazioniste inițiate de inculpatul M Cornel s-a prezentat astfel:

SC GBI SRL a fost înființată la data de 07.12.2012, cu sediul social în com. G, loc. G, nr. 124, jud. W, în baza unui contract de comodat din 05.12.2012, asociat unic și administrator fiind numit inculpatul N Ionuț. La data de 08.01.2013 inculpatul N Ionuț a solicitat autorizarea activității de comercializare a metalelor prețioase de către ANPC, ocazie cu care a fost emisă adeverința nr. 44 care permitea efectuarea operațiunilor cu metale prețioase până la emiterea autorizației (emisă la data de 17.01.2013 cu nr. 8428).

La data de 08.01.2013, prin procura nr. 50/08.01.2013, administratorul inculpatul N Ionuț l-a împuternicit pe inculpatul M Claudiu– CNP X, să reprezinte „cu puteri depline” interesele societății cu orice instituție publică/privată și să gestioneze relațiile comerciale cu persoane juridice/ fizice. În data de 30.09.2013 inculpatul N Ionuț a revocat în totalitate această procură prin Declarația cu încheiere de autentificare nr. 3690.

Primele documente justificative întocmite în numele SC GBI SRL au fost emise către beneficiarul SC SMG SRL, în data de 14.01.2013.

- Primul document justificativ în numele SC GBI SRL, emis către SC X SRL, a fost în data de 06.02.2013, calitatea de delegat aparținând inculpatului M Claudiu și către SC MG SRL în data de 08.02.2013, calitatea de delegat aparținând, de asemenea, inculpatului M Claudiu.

În acest fel inculpații N Ionuț și M Claudiu au aderat la grupul infracțional organizat, constituit de către inculpații M Cornel, SD zis Mureș și S Bogdan zis Cezar.

Inculpatul M Claudiu a avut calitatea de delegat pe documentele justificative care au fost întocmite în numele SC GBI SRL pentru a fi înregistrate în contabilitatea SC X SRL și SC MG SRL în perioada 06.02.2013- 29.01.2014.

Inculpatul N Ionuț a avut calitatea de delegat pe documentele justificative care au fost întocmite în numele SC GBI SRL pentru a fi înregistrate în contabilitatea SC X SRL și SC MG SRL în perioada 20.09.2013- 13.04.2014.

SC GBI SRL a fost folosită de grupul infracțional organizat în perioada 08.02.2013- 13.04.2014, perioadă în care inculpații N Ionuț și M Claudiu au pus la dispoziția inculpatei persoană juridică SC MG SRL un număr de 45 (patruzeci și cinci) documente justificative de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatului M Claudiu (pentru 23 dintre documentele justificative) și inculpatului N Ionuț (pentru 22 dintre documentele justificative). Scopul acestor operațiuni a fost atât diminuarea bazei de impozitare

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

pentru calcularea TVA și a impozitului pe profit cât și rambursarea TVA aferent perioadei februarie- aprilie 2013.

În perioada 29.04.2013- 29.01.2014, inculpații N Ionuț și M Claudiu au pus la dispoziția inculpatei persoană juridică SC EI SRL un număr de 12 documente justificative de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatului M Claudiu. Scopul acestor operațiuni a fost diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea TVA.

În perioada 06.02.2013- 07.02.2014, inculpații N Ionuț și M Claudiu au pus la dispoziția inculpatei persoană juridică SC X SRL un număr de 4 documente justificative de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatului M Claudiu (pentru primul document justificativ) și inculpatului N Ionuț (pentru 3 dintre documentele justificative). Scopul acestor operațiuni a fost diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea TVA.

Documentele justificative ale SC GBI SRL au fost folosite de către inculpații SD zis Mureș și S Bogdan zis Cezar, prin intermediul inculpatului S Dragoș zis Ciorpan și în cadrul circuitelor comerciale fictive create în relația cu SC SMR SRL.

Inculpații N Ionuț și M Claudiu, în conivență cu inculpații SD zis Mureș, S Bogdan zis Cezar și S Dragoș zis Ciorpan, au asigurat trasabilitatea mărfurilor către inculpatele persoane juridice SC MG SRL, SC EI SRL și SC X SRL astfel:

- în perioada 11.01.2013-24.03.2013 inculpații N Ionuț și M Claudiu au pus la dispoziție documente justificative de proveniență ale SC ZP SRL. Din compararea datele furnizate de cele două procese verbale de către organele de control fiscal pentru activitatea SC ZP SRL, la momente diferite, pentru activitatea comercială aferentă perioadei ianuarie- aprilie 2013 înregistrată în contabilitate, s-a constatat și în această situație crearea contabilității SC ZP SRL în funcție de tematica de control a organelor de control fiscal: pentru asigurarea de către inculpatul SD zis Mureș a trasabilității facturilor de livrare ale SC DG SRL ce ajung la inculpatele persoane juridice SC EI SRL, SC MG SRL și SC X SRL prin intermediul SC ATM SRL (controlul din iunie 2013) și pentru asigurarea trasabilității facturilor de livrare SC DG SRL ce ajung la inculpatele persoane juridice SC EI SRL, SC MG SRL și SC X SRL prin intermediul SC GBI SRL (controlul din octombrie 2013).

- în perioada 23.06.2013-01.07.2013 inculpații N Ionuț și M Claudiu au pus la dispoziție documente justificative de proveniență ale SC GL BCion SRL. SC GL BCion SRL a fost administrată de către S Fraga, soția inculpatului SD zis Mureș. S Fraga a fost administrator și la SC NFruga SRL, societate ce a fost folosită de inculpatul SD zis Mureș pentru a asigura documente justificative de proveniență fictive pentru SC DG SRL.

- în perioada 08.04.2013-14.12.2013 inculpații N Ionuț și M Claudiu au asigurat trasabilitate mărfurilor prin borderouri de achiziție de la persoane fizice. Această modalitate, de a da o proveniență licită fragmentelor de bijuterii din aur livrate către SC MG SRL, SC EI SRL și SC X SRL, a fost folosită pentru SC TSC SRL, SC LG SRL și SC RG SRL. Numele a patru dintre persoanele pe numele cărora au fost întocmite aceste borderouri au fost folosite și în cazul SC RG SRL.

În cazul acestora, proporția cantităților despre care se face vorbire în aceste borderouri de achiziție, ca fiind vândute de către o persoană, nu reprezintă argumente viabile, ci induce faptul că ele sunt doar documente justificative în circuitele evazioniste create de grupul infracțional organizat, cu atât mai mult cu cât s-a stabilit faptul că aceste borderouri de achiziție nu au constituit document justificativ pentru vreuna dintre retragerile de numerar din conturile acestor societăți, pentru fiecare retragere fiind depus ca document justificativ tot borderouri de achiziție, însă întocmite pentru achiziția de deșeuri din fier.

Mai mult decât atât, au fost audiați în calitate de martor S Constantin, SDa, S Ferdinand, S Franț, S Geta, S Gheorghe, S Gheorghe, S Grafian, S Ileana, S Liza, S Radian, S Raitan, S Tasia, M Natașa, S Ciurliță Ionel, S Columba (persoane care apar pe borderourile de achiziție ce au fost înregistrate în contabilitatea SC RG SRL sau SC GBI SRL pentru a asigura proveniența mărfurilor din facturile de livrare către SC MG SRL, SC EI SRL sau SC X SRL), iar acestea au declarat fie că nu au vândut niciodată aur, fie că au avut aur, 3-4 bijuterii, dar l-au dat la amanet.

Atribuțiile de a efectua retrageri din contul SC GBI SRL au aparținut inculpatului M

Claudiu, care a efectuat retrageri din contul societății în perioada 12.02.2013-29.01.2014, urmare a plăților efectuate de către inculpatul M Cornel prin intermediul SC MG SRL, SC EI SRL și SC X SRL, precum și inculpatului N Ionuț, care a efectuat retrageri din contul societății în perioada 03.08.2013-05.05.2014, urmare a plăților efectuate de către inculpatul M Cornel prin intermediul SC MG SRL, SC EI SRL și SC X SRL.

SC GBI SRL a fost folosită, de asemenea, de inculpatul M Cornel în circuitele de rostogolire a banilor și de spălare a banilor care au avut drept scop însușirea beneficiului ilicit obținut prin săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală.

Urmare a acestor operațiuni, cunoscând faptul că sunt fictive sub aspectul documentelor justificative, inculpatul M Cornel a dispus să fie efectuate plăți prin intermediul unităților bancare din conturile SC X SRL către SC GBI SRL, în cuantum de X65 lei, din care a fost retrasă în numerar suma de X66 lei (de către inculpații M Claudiu și N Ionuț).

Date fiind cele prezentate anterior, în baza prevederilor Titlului I, art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 și art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (texte valabile în anul 2013 și 2014), organele de control au concluzionat faptul că:

- **din punct de vedere contabil** documentele emise de S.C. GBI S.R.L. către S.C. X S.R.L. nu constituie documente justificative din punct de vedere contabil, în sensul prevederilor art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 1 alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile, art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și a Anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 1850/2004 și ale Ordinului nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile (texte valabile în anii 2013 și 2014);

- **din punct de vedere fiscal** cheltuiala în sumă de **X44 lei**, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, este nedeductibilă fiscal conform prevederilor Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 44 din Normele de aplicare a Codului fiscal (text valabil în anii 2013 și 2014).

Totodată, organele de inspecție fiscală consideră că, deoarece societatea verificată nu deține documente legale de proveniență a bunurilor, din care să rezulte că bunurile au fost livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă conform art. 127, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 146, alin. (1), litera a) din același act normativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **X6 lei** (dedusă în anul 2014).

2. Cu privire la tranzacțiile comerciale dintre SC X SRL și SC RG SRL CUIX, din jud. W , sat G, nr. 418

Organele de control au constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă, în luna februarie 2013, achiziții de bunuri constând în bijuterii din aur uzate în valoare de X67 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de X68 lei, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC RG SRL, așa cum rezultă din fișa partenerului editată de societatea verificată. TVA în sumă de X68 lei nu face obiectul deciziei contestate, deoarece este aferentă perioadei anterioare perioadei supusă verificării pe linie de TVA (01.12.2013-31.12.2017).

Facturile ce reflectă achiziții de bunuri constând în bijuterii din aur uzate, au fost înregistrate de societatea verificată în debitul conturilor 371- „Mărfuri” și 4426- „TVA deductibilă” și au stat la baza întocmirii notelor de recepție și constatare diferențe, fiind înregistrate în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite de SC X SRL, la perioada la care se referă.

Societatea a dedus cheltuiala cu mărfurile la calculul profitului impozabil și a considerat taxa înscrisă în facturile emise de furnizorul mai sus menționat ca fiind cu drept de deducere.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți, organele de inspecție fiscală au efectuat următoarea analiză:

2.1. Cu privire la SC RG SRL, din analiza informațiilor din bazele de date ale ANAF, Fiscnet și DECIMP, au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în data de 02.08.2012;
- asociatul unic și administratorul societății este S Lăcrămioara cu domiciliul în loc. G nr. 361, jud W;
- societatea este înregistrată în scopuri de TVA din data de 22.08.2012 și a avut, conform vectorului fiscal, obligația utilizării ca și perioadă fiscală pentru întocmirea și depunerea decontului de taxă trimestrul calendaristic în perioada 22.08.2012–31.12.2012 și luna calendaristică în perioada 01.01.2013–01.10.2015;
- ultimul decont de TVA (cod D300), a fost depus de societate la organul fiscal teritorial pentru luna septembrie 2015;
- ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod D394) a fost depusă de societate la organul fiscal teritorial pentru luna februarie 2015;
- conform vectorului fiscal, societatea a fost înregistrată ca fiind plătitoare de impozit pe profit în perioada 07.08.2012– 03.07.2018;
- ultima situație financiară anuală depusă de societate la organul fiscal teritorial este aferentă anului 2013;
- societatea nu a fost înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, faptul că nu a avut personal angajat rezultând și din aplicația Revisal;
- conform datelor înscrise în aplicația Fiscnet, activitatea principală declarată este „*Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare*”– cod CAEN 4673;
- societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 31.10.2016, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- prin Procesul verbal nr. 2058/17.02.2015, întocmit de către A.J.F.P. W, a fost constatată starea de insolvabilitate a societății;
- SC RG S.R.L. a făcut obiectul unui control efectuat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală 1 Q, având ca obiectiv realitatea operațiunilor economice desfășurate, precum și urmărirea legalității acestora, pentru perioada 01.09.2012–30.04.2014, prejudiciu stabilit fiind în cuantum de X69 lei.
- SC RG S.R.L. a făcut obiectul mai multor controale încrucișate efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. W, vizând și relațiile comerciale derulate cu S.C. MG S.R.L., societate afiliată cu SC X SRL;
- SC RG S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale vizând perioada 01.08.2012–31.12.2014 privind TVA, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din dividende și accizele pentru bijuterii din aur, în urma căreia s-a încheiat de către A.J.F.P. B Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.06.2015. Organele de inspecție din cadrul A.J.F.P. B au transmis instituțiilor de urmărire penală un prejudiciu în cuantum de X70 lei.
- SC RG SRL a fost radiată din data de 03.07.2018.

2.2. Din analiza documentelor financiar contabile aferente achizițiilor de bunuri efectuate de SC X SRL de la SC RG SRL, astfel cum au fost puse la dispoziție de societatea verificată, s-a constatat că SC X SRL înregistrează în evidența contabilă 2 facturi de la SC RG SRL, sub forma formularelor pretiparite cu seria RG, persoana care a întocmit facturile fiind d-nul SD, persoană care nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la RG SRL și nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile.

De asemenea, s-a constatat că SC X SRL a emis factura nr. 1384 reprezentând retur marfă la facturile emise de SC RG SRL cu nr. 63/04.02.2013 și nr. 64/04.02.2013. Organele de control precizează că factura nr. 63/04.02.2013 a fost emisă de SC RG SRL către SC X SRL pentru 1.412,3 g bijuterii din aur și factura fiscală nr. 64/04.02.2013 a fost emisă de SC RG SRL

către SC X SRL pentru 1.293,8 g bijuterii din aur. În data de 04.02.2013 societatea verificată a întocmit Avizul de însoțire a mărfii nr. 3/04.02.2013 de la SC X SRL către SC MG SRL pentru 2.706 g bijuterii din aur, Procesul verbal de topire din 04.02.2013 conform comanda nr. 3 și factura fiscală nr. 1333/04.02.2013 emisă de SC X SRL către SC MG SRL X pentru aliaj din aur. Se constată deci că aceste fragmentele de bijuterii din aur livrate de SC RG SRL au fost topite la data de 04.02.2013 și prin urmare nu puteau face obiectul unui retur de marfă în aprilie 2013.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.06.2015, vizând perioada 01.01.2011–31.12.2014, întocmit cu prilejul inspecției efectuate la S.C. RG S.R.L., organele de control au reținut următoarele:

Doamna S Lăcrămioara, asociatul unic și administrator al societății, declară verbal că evidența financiar-contabilă este ridicată de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală 1 Q și că nu mai deține documente contabile cu privire la activitatea societății. Aceasta precizează că nu a mai desfășurat activitate în perioada de după data de 01.07.2013 și că nu au fost aduse modificări ale actului constitutiv al societății. Totodată, aceasta declară verbal că nu știe să scrie și să citească.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC RG S.R.L. a înregistrat achiziții de bijuterii aur uzate doar de la:

- SC DG SRL, în sumă de X71 lei în perioada octombrie-decembrie 2012;
- SC DG SRL, în sumă de X72 lei în perioada ianuarie-martie 2013;
- persoane fizice, în baza unor borderouri de achiziție în valoare totală de X73 lei, din care suma de X74 lei în trim. I 2013, suma de X75 lei în trim. III 2013, suma de X76 lei în trim. IV 2013 și suma de X77 lei în trim. I 2014.

Referitor la borderourile de achiziție de la persoane fizice înregistrate la SC RG SRL în perioada 14.03.2013–13.02.2014, inspectorii fiscali precizează că:

- suma de X78 lei reprezintă contravaloare „fragmente aur”;
- suma de X79 lei reprezintă contravaloare „bijuterii aur 14k-uzate” sau „bijuterii aur”;
- suma de X80 lei reprezintă contravaloare „bare aliaj aur”;
- toate persoanele fizice care sunt înscrise pe borderourile de achiziție poartă numele S: Cristinel, Dragoș, Marcel, Victor, Matilda, Grafian, Costică, Maria, Florin, Colea, Viorel, Costel, Cătălin, Gradina, Frantz, Nicușor, Istrati, Fraga, Cezar, Franț, Mihai, Cuculeana, Agripina, Gheorghe, Liza, Constantin, Iorgu, și au domiciliul în loc. G, loc. W și loc. Ciurea.

Cu privire la achizițiile înregistrate de SC RG SRL de la SC DG SRL, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.08.2013 se precizează următoarele:

În perioada ianuarie 2013-martie 2013, SC DG SRL a avut la rândul său, ca furnizori de bijuterii și fragmente aur, societățile:

- SC S SRL CUIX, cu domiciliul fiscal în loc. G nr. 418, jud. W, de la care achiziționează bijuterii și fragmente de aur 14k, fără marcă, în valoare totală de X81 lei, din care TVA în sumă de X82 lei;
- SC ZP SRL CUIX, cu domiciliul fiscal în loc. G nr. 448, jud. W, de la care achiziționează bijuterii și fragmente aur 14k, fără marcă, în valoare totală de X83 lei, din care TVA în sumă de X84 lei.

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

„a) Documentele înregistrate în contabilitate (facturile emise de SC ZP către SC DG SRL X în perioada 16.01.2013–15.03.2013) în data de 01.04.2013, constând în facturi de vânzare aur către SC DG S.R.L. X CUIX, NU CONSTITUIE DOCUMENTE JUSTIFICATIVE întrucât:

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

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

Mai mult, nici borderourile prin care SC ZP SRL (furnizorul lui SC DG SRL) s-ar fi aprovizionat de la persoanele fizice cu cantitatea de 30.411,16 grame bijuterii din aur NU CONSTITUIE DOCUMENTE JUSTIFICATIVE întrucât:

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

- nu se face dovada plății sumelor reprezentând contravaloarea bijuteriilor achiziționate, întrucât societatea nu avea disponibilități în numerar (chitanțele prezentate Gărzii Financiare W ca fiind documente care atestă încasări în numerar de la SC DG SRL nu se regăsesc în evidența contabilă a societății din X);

- nu se face dovada intrării în gestiunea SC ZP SRL a bijuteriilor și fragmentelor din aur, așa cum obligă punctul A4 din Anexa la OMFP 3512/2008.

b) bijuteriile din aur care au circulat conform documentelor întocmite pe traseul „persoane fizice – SC ZP SRL G – SC DG SRL X – SC ATM SRL W – SC MG SRL X (ultima verigă cunoscută)” au avut un adaos comercial foarte mic (între 0,5% - 1%).

Prin adresa nr. 649/27.06.2013, înregistrată la Garda Financiară–Secția X sub nr. 130225/03.07.2013, A.N.P.C. precizează faptul ca SC DG SRL X, a solicitat și a obținut Autorizația nr. 8268/22.08.2012, autorizație ce nu a fost ridicată până la data prezentei.

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

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au concluzionat următoarele: „Analizând conținutul facturilor de vânzare emise de furnizorul SC ZP SRL G, a celor de vânzare emise de SC DG SRL către SC RG SRL. G și SC ATM SRL W, considerăm că societatea în cauză, împreună cu cele din amonte și cele din aval au contribuit la crearea unui circuit comercial fictiv, acești contribuabili neavând activitate economică reală așa cum s-a încercat a se simula prin înscrisurile din declarațiile depuse și a înscrisurilor din jurnalele de cumpărări și de vânzări.

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

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

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

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.06.2015, se menționează că potrivit Procesului verbal nr. 1078892/SV/30.07.2014, întocmit de către inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală 1 Q, s-a stabilit că tranzacțiile înregistrate de către SC RG SRL pe relația cu furnizorul SC DG SRL „nu au la bază operațiuni reale, acestea fiind întocmite doar pentru a deduce în mod nelegal cheltuieli cu mărfurile și a justifica proveniența mărfurilor livrate clienților.”

Referitor la achizițiile înregistrate de SC DG SRL de la SC S SRL, în Procesul verbal nr.

10721/05.06.2013, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. W-Activitatea de Inspecție Fiscală, se menționează că nu s-a putut verifica realitatea operațiunilor dintre SC S SRL și SC DG SRL întrucât administratorul S Aurel Gheorghe a refuzat să prezinte documentele societății, deși a luat la cunoștință despre faptul că societatea sa face obiectul unei verificări, societatea având un comportament fiscal suspect. SC S SRL din G CUIX, are întocmită Sesizarea penală nr. AIF 9302/20.05.2013 conform prevederilor art. 4 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

2.3. Cu privire la modul de realizare a transportului mărfurilor aferente achizițiilor de bunuri înregistrate de SC X SRL de la SC RG SRL, s-a constatat că:

– în cele două facturi emise de către SC RG SRL (63/04.02.2013 și 64/04.02.2013), la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat SD având CNPX, C.I. seria X nr. X. Această persoană nu deține nicio calitate (asociat, administrator, angajat) la SC RG SRL și nu figurează în baza de date A.N.A.F. cu venituri impozabile din salarii;

– mijlocul de transport înscris în cele două facturi menționate anterior are numărul de înmatriculare X11AZA. Din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, a rezultat că vehiculul cu număr de înmatriculare X11AZA (marca BMW 765) are ca proprietar pe G Ionuț din București.

2.4. Din analiza diagramelor rezultate din prelucrarea declarațiilor informative cod 394, ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional aprovizionare–livrare, realizate de societățile furnizoare, se reține că:

În anul 2013 SC RG SRL depune declarația informativă cod 394, în care societatea a declarat achiziții de bunuri în sumă totală de X85 lei, în principal de la următorii furnizori:

a) SC GL BC SRL din G, jud. W, CUIX, în sumă totală de X86 lei (39,84%), societate care a fost declarată inactivă începând cu data de 24.05.2014 și a fost radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 07.08.2017. Se menționează că în anul 2013 facturile de achiziție de la acest furnizor au avut înscrise ca obiect diferite materiale (țevi, tablă, piatră, piese auto) precum și prestări de servicii. SC GL BC SRL declară în anul 2013 livrări către RG SRL în sumă de X87 lei;

b) SC TR SRL din G, jud. W, CUIX, în sumă totală de X88 lei (14,2%), societate care a fost declarată inactivă începând cu data de 07.12.2015 și a fost radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 21.06.2017. Se menționează că în anul 2013 facturile de achiziție de la acest furnizor au avut înscrise ca obiect diferite materiale (țevi, cablu aluminiu). TR SRL nu declară livrări în anul 2013 către SC RG SRL;

c) SC LM SRL din sat Lunca C, com. C, jud. W, CUIX, în sumă totală de X89 lei (13,73%), societate care a fost declarată inactivă începând cu data de 27.03.2016 și a fost radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 07.12.2017. Se menționează că în anul 2013 facturile de achiziție de la acest furnizor au avut înscrise ca obiect diferite materiale (țevi, rulmenți, oțel rotund, piese auto etc.). SC LM SRL declară în anul 2013 livrări către SC RG SRL în sumă de X90 lei;

d) SC DG SRL din X, jud. X, CUIX, în sumă totală de X91 lei (13,39%), societate care a fost radiată (dizolvare cu lichidare) din data de 29.04.2014. Se menționează că în anul 2013 facturile de achiziție de la acest furnizor au avut înscrise ca obiect diferite materiale (țevi, oțel beton, tablă, profile etc.) și bijuterii și fragmente din aur de 14k și 18k. SC DG SRL declară livrări în anul 2013 către SC RG SRL în sumă de X92 lei.

SC RG SRL a declarat în anul 2013 livrări în sumă totală de X93 lei, ca fiind efectuate în principal către următorii parteneri comerciali:

a) SC SMR SRL CUIX în sumă totală de X94 lei (24,09%);

b) SC MM SRL CUIX în sumă totală de X95 lei (18,5%);

c) SC MG SRL CUIX, în sumă totală de X96 lei (10,52%).

De asemenea, din analiza datelor înscrise în declarația informativă cod 394 întocmită de către societate pentru anul 2013, rezultă că livrările nedeclarate de către societate (achizițiile declarate de către parteneri) au fost în sumă totală de X97 lei și au fost declarate de un număr de 5 de societăți.

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

2.5. Cu privire la modul de decontare între parteneri pentru tranzacțiile analizate, s-a constatat că SC X SRL a achitat contravaloarea facturilor de la societatea SC RG SRL în valoare totală de X98 lei astfel:

- suma de X99 lei prin virament bancar în contul societății RG SRL deschis la banca Raiffeisen RO16RZBR0000060014828398;
- suma de X100 lei compensată cu factura nr. 1384/15.04.2013 conform Procesului verbal de compensare nr. 1880971/15.04.2013 încheiat între cele două societăți.

2.6. Din rechizitoriul DIICOT– Structura teritorială W au rezultat următoarele informații privind modul de derulare a tranzacțiilor dintre X SRL și RG SRL:

Începând cu data de 29.10.2012 a fost introdusă în circuitul evazionist SC RG SRL, societate controlată de către inculpații S Bogdan zis Cezar și SD zis Mureș în mod direct precum și prin intermediul inculpaților S Lăcrămioara (mama lui SD zis Mureș și a lui S Liliana- soția lui S Bogdan zis Cezar), administrator de drept al SC RG SRL și prin intermediul inculpatului S Mihai (concubinul lui S Lăcrămioara), împuternicit pe cont și administrator în drept la SC PM SRL. La această dată, urmare a dispozițiilor primite de la inculpatul M Cornel prin intermediul inculpaților S Bogdan zis Cezar și SD zis Mureș, inculpații S Lăcrămioara și S Mihai au aderat la grupul infracțional organizat asigurând condițiile de funcționare ale acestuia.

Astfel, inculpata S Lăcrămioara a solicitat autorizarea activității de comercializare a metalelor prețioase de către ANPC, iar în data de 29.10.2012 a fost emisă adeverința nr. 5311 care permitea efectuarea operațiunilor cu metale prețioase până la emiterea autorizației (emisă la data de 12.11.2012 cu nr. 8360).

SC RG SRL a fost preluată de către inculpata S Lăcrămioara din data de 03.08.2012, iar în data de de 22.08.2012 a solicitat luarea în evidență ca plătitor de TVA cu depunere lunară a declarațiilor (până la această dată era înscrisă depunerea trimestrială).

SC RG SRL a fost folosită de grupul infracțional organizat în perioada 02.11.2012-14.02.2014, perioadă în care inculpata S Lăcrămioara a pus la dispoziția inculpatei persoană juridică SC MG SRL, 25 documente justificative de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatului SD zis Mureș. Scopul acestor operațiuni a fost atât diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea TVA și a impozitului pe profit cât și rambursarea TVA aferent perioadei noiembrie 2012- aprilie 2013.

SC RG SRL a fost folosită de grupul infracțional organizat în perioada 30.01.2013–02.12.2013, perioadă în care inculpata S Lăcrămioara a pus la dispoziția inculpatei persoană juridică SC EI SRL, 12 documente justificative de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatului SD zis Mureș. Scopul acestor operațiuni a fost diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea TVA.

SC RG SRL a fost folosită de grupul infracțional organizat în data de 04.02.2013 când inculpata S Lăcrămioara a pus la dispoziția inculpatei persoană juridică SC X SRL 1 document justificativ de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatului SD zis Mureș. Scopul acestor operațiuni a fost diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea TVA.

De altfel, documentele justificative ale SC RG SRL au fost folosite de către inculpații SD zis Mureș și S Bogdan zis Cezar și în cadrul circuitelor comerciale fictive create în relația cu SC SMR SRL și SC SMI SRL.

Inculpata S Lăcrămioara în conivență cu inculpații SD zis Mureș și S Bogdan zis Cezar au asigurat trasabilitatea mărfurilor către inculpatele persoane juridice SC MG SRL, SC EI SRL și SC X SRL astfel:

- în perioada 01.10.2012-05.03.2013 inculpatul SD zis Mureș a pus la dispoziție documente justificative de proveniență ale SC DG SRL, aspect detaliat mai sus sub aspectul Activității (așa cum s-a arătat mai sus, SC DG SRL și-a asigurat proveniența mărfurilor ce au făcut obiectul acestor documente justificative prin intermediul SC PM SRL, societate care a avut administrator în drept pe inculpatul S M).

- în perioada 24.03.2013-13.02.2014 inculpata S Lăcrămioara a asigurat trasabilitate

mărfurilor prin borderouri de achiziție de la persoane fizice.

Din analiza datelor de identificare ale persoanelor care apar pe aceste borderouri s-a stabilit că pentru 18 dintre ele datele de identificare sunt fictive.

Această modalitate de a da o proveniență licită fragmentelor de bijuterii din aur livrate către SC MG SRL, SC EI SRL și SC X SRL este identică cu cea folosită de către inculpatul S Bogdan zis Cezar pentru SC TSC SRL și SC LG SRL.

Așa cum a fost susținut și pentru SC TSC SRL și SC LG SRL proporția cantităților despre care se face vorbire în aceste borderouri de achiziție, ca fiind vândute de către o persoană, nu reprezintă argumente viabile ci induce faptul că ele sunt doar documente justificative în circuitele evazioniste create de grupul infracțional organizat, cu atât mai mult cu cât s-a stabilit faptul că aceste borderouri de achiziție nu au constituit document justificativ pentru vreuna dintre retragerile de numerar din conturile acestor societăți, pentru fiecare retragere fiind depus ca document justificativ tot borderouri de achiziție însă întocmite pentru achiziția de deșeuri din fier.

Mai mult decât atât, au fost audiați în calitate de martor S Constantin, S Da, S Ferdinand, S Franț, S Geta, S Gheorghe, S Gheorghe, S Grafian, S Ileana, S Liza, S Radian, S Raitan, S Tasia, M Natașa, S Ciurliță Ionel, S Columba (persoane care apar pe borderourile de achiziție ce au fost înregistrate în contabilitatea SC RG SRL sau SC GBI SRL pentru a asigura proveniența facturilor de livrare către SC MG SRL, SC EI SRL sau SC X SRL), iar acestea au declarat fie că nu au vândut niciodată aur, fie că au avut aur, 3-4 bijuterii, dar l-au dat la amanet.

Atribuțiile de a efectua retrageri din contul SC RG SRL au aparținut inculpatului SD zis Mureș care a efectuat retrageri din contul SC RG SRL în perioada 31.10.2012-10.03.2014, urmare a plăților efectuate de către inculpatul M Cornel prin intermediul SC MG SRL, SC EI SRL și SC X SRL precum și inculpatei S Lăcrămioara care a efectuat retrageri din contul SC RG SRL în perioada 12.11.2012-09.12.2013, urmare a plăților efectuate de către inculpatul M Cornel prin intermediul SC MG SRL și SC EI SRL și inculpatului S M care a efectuat retrageri din contul SC RG SRL în perioada 30.10.2013-21.11.2013, urmare a plăților efectuate de către inculpatul M Cornel prin intermediul SC MG SRL și SC EI SRL.

Faptul că inculpații SD zis Mureș și S Bogdan zis Cezar coordonau împreună activitatea grupului infracțional organizat în ceea ce privește participarea societăților de tip „fantomă” este probat și în cazul SC RG SRL. Astfel în datele de 31.10.2012, 01.11.2012, 05.11.2012, 07.11.2012, 02.12.2012 SC PG SRL, controlată de către inculpatul S Bogdan zis Cezar virează din sumele încasate de la SC MG SRL către SC RG SRL, de unde sumele au fost retrase în numerar de către inculpatul SD zis Mureș, care se afla în județul X.

SC RG SRL a fost folosită de inculpatul M Cornel în circuitele de rostogolire a banilor și de spălare a banilor care au avut drept scop însușirea beneficiului ilicit obținut prin săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală.

Mai mult, ca și în cazul SC LG SRL, SC TSC SRL, inculpatul M Cornel arată că persoana care a livrat mărfurile în numele SC RG SRL a fost inculpatul SD zis Mureș, lucru care ar fi fost foarte greu posibil (neverosimil de a fi prezent în aceeași zi în mun. X și ulterior în cursul programului de lucru de la Agenția bancară Raiffeisen din mun. W să retragă bani) pentru unele zile în care au fost completate facturile fiscale, întrucât acesta se afla în W sau X retrăgând numerar de la Agenția Raiffeisen: în data de 14.11.2012, Agenția Raiffeisen cod indicativ (363), în data de 17.12.2012, Agenția Raiffeisen cod indicativ (456), în data de 06.03.2013, Agenția Raiffeisen cod indicativ (456) sau Agenția Raiffeisen cod indicativ (505), în data de 02.04.2013, Agenția Raiffeisen cod indicativ (456).

Inculpatul M Cornel a controlat de asemenea comportamentul fiscal al SC RG SRL primind informații din partea inculpaților SD zis Mureș și S Bogdan zis Cezar: în data de 19.04.2013 ora 13.09, la postul telefonic cu numărul 0741269119 utilizat de către M CORNEL (C), se transmite de către postul telefonic cu numărul 0743941435 (deținut de către SD zis "MUREȘ") următorul SMS: „Da la S Bogdan zis „Cezar” sa închis controlu la pup, și săptămâna care vine vine se închide și la rinoval”.

În ceea ce privește circuitul evazionist creat în relația cu SC RG SRL, la fel ca în cazul SC LG SRL, inculpatul M Cornel a dispus întocmirea de documente justificative fără a avea corespondent într-o operațiune economică reală pentru a „curăța” contabilitatea SC X SRL și SC

MG SRL de urmele activității infracționale derulate prin intermediul SC RG SRL.

Astfel, la data de 15.04.2013, a fost emisă de către SC X SRL factura fiscală nr. 1384 reprezentând retur marfă la facturile emise de SC RG SRL cu nr. 63/04.02.2013, 64/04.02.2013. Din documentele înaintate de către SC X SRL către DIICOT ST W prin adresa nr. 1669/27.09.2017 s-au stabilit următoarele:

Factura fiscală nr. 63/04.02.2013 a fost emisă de SC RG SRL către SC X SRL X pentru 1.412,3 g bijuterii din aur și factura fiscală nr. 64/04.02.2013 a fost emisă de SC RG SRL către SC X SRL X pentru 1.293,8 g bijuterii din aur. În data de 04.02.2013 a fost întocmit Avizul de însoțire a mărfii nr. 3/04.02.2013 de la SC X SRL către SC MG SRL pentru 2.706 g bijuterii din aur, procesul verbal de topire din 04.02.2013 conform comanda nr. 3 și factura fiscală nr. 1333/04.02.2013 emisă de SC X SRL către SC MG SRL X pentru aliaj din aur, rezultând că aceste fragmentele de bijuterii din aur livrate de SC RG SRL au fost topite la data de 04.02.2013 și prin urmare nu puteau face obiectul unui retur de marfă în aprilie 2013.

Aceste manevre atestă încă o dată faptul că operațiunile derulate cu SC RG SRL erau operațiuni pe hârtie întocmite la dispoziția inculpatului M Cornel pentru atingerea scopului infracțional.

Urmare a acestor operațiuni, cunoscând faptul că sunt fictive sub aspectul documentelor justificative, inculpatul M Cornel a dispus să fie efectuate plăți prin intermediul unităților bancare din conturile SC X SRL către SC RG SRL în cuantum de X101 lei din care a fost retrasă în numerar suma de X102 lei (de către inculpatul SD zis Mureș).

Date fiind cele prezentate anterior, în baza prevederilor Titlului I, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 și art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (texte valabile în anul 2013 și 2014), organele de control au concluzionat faptul că:

- **din punct de vedere contabil** documentele emise de S.C. RG S.R.L. către S.C. X S.R.L. nu constituie documente justificative din punct de vedere contabil, în sensul prevederilor art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 1 alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formularele financiar-contabile, art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și a Anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 1850/2004 și ale Ordinului nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile (texte valabile în anii 2013 și 2014);

- **din punct de vedere fiscal** cheltuiala în sumă de X67 lei, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, este nedeductibilă fiscal conform prevederilor Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 44 din Normele de aplicare a Codului fiscal (text valabil în anii 2013 și 2014).

3. Cu privire la tranzacțiile comerciale dintre societatea X SRL și societatea LG SRL CUIX, din jud. W, sat G, nr. 340

Organele de control au constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă în luna ianuarie 2013 achiziții de bunuri constând în bijuterii din aur uzate în valoare de X103 lei și TVA aferentă în sumă de X104 lei, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC LG SRL, așa cum rezultă din fișa partenerului editată de societatea verificată. TVA în sumă de X104 lei nu face obiectul deciziei contestate, deoarece este aferentă perioadei anterioare perioadei supusă verificării pe linie de TVA (01.12.2013-31.12.2017).

Facturile ce reflectă achiziții de bunuri constând în bijuterii din aur uzate, au fost înregistrate de societatea verificată în debitul conturilor 371- „Mărfuri” și 4426- „TVA deductibilă” și au stat la baza întocmirii notelor de recepție și constatare diferențe, fiind înregistrate în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite de SC X SRL, la perioada la care se referă.

Societatea a dedus cheltuiala cu mărfurile la calculul profitului impozabil și a considerat

taxa înscrisă în facturile emise de furnizorul mai sus menționat ca fiind cu drept de deducere.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți, organele de inspectie fiscala au efectuat următoarea analiză:

3.1. Cu privire la SC LG SRL, conform datelor din bazele de date ale ANAF, Fiscnet și DECIMP, au rezultat următoarele:

- societatea a fost înființată în data de 24.05.2011;
- asociat unic și administrator al societății este S Maria, cu domiciliul în localitatea G, jud. W;
- societatea este înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.11.2011 și a avut, conform vectorului fiscal, obligația utilizării ca și perioadă fiscală pentru întocmirea și depunerea decontului de taxă trimestrul calendaristic în perioada 01.11.2011–31.12.2011 și luna calendaristică în perioada 01.01.2012– 21.04.2013;
- ultimul decont de TVA (cod D300), respectiv ultima declaratie informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod D394) au fost depuse de societate la organul fiscal teritorial pentru luna martie 2013;
- conform vectorului fiscal, societatea a fost înregistrată ca fiind plătitoare de impozit pe profit în perioada 26.05.2011-24.05.2018;
- societatea nu a fost înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, faptul că nu a avut personal angajat rezultând și din aplicația Revisal;
- conform datelor înscrise în aplicația Fiscnet, activitatea principală declarată este „*Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor*”– cod CAEN 4211;
- societatea a depus situații financiare pentru anii 2011 și 2012;
- societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 08.08.2013 de către organele de inspectie fiscală;
- S.C. LG S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale vizând perioada 01.07.2011–31.03.2013 privind TVA și perioada 26.05.2011-31.12.2016 pentru impozitul pe profit, în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspectie fiscală nr. F-X/27.04.2017, transmis de către A.J.F.P. W organelor de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. X. Totodată, a fost întocmită Sesizarea Penală prin care a fost transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul W un prejudiciu în cuantum de X105 lei.

3.2. Din analiza documentelor financiar contabile aferente achizițiilor de bunuri efectuate de societatea X SRL de la societatea LG SRL, astfel cum au fost puse la dispoziție de societatea verificată, s-a constatat că SC X SRL înregistrează în evidența contabilă 2 facturi de la LG SRL, sub forma formularelor pretipartite cu seria LOIAL, iar persoana care a întocmit facturile este dna S Maria (apare înscris CNP doar pe factura 10/10.01.2013).

De asemenea, s-a constatat că SC X SRL a emis în data de 15.04.2013, factura nr. 1383 reprezentând retur marfă la facturile emise de SC LG SRL cu nr. 56/28.12.2012, 10/19.01.2013, 11/21.01.2013. Organele de control precizează că din documentele înaintate de către SC X SRL către DIICOT- ST W prin adresa nr. 1669/27.09.2017, s-a stabilit că factura nr. 56/28.12.2012 a fost emisă de SC LG SRL către SC X SRL X pentru 645,16 g bijuterii din aur, în data de 18.01.2013 a fost întocmit Avizul de însoțire a mărfii nr. 1/18.01.2013 de la SC X SRL către SC MG SRL pentru 645,16 g bijuterii din aur, Procesul verbal de topire din 18.01.2013 conform comanda nr. 2 și factura fiscală nr. 1313/18.01.2013 emisă de SC X SRL către SC MG SRL X pentru aliaj din aur. S-a concluzionat că fragmentele de bijuterii din aur livrate de SC LG SRL au fost topite la data de 18.01.2013 și prin urmare nu puteau face obiectul unui retur de marfă.

Conform celor înscrise în Raportul de inspectie fiscală nr. F-X/27.04.2017 vizând perioada 01.07.2011–31.12.2016 întocmit cu prilejul inspecției efectuate la S.C. LG S.R.L., organele de inspectie fiscală au reținut următoarele:

„Din verificările efectuate, din analiza bazelor de date ale DGRFP W rezultă că furnizorii SC LG SRL au un comportament fiscal inadecvat, în sensul că nu dețin bunuri în patrimoniu, nu

posedă spații de depozitare a mărfurilor sau mijloace de transport, nu sunt înregistrați cu salariați și nu justifică achiziții reale, necesare unor livrări ulterioare, obținând deduceri fiscale ilegale prin evidențierea de operațiuni simulate.”

3.3. Cu privire la modul de realizare a transportului mărfurilor aferente achizițiilor de bunuri înregistrate de SC X SRL de la SC LG SRL, s-a constatat că:

- în facturile nr. 10 și nr. 11 la rubrica „Date privind expediția”, este menționat ca și delegat S Maria având C.I. seria X nr. X/ nr. X;
- referitor la mijlocul de transport înscris în aceste facturi, respectiv X20LUN, din consultarea Registrului național de evidență a permiselor de conducere și a vehiculelor înmatriculate, s-a constatat că este un autoturism Honda Accord, an de fabricație 2009.

3.4. Din analiza diagramelor rezultate din declarațiile informative cod 394, ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional aprovizionare–livrare, realizate de societățile furnizoare, se reține că:

În anul 2013 SC LG SRL depune declarația informativă cod 394 până la luna aprilie, iar în perioada ianuarie– aprilie societatea a declarat achiziții de bunuri în sumă totală de X106 lei, în principal de la următorii furnizori:

- a)** SC PM SRL, CUIX, cu domiciliul fiscal în comuna G, în sumă totală (fără TVA) de X107 lei (49,06 % din total achiziții);
- b)** SC ROS SRL, CUIX, cu domiciliul fiscal în comuna G, în sumă totală (fără TVA) de X108 lei (36,3% din total achiziții).

SC LG SRL a declarat în anul 2013 livrări în sumă totală de X109 lei, ca fiind efectuate în principal către următorii parteneri comerciali:

- a)** RM SRL CUIX, în sumă de X110 lei (52,92 % din total);
- b)** WIP SRL CUIX, în sumă de X111 lei (21,28% din total);
- c)** TC SRL CUIX, în sumă de X112 lei (14,49 % din total);
- d)** MG SRL CUIX, în sumă de X113 lei (6,69%);
- e)** X SRL CUIX, în sumă de X103 lei.

3.5. Cu privire la modul de decontare între parteneri pentru tranzacțiile analizate, s-a constatat că SC X SRL a achitat contravaloarea facturilor de la societatea LG SRL, în valoare totală de X114 lei, astfel: în numerar suma de 5.000 lei, conform chitanței nr. 10/10.01.2013, iar diferența prin compensare cu factura de livrare.

3.6. Din rechizitoriul DIICOT– Structura teritorială W au rezultat următoarele informații privind modul de derulare a tranzacțiilor dintre X SRL și LG SRL:

Începând cu data de 05.09.2012 a fost introdusă în circuitul evazionist SC LG SRL, societate controlată de către inculpatul S Bogdan zis Cezar prin intermediul inculpatelor S Mărioara și S Măria, administratori în fapt și în drept ai SC LG SRL. La această dată, urmare a dispozițiilor primite de la inculpatul M Cornel prin intermediul inculpatului S Bogdan zis Cezar, inculpatele S Măria și S Mărioara au aderat la grupul infracțional organizat asigurând condițiile de funcționare ale acestuia.

Astfel, acestea au depus cererea în vederea obținerii autorizației de comercializare a metalelor prețioase înregistrată la ANPC cu nr. 4327. La data de 10.09.2012 a fost emisă adeverința nr. 4392 care permitea efectuarea operațiunilor cu metale prețioase până la emiterea autorizației (emisă la data de 16.10.2012 cu nr. 8304).

În perioada 27.09.2012-11.02.2013 inculpatele S Maria și S Mărioara au pus la dispoziția inculpatei persoană juridică SC MG SRL 22 documente justificative de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatei S Măria. Scopul acestor operațiuni a fost atât diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea TVA și a impozitului pe profit cât și rambursarea TVA aferent perioadei septembrie 2012- februarie 2013.

În perioada 28.12.2012-21.01.2013 inculpatele S Măria și S Mărioara au pus la dispoziția

inculpatei persoană juridică SC X SRL, 3 documente justificative de achiziție purtătoare de TVA, calitatea de delegat trecută pe acestea aparținând inculpatei S Măria. Scopul acestor operațiuni a fost diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea TVA.

Inculpatele S Măria și S Mărioara au asigurat trasabilitatea mărfurilor către inculpatele persoane juridice SC MG SRL și SC X SRL prin borderouri de achiziție de la persoane fizice.

Referitor la această modalitate de a arăta proveniența mărfurilor, persoanele pe numele cărora au fost întocmite borderourile de achiziție au fost:

- S Iorgu CNPX, care în perioada 21.09.2012- 25.11.2012 se regăsește pe borderourile de achiziție cu 10 operațiuni în cantitate de 3.400 grame de aur. S-a stabilit, de asemenea, că în aceeași perioadă însă, în contabilitatea SC TSC SRL, respectiv în 01.08.2012- 25.11.2012, se regăsește pe borderourile de achiziție cu 11 operațiuni în cantitate de 1.950,13 grame de aur; În concluzie ar fi livrat cantitatea totală de 5.350,13 grame;

- M Marica CNPX, care în perioada 28.09.2012–11.10.2012 se regăsește pe borderourile de achiziție cu 5 operațiuni în cantitate de 1.375 grame de aur. S-a stabilit, de asemenea, că în aceeași perioadă, însă în contabilitatea SC TSC SRL, respectiv 01.08.2012- 04.09.2012 se regăsește pe borderourile de achiziție cu 11 operațiuni în cantitate de 1.593,12 grame de aur. În concluzie ar fi livrat cantitatea totală de 2.968,12 grame. Din baza de date DEPABD s-a stabilit că M Marica a decedat la data de 26.10.2012;

- inculpata S Maria CNPX (administrator la SC LG SRL firmă folosită de grupul infracțional organizat) care în perioada 18.11.2012- 23.11.2012 se regăsește pe borderourile de achiziție cu 3 operațiuni în cantitate de 1.303 grame de aur. S-a stabilit, de asemenea, că în aceeași perioadă, respectiv 03.08.2012– 28.11.2012, însă în contabilitatea SC TSC SRL, se regăsește pe borderourile de achiziție cu 9 operațiuni în cantitate de 1.606,6 grame de aur. În concluzie ar fi livrat cantitatea totală de 2.909,60 grame;

- Persoana neidentificată S Costică, identificat în borderourile de achiziție întocmite de SC Logistic Diamonds SRL cu CI X, persoană care a efectuat livrări către SC LD SRL în perioada 25.02.2014– 15.07.2014 prin 4 operațiuni în cantitate de 3.972 grame de aur;

- Persoana neidentificată S Dragoș, identificat în borderourile de achiziție întocmite de SC LD SRL cu CI X, persoană care a efectuat livrări către SC LD SRL în perioada 20.05.2014 – 28.05.2014 prin 3 operațiuni în cantitate de 2.077,10 grame de aur.

Această modalitate de a da o proveniență licită fragmentelor de bijuterii din aur livrate către SC MG SRL și SC X SRL este identică cu cea folosită pentru SC TSC SRL. Așa cum s-a arătat, ambele societăți au fost controlate în relația cu inculpatul M Cornel de către inculpatul S Bogdan zis Cezar, atât inculpata S Maria cât și inculpata S Crina Mariana fiind direct controlate de inculpata S Mărioara.

Așa cum a fost susținut pentru SC TSC SRL, proporția cantităților despre care se face vorbire în aceste borderouri de achiziție, ca fiind vândute de către o persoană, nu reprezintă argumente viabile ci induce faptul că ele sunt doar documente justificative în circuitele evazioniste create de grupul infracțional organizat cu atât mai mult cu cât s-a stabilit faptul că aceste borderouri de achiziție nu au constituit document justificativ pentru vreuna dintre retragerile de numerar din conturile SC LG SRL, pentru fiecare retragere fiind depus ca document justificativ tot borderouri de achiziție, însă întocmite pentru achiziția de deșuri din fier.

Cu referire la aceste procese verbale de achiziție de la persoane fizice a fragmentelor de bijuterii din aur, caracterul lor fictiv a fost stabilit și prin răspunsul primit de la SC SL SRL în care se arată că SC LG SRL prin reprezentant S Măria (cu date de identificare fictive) a achiziționat două carnete de procese verbale la data de 17.10.2012. Aceste borderouri de achiziție au fost folosite pentru a crea documente justificative de livrare fragmente de bijuterii din aur de la persoane fizice către SC LG SRL aferente datelor de 20.09.2012, 21.09.2012, 22.09.2012, 28.09.2012, 01.10.2012, 02.10.2012, 03.10.2012, 10.10.2012, 11.10.2012, 12.10.2012, 14.10.2012, 16.10.2012.

Dincolo de aceste cantități ce apar ca fiind total nerealistice (o cantitate de aur ce poate fi deținută la locuință de o persoană fizică), inculpata S Măria este o persoană fără venituri, fiind descrisă ca o persoană ușor de manipulat. Faptul că inculpata S Măria a fost doar un

administrator pe hârtie este conturat și de următoarele:

SC LG SRL a fost înființată la data de 24.05.2011 cu sediul social în mun. W, bd. Independenței, bl. D2, sc. B, parter - cabinet de avocat „Cătălin H” și potrivit statutului SC LG SRL, nr. 2/25.10.2012, societatea și-a schimbat sediul social în sat G nr. 340, cam. 3, com. G, jud. W, adresa de domiciliu a asociatului unic și administratorului, inculpata S Măria.

Atribuțiile în cadrul grupului infracțional organizat de a efectua retrageri din contul SC LG SRL au aparținut inculpaților S Măria, S Mărioara, în mod direct și cu ajutorul ginerului, S Mihalache și fiului, S Dragoș-Gândăcel care au efectuat retrageri din contul SC LG SRL în perioada 27.09.2012-11.02.2013, urmare a plăților efectuate de către inculpatul M Cornel prin intermediul SC MG SRL și SC X SRL.

Demersuri de a ascunde administratorul în fapt al SC LG SRL, respectiv inculpata S Mărioara, au fost făcute și cu privire la schimbarea sediului social al SC LG SRL la adresa de domiciliu al inculpatei S Măria din data de 25.10.2012.

Așa cum a fost arătat mai sus în descrierea participării SC TSC SRL în circuitele evazioniste create de inculpații M Cornel, SD zis Mureș și S Bogdan zis Cezar, inculpatul S Bogdan zis Cezar era interfața SC LG SRL pentru inculpatul M Cornel.

De asemenea, în calitate de martor numita P Smărăndița Constanța a declarat că „În ceea ce privește SC LG SRL și SC TSC SRL am avut împuternicire pentru depunerea declarațiilor cu semnătură electronică, semnătură care nu am folosit-o. Pentru SC DG SRL, persoana care îmi aducea facturile, chitanțele, extrasele etc. era SD zis Mureș. Pentru SC LG SRL și SC TSC SRL împuternicirea mi-a fost dată de către S Dragoș zis Gândăcel, soțul lui S Mărioara (despre care organele de urmărire penală prezentându-mi fotografia, mi-a spus că are CNP X).” Această declarație este corelată cu faptul că în data de 30.10.2012 au fost depuse la ANAF W declarații și deconturi atât pentru SC TSC SRL (Declarația 394 aferentă lunii septembrie 2012 înregistrată cu numărul 189054), pentru SC LG SRL (Declarația 100 aferentă lunii septembrie 2012 înregistrată cu numărul 189049) cât și pentru SC DG SRL.

În ceea ce privește circuitul evazionist creat în relația cu SC LG SRL, inculpatul M Cornel a dispus întocmirea de documente justificative fără a avea corespondent într-o operațiune economică reală pentru a „curăța” contabilitatea SC X SRL și SC MG SRL de urmele activității infracționale derulate prin intermediul SC LG SRL.

Astfel, la data de 15.04.2013, a fost emisă de către SC X SRL factura fiscală nr. 1383 reprezentând retur marfă la facturile emise de SC LG SRL cu nr. 56/28.12.2012, 10/19.01.2013 11/21.01.2013. Din documentele înaintate de către SC X SRL către DIICOT ST W prin adresa nr. 1669/27.09.2017 s-au stabilit următoarele:

Factura fiscală nr. 56/28.12.2012 a fost emisă de SC LG SRL către SC X SRL X pentru 645,16 g bijuterii din aur. În data de 18.01.2013 a fost întocmit Avizul de însoțire a mărfii nr. 1/18.01.2013 de la SC X SRL către SC MG SRL pentru 645,16 g bijuterii din aur, procesul verbal de topire din 18.01.2013 conform comanda nr. 2 și factura fiscală nr. 1313/18.01.2013 emisă de SC X SRL către SC MG SRL X pentru aliaj din aur, rezultând că fragmentele de bijuterii din aur livrate de SC LG SRL au fost topite la data de 18.01.2013 și prin urmare nu puteau face obiectul unui retur de marfă.

Factura fiscală nr. 10/19.01.2013 a fost emisă de SC LG SRL către SC X SRL X pentru 705 g bijuterii din aur iar factura fiscală nr. 11/21.01.2013 a fost emisă de SC LG SRL către SC X SRL X pentru 208 g bijuterii din aur. În data de 22.01.2013 a fost întocmit Avizul de însoțire a mărfii nr. 2/22.01.2013 de la SC X SRL către SC MG SRL pentru pentru 705 g și 208 g bijuterii din aur, Procesul verbal de topire din 22.01.2013 conform comanda nr. 3 și factura fiscală nr. 1315/31.01.2013 emisă de SC X SRL către SC MG SRL X pentru aliaj din aur, rezultând că aceste fragmentele de bijuterii din aur livrate de SC LG SRL au fost topite la data de 22.01.2013 și prin urmare nu puteau face obiectul unui retur de marfă.

Aceste manevre atestă încă o dată faptul că operațiunile derulate cu SC LG SRL erau operațiuni pe hârtie întocmite la dispoziția inculpatului M Cornel pentru atingerea scopului infracțional.

Date fiind cele prezentate anterior, în baza prevederilor Titlului I, art. 11, alin. (1) din Legea

nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 și art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (texte valabile în anul 2013 și 2014), organele de control au concluzionat faptul că:

- **din punct de vedere contabil** documentele emise de S.C. LG S.R.L. către S.C. X S.R.L. nu constituie documente justificative din punct de vedere contabil, în sensul prevederilor art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 1 alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formularele financiar-contabile, art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și a Anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 1850/2004 și ale Ordinului nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile (texte valabile în anii 2013 și 2014);

- **din punct de vedere fiscal** cheltuiala în sumă de X103 lei, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, este nedeductibilă fiscal conform prevederilor Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 44 din Normele de aplicare a Codului fiscal (text valabil în anii 2013 și 2014).

Având în vedere comportamentul fiscal al societăților furnizoare de bijuterii din aur uzate care figurează ca societăți inactive, radiate, fiind înființate doar cu scopul de a se interpune în realizarea tranzacțiilor economice, distorsionând realitatea și fără a avea în intenție declararea și plata obligațiilor fiscale față de bugetul de stat, s-a stabilit faptul că agenții economici descriși anterior au comportamentul unor societăți de tip fantomă și că SC X SRL nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **X4 lei** (X44+ X67+ X103 lei) **și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X6 lei.**

În drept, potrivit prevederilor art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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: [...]

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți [...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea contestației prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că aspectele referitoare la achiziția de fragmente de bijuterii de aur de la GBI SRL CUIX, LG SRL CUIX, RG SRL CUIX, au fost consemnate și în Rechizitoriul întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală și fac obiectul Dosarului penal nr. X/99/2019 aflat pe rolul Tribunalului W.

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii. În speță reiese cu limpezime faptul că soluția care s-ar da în instanță în procesul privind Dosarul penal nr. X/99/2019, aflat pe rolul Tribunalului W, asupra prejudiciului creat de de SC X SRL în relația cu partenerii săi, este de natură a influența în mod decisiv soluționarea contestației privind Decizia de impunere nr. F-X/11.11.2020 cu privire la baza impozabilă suplimentară în sumă de X4 lei și la TVA în sumă de X6 lei.

Astfel, având în vedere prevederile art. 91 alin. (3) și (4) din OG nr. 92/2003/R, care dispun că:

“art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale [...]

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale **se prescrie în termen de 10 ani** în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”.

și faptul că SC X SRL a fost trimisă în judecată în calitate de inculpat în dosarul penal înregistrat la Tribunalul W sub nr. X/99/2019, care are ca obiect tocmai tranzacțiile cu partenerii GBI SRL CUIX, LG SRL CUIX, RG SRL CUI X care au influențat impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013, până când instanța penală nu se va pronunța cu privire la caracterul infracțional sau nu al faptelor, și cu privire la realitatea operațiunilor, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la legalitatea bazei impozabile în sumă de X4 lei și la TVA în sumă de X6 lei.

Întrucât inspecția fiscală se bazează pe aceleași constatări care au fost reținute și de inspectorii antifraudă din cadrul DGAF, iar realitatea operațiunilor înregistrate de SC X SRL, face obiectul Dosarului penal nr. X/99/2019, aflat pe rolul Tribunalului W, în speță se impune a se suspenda soluționarea contestației administrative până la finalizarea definitivă a cauzei de către instanța de judecată.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat soluția ce urmează a fi pronunțată de instanța de judecată competentă, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între sentința civilă și cea administrativă, care ar putea determina afectarea ordinii publice, cu toate consecințele ce ar putea decurge din aceasta situație.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că soluționarea contestației cu privire la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X4 lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X6 lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/11.11.2020, depinde în tot de soluționarea Dosarului penal nr. X/99/2019, aflat pe rolul Tribunalului W, dosar ce are ca obiect aceleași constatări referitoare la operațiunile înregistrate de SC X SRL, cu sume constatate drept prejudiciu adus bugetului de stat.

Prin urmare, potrivit art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **pentru impozitul pe profit în sumă de X5 lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X6 lei**, stabilite prin **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/11.11.2020**, **se va suspenda soluționarea**, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în temeiul art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: „Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

B.2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X14 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este dacă acestea se pot pronunța cu privire la modul în care societatea a calculat și preluat în declarațiile privind impozitul pe profit cod 101 ale anilor 2013-2016 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți”.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea a calculat eronat rezultatul exercițiului financiar în perioada 2013-2016, prin luarea în calcul în mod eronat a pierderii fiscale din anii anteriori în declarațiile 101 întocmite pentru perioadele respective și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **X14 lei**, după cum urmează:

a) După cum a declarat în declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent, în anul 2013 societatea a înregistrat un profit brut în sumă de X15 lei și un profit impozabil în sumă de X16 lei. La stabilirea rezultatului financiar al anului 2013, societatea a luat în calcul pierderea reportată în sumă de -X23 lei.

Conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, art. 26 alin. (1), societatea avea dreptul să recupereze pierderile fiscale înregistrate în ultimii 5 ani consecutivi, respectiv din perioada 2008-2012, nerecuperate anterior, în sumă de doar X17 lei (-X18 lei în anul 2008, - X19 lei în anul 2009, -X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012).

Deoarece societatea a înregistrat în declarația 101 pentru anul 2013, la rd. 40 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” suma de -X23 lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență la calculul rezultatului exercitiului în suma de X24 lei (X23 lei – X17 lei).

Prin urmare, față de pierderea fiscală determinată de către societate în sumă de -X25 lei, pentru anul 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență la calculul rezultatului exercitiului în sumă de X24 lei, la care se adaugă cheltuiala nedeductibilă în sumă de X26 lei aferentă facturilor de achiziții bijuterii uzate din aur de la furnizorii menționați la pct. 1 și a determinat un profit impozabil în sumă de X29 lei (X16 lei stabilit de societate+ X26 lei cheltuieli nedeductibile control) și o pierdere fiscală în sumă de -X27 lei (ținând cont de pierderea de recuperat din anii precedenți de -X17 lei).

b) În declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent pentru anul 2014, societatea a înregistrat pierdere în sumă de -X28 lei. La stabilirea rezultatului financiar al anului 2014, societatea a luat în calcul pierderea reportată din ultimii 5 ani și a înregistrat în declarația 101 pentru anul 2014, la rd 42 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți”, suma de -X25 lei.

Conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 26 alin. (1) și (5), societatea avea dreptul să recupereze pierderile fiscale înregistrate în ultimii 5 ani consecutivi, respectiv din perioada 2009-2013. Echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 5 ani consecutivi deoarece aceasta a fost recuperată anterior: - X19 lei în anul 2009, -X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012, X29 lei în anul 2013.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2014 un profit impozabil în sumă de X30 lei (-X28 lei pierdere înregistrată de societate+ X31 lei cheltuială nedeductibilă aferentă facturilor de achiziții bijuterii uzate din aur de la furnizorii menționați la pct. 1) și un impozit pe profit în sumă de X32 lei, față de o pierdere stabilită de societate în sumă de -X28 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar stabilit de echipa de inspecție fiscală pentru anul 2014, în sumă de X32 lei.

c) În declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent pentru anul 2015, societatea a înregistrat un profit brut în sumă de X33 lei și un profit impozabil în sumă de X34 lei. De asemenea, societatea a luat în calcul la stabilirea rezultatului financiar pentru anul 2015 o pierdere reportat din ultimii 7 ani consecutivi, respectiv din perioada 2009-2014 și a înregistrat în declarația 101 pe anul 2015 la rd. 42 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” suma de -X35 lei.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 7 ani consecutivi începând cu anul 2009 deoarece aceasta a fost recuperată anterior: - X19 lei în anul 2009, -X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012, X29 lei în anul 2013, X30 lei în anul 2014.

Drept urmare, pentru anul 2015 a fost stabilit un profit impozabil în sumă de X34 lei (X34 lei profit impozabil stabilit de către societate) și un impozit pe profit în sumă de X36 lei, față de o pierdere stabilită de societate în sumă de -X37 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2015 în sumă de X36 lei.

d) După cum a declarat în declarația cod 101 privind impozitul pe profit anual depusă la organul fiscal competent, în anul 2016 societatea a înregistrat un profit brut în sumă de X38 lei și un profit impozabil în sumă de X39 lei. De asemenea, societatea a înregistrat în declarația 101 pe anul 2016 la rd. 39 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” suma de - X37 lei.

La stabilirea rezultatului financiar pentru anul 2016, conform prevederilor art. 31 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, avea dreptul să recupereze pierderile fiscale înregistrate în ultimii 7 ani consecutivi începând cu anul 2009, respectiv din perioada 2009-2015. Echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 7

ani consecutivi, acestea fiind acoperite din profiturile anterioare, astfel: - X19 lei în anul 2009, - X20 lei în anul 2010, -X21 lei în anul 2011, +X22 lei în anul 2012, X29 lei în anul 2013, X30 lei în anul 2014, +X34 lei în anul 2015.

Astfel, pentru anul 2016, față de un profit impozabil stabilit de către societate în sumă de X40 lei și un impozit pe profit în sumă de X41 lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de X39 lei și un impozit pe profit în suma de X42 lei, rezultând impozit pe profit suplimentar stabilit urmare a inspecției, în sumă de X43 lei.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015/ art. 31 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 26 Pierderi fiscale

*(1) Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii **5 ani consecutivi**. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”*

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 31 Pierderi fiscale

*(1) Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii **7 ani consecutivi**. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”*

Referitor la aceste deficiențe fiscale, se reține că petenta nu aduce prin contestația formulată nicio motivare în fapt și/sau în drept și nici documente justificative.

În speță, din documentele la dosar se reține faptul că organele de control au constatat că la calcularea pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți și a pierderii fiscale de recuperat în anii următori declarate prin declarațiile tip 101 depuse la organul fiscal competent pentru perioada 2013-2016, societatea nu a respectat dispozițiile art. 26 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015/ art. 31 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, anterior citate, respectiv:

- În anul 2013 echipa de control a constatat că societatea a declarat pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți pe care nu mai avea dreptul să o recupereze în sumă de X24 lei. Urmare a inspecției, față de pierdere fiscală determinată de către societate în sumă de -X25 lei, pentru anul 2013 organele de inspecție au determinat o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de -X27 lei (-X25 lei+ X16 lei profit impozabil stabilit de societate + X26 lei cheltuieli nedeductibile control);
- În anul 2014, față de pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți luată în calcul de către societate, în sumă de -X25 lei, echipa de control constatat că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 5 ani consecutivi, deoarece aceasta a fost recuperată anterior. Urmare a inspecției, față de pierdere fiscală de recuperat în anii următori determinată de către societate în sumă de -X35 lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2014 un profit impozabil în sumă de X30 lei (-X28 lei pierdere an 2014 înregistrată de societate+ X31 lei cheltuieli nedeductibile aferentă facturilor de achiziții bijuterii uzate din aur) și un impozit pe profit în sumă de X32 lei;
- În anul 2015, față de pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți luată în calcul de către societate, în sumă de -X35 lei, echipa de control a constatat că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 7 ani consecutivi, deoarece aceasta a fost recuperată anterior. Urmare a inspecției, față de pierdere fiscală de recuperat în anii următori determinată de către societate în sumă de -X37 lei, echipa de inspecție fiscală a

stabilit pentru anul 2015 un profit impozabil în sumă de X34 lei (X34 lei profit impozabil stabilit de către societate) și un impozit pe profit în sumă de X36 lei;

- În anul 2016, față de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți luată în calcul de către societate, în sumă de -X37, echipa de control constatată că societatea nu mai avea de recuperat pierderi din ultimii 7 ani consecutivi, deoarece aceasta a fost recuperată anterior. Urmare a inspecției, față de profitul impozabil determinat de către societate în sumă de X40 lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2016 un profit impozabil în sumă de X39 lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de X43 lei (X39x16% - X41 lei impozit pe profit declarat de societate).

Având în vedere faptul că **baza impozabilă suplimentară în sumă de X4 lei, pentru care prin prezenta decizie, în baza prevederilor art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, s-a suspendat soluționarea, influențează pierderea pe care societatea are dreptul să o recupereze aferent anilor 2013 (cu suma de X26 lei) și 2014 (cu suma de X31 lei)**, pierdere care prin preluarea la rândul-„Pierdere de recuperat din anii precedenți” din declarația anuală cod 101 influențează rezultatul fiscal al anilor următori, și faptul că organul de soluționare nu poate delimita impozitul pe profit aferent preluării eronate a pierderii de recuperat prescrise, acesta fiind influențat de soluția dată în contestarea bazei de impozitare **în sumă de X4 lei**, în baza dispozițiilor art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de X14 lei**, stabilit prin **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/11.11.2020**, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

B.3) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X115 lei și la TVA în sumă de X13 lei Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

Organele de control au constatat că în perioada 01.01.2017-31.12.2017 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea autoturismelor societății (Porsche Cayenne și Audi A7) peste valoarea de 1.500 lei/lună prevăzută la art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2017 o cheltuială nedeductibilă în sumă totală de **X7 lei**.

Totodată, s-a constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în anii 2016 și 2017, cheltuieli cu asigurarea, comisioane, dobânzi și alte cheltuieli aferente contactului de leasing pentru autoturismul Porsche Cayenne, în sumă totală de X8 lei (X9 lei în luna decembrie 2016 și X10 lei în anul 2017) și a dedus TVA în sumă totală de X11 lei.

Deoarece societatea verificată nu a întocmit foi de parcurs pentru acest autoturism și nu a făcut dovada utilizării autovehiculului exclusiv în scopul activității economice desfășurate, aceasta avea drept de deducere doar pentru 50% din cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente contractului de leasing nr. 86011/15.12.2016, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art. 25 alin. (3) lit. i) și l) și ale art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, echipa de inspecție fiscală a calculat profit impozabil suplimentar în sumă de **X12 lei** (X8 lei x 50%) și TVA fără drept de deducere în sumă de **X13 lei** (X11 lei x 50%).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 25 alin. (3) lit. i) și l), art. 28 alin. (14) și ale art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele de aplicare:

„art. 25 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;

[...]

l) **50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate** care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

art. 28 Amortizarea fiscală

[...]

(14) Prin excepție de la prevederile art. 7 pct. 44 și 45, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (12) lit. h). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.

art. 298 - Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 1/2016

“16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru

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

parcurs.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.

68 (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate în cazul autovehiculelor cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost **limitat la 50%** dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, acest drept fiind **nelimitat** în cazul în care vehiculele respective sunt **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și în cazul celor utilizate exclusiv în scopul activității economice**, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Legiuitorul a mai prevăzut că pentru mijloace de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare mijloc de transport, în limita a 1.500 lei/lună.

În speță, referitor la constatările echipei de control privind faptul că autoturismele societății (Porsche Cayenne și Audi A7) nu se încadrează în categoriile exceptate de la limitarea amortizării și că societatea verificată nu are drept de deducere pentru 50% dintre cheltuielile și TVA aferentă achiziției și funcționării autoturismului Porsche Cayenne, deoarece nu a întocmit foi de parcurs, care să facă dovada că a fost utilizat exclusiv în beneficiul activității economice desfășurate, prin contestația formulată, deși solicită anularea deciziei de impunere F-X/11.11.2020, contestatara nu prezintă nici un fel de motivații în fapt și în drept și nici documente justificative.

În drept, în cauză devin incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276

din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază”.*

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

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

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

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

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

„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, care prevede că:

„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”.*

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

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, și ale pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/11.11.2020 pentru suma de X116 lei, din care X115 lei impozit pe profit (X117 lei x 16%) și X13 lei TVA.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. b) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 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/11.11.2020**, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020, **pentru suma totală de X118** din care X119 lei impozit pe profit și X6 lei TVA

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile legale prezentate în motivarea prezentei decizii.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.11.2020, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.11.2020, pentru suma totală de **X116 lei**, din care X115 lei impozit pe profit și X13 lei TVA.

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