

Metode de fraudare și de comitere a evaziunii fiscale prin încălcarea normelor contabile și fiscale – jurisprudență

Conf. univ. dr. Adriana Florina POPA^a, lect. univ. dr. Gabriel Viorel RAITA^b

^a Academia de Studii Economice din București

^b Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca

Abstract

For the purpose of not fulfilling tax obligations regarding the payment of taxes and duties due to the state budget, some economic entities use various methods whose goal is the decrease of taxable estate and tax obligations by avoiding the payment of profit tax, income tax, salary contributions and taxes assimilated to them, as well as of excises. Such fraud methods identified in practice regarding the decrease of collected VAT, artificial increase of deductible VAT and decrease of due profit tax emphasize the role of accounting in preventing and combating tax evasion and shall be presented hereinafter.

Keywords: tax evasion, fraud, value added tax, profit tax, contributions, tax control

Termeni-cheie: evaziune fiscală, fraudă, taxă pe valoarea adăugată, impozit pe profit, contribuții, control fiscal

Clasificare JEL: H26, H3, M41

To cite this article: Adriana Florina Popa, Gabriel Viorel Raita, *Metode de fraudare și de comitere a evaziunii fiscale prin încălcarea normelor contabile și fiscale – jurisprudență*, *CECCAR Business Review*, N° 1/2024, pp. 2-10, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2024.01.01>

Mecanismul contabil al evaziunii fiscale se referă la metodele și tehnicile de înregistrare și prelucrare ale datelor contabile și financiare care au ca scop încălcarea normelor contabile și fiscale în vigoare prin reducerea artificială a bazei impozabile a obligațiilor bugetare. Astfel se creează o imagine financiară care nu respectă criteriile de legalitate și de fidelitate și care este destinată numai utilizatorilor externi ai informațiilor financiare.

Încă din anul 2012, Comisia Europeană cerea intensificarea luptei împotriva fraudei și evaziunii fiscale în Uniunea Europeană, propunând stabilirea de sancțiuni minime pentru infracțiunile fiscale, un cod de identificare fiscală transnațional, o cartă a contribuabilului UE și măsuri comune mai dure împotriva paradisurilor fiscale. Interesul în această direcție a reducerii evaziunii fiscale și a fraudei s-a manifestat de-a lungul timpului la toate nivelurile – internațional, european și național.

Pornind de la realitatea potrivit căreia evaziunea fiscală și evaziunea fiscală amenință veniturile guvernamentale, OCDE consideră cooperarea internațională în materie fiscală ca fiind esențială pentru a asigura administrarea și punerea în aplicare a legilor fiscale naționale, deoarece evaziunea fiscală transfrontalieră devine mai ușor de realizat odată cu liberalizarea piețelor financiare.

În România, prin Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, s-au instituit măsuri de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală și a unor infracțiuni aflate în legătură cu primele, acesta fiind doar un exemplu de reacție a legiuitorului român în această direcție, la care putem adăuga și modificările periodice aduse în domeniu la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și la Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Informațiile pe care le furnizează contabilitatea sunt sursa principală de indicii cu privire la metodele de comitere a evaziunii fiscale. Informația contabilă nu reprezintă însă un mecanism pentru evaziunea fiscală, deoarece numai prin încălcarea legislației contabile și a politicilor contabile se poate genera fenomenul evazionist.

În gama de servicii pe care profesia contabilă le poate oferi se află și cel de *contabilitate criminalistică*, ce se ocupă cu asigurarea securității și a patrimoniului unei afaceri, prin activitatea de detectare, investigare și prevenire, fiind bine cunoscut faptul că unul dintre utilizatorii informațiilor contabile considerați *principali* de către unii autori este statul, prin intermediul sistemului său fiscal. Prin urmare, contabilitatea nu se ocupă doar de partea de conformare și de consiliere.

Unii contribuabili utilizează diferite metode care au ca scop diminuarea masei impozabile și a obligațiilor fiscale prin sustragerea de la plata obligațiilor fiscale, precum impozitul pe profit, impozitul pe venit, contribuțiile salariale sau accizele. O consecință imediată este neîndeplinirea obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor speciale. Ca urmare a faptului că astfel de metode fac obiectul acestui articol, în continuare supunem analizei și exemplificăm o parte dintre cele identificate în practică privind diminuarea taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit datorate.

1. Metode de comitere a evaziunii fiscale în domeniul taxei pe valoarea adăugată

Sustragerea de la plata taxei pe valoarea adăugată se face de regulă în baza unor operațiuni de stornare cu caracter fictiv, prin realizarea de note contabile care nu au la bază documente justificative sau care se întemeiază pe documente ce nu reflectă realitatea din planul tranzacțiilor comerciale.

Metodele utilizate în practică de către entitățile economice în scopul sustragerii de la plata taxei pe valoarea adăugată care vor fi prezentate în continuare sunt:

- **diminuarea TVA colectate** ca urmare a subevaluării valorii ieșirilor de produse, mărfuri sau servicii; și
- **creșterea artificială a TVA deductibile** prin intrări scriptice de bunuri.

1.1. Diminuarea TVA colectate

Metoda sustragerii de la plata către bugetul de stat a TVA prin diminuarea taxei colectate se realizează în principal prin livrarea unor produse sau servicii fără înregistrarea lor în documentele contabile ale societății sau prin înregistrarea acestora cu o valoare mult mai mică decât cea reală în scopul reducerii obligațiilor fiscale.

Prin diminuarea sumei colectate, cu ocazia regularizării TVA la organele fiscale, obligațiile fiscale ale companiei sunt mult scăzute în ceea ce privește sumele efectiv plătite către bugetul de stat. Totodată, prin reducerea taxei colectate și creșterea taxei deductibile, societatea poate solicita organelor fiscale o rambursare ilegală.

1.2. Creșterea artificială a TVA deductibile

O altă metodă cu același efect este înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, respectiv întocmirea unor acte justificative false pentru cheltuieli care nu au fost făcute ori care au fost mai mici decât cele consemnate în documente. Astfel, se operează în documentele contabile cheltuieli nereale, cu consecința diminuării venitului net și implicit a obligațiilor fiscale către stat.

În practică, evidențierea de operațiuni fictive se poate realiza fie prin înregistrarea unor operațiuni pentru care nu există documente justificative, fie prin înregistrarea de documente justificative care însă nu corespund

unor prestații reale. Poate fi vorba despre prestări de servicii care nu au fost realizate în fapt (consultanță, mentenanță, transport etc.), presupuse investiții sau sponsorizări, achiziții de mărfuri de la entități care nu recunosc relația comercială sau care sunt societăți de tip fantomă.

În legislația românească, autoritatea fiscală poate refuza dreptul de deducere a TVA în caz de fraudă, evaziune fiscală sau abuz, dovedite în condițiile legii, așa cum este stipulat la art. 11 alin. (8) din Codul fiscal. Constituie evaziune fiscală, conform art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul de stat ori compensări datorate bugetului de stat.

a) Înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a unor achiziții de bunuri și servicii în baza unor facturi care nu sunt decât documente întocmite și introduse în circuitul economic în scopul diminuării TVA de plată și a impozitului pe profit datorat, astfel:

- *achiziții de bunuri pentru care societățile verificate nu au prezentat documente justificative din care să rezulte proveniența reală și transportul efectiv ale bunurilor.* Facturile prezentate nu reflectă tranzacții reale, nu au înscrise mențiuni clare cu privire la utilaje, serie, numărul de inventar, elementele caracteristice ale acestora sau alte elemente de identificare, astfel încât să permită identificarea pe tot circuitul comercial și stabilirea provenienței reale a acestora;

- *achiziții de bunuri/servicii de la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, care nu figurează cu puncte de lucru și personal angajat necesar desfășurării activităților economice ținând cont de volumul și cantitatea produselor, înregistrează pe circuitele comerciale inferioare achiziții suspecte de la societăți care declară cumpărări nerecunoscute de parteneri, se sustrag de la plata TVA prin egalizarea direct în formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată” a TVA deductibile cu cea colectată, nu declară și nu depun formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit” și/sau nu depun bilanțuri anuale. De asemenea, acești furnizori nu dețin puncte de lucru/spații comerciale, depozite, mijloace de transport care să poată atesta aprovizionarea/livrarea și transportul unor bunuri/mărfuri ce ar putea susține aprovizionări în amonte și livrări în aval, se sustrag de la declararea și plata obligațiilor fiscale, o parte dintre administratorii acestora fiind ei înșiși angajați ca agenți de securitate, îngrijitori de clădiri, paznici, agenți de vânzări etc. Astfel de firme devin inactive de îndată ce finalizează relațiile comerciale cu societatea verificată. Pentru aceste achiziții, contribuabilii verificați prezintă doar facturi care nu au atașate avize de însoțire a mărfii și nici CMR-uri, fără însă a prezenta documente justificative din care să rezulte proveniența reală a bunurilor, prețul de vânzare negociat, locația în care se află, modul de efectuare a transportului etc.*

Pe facturile fiscale emise de acești furnizori nu sunt înscrise informații clare, reale cu privire la utilaje și mențiuni referitoare la seria, numărul de inventar, elementele caracteristice ale acestora sau alte elemente de identificare, astfel încât să permită identificarea bunurilor pe tot circuitul comercial și stabilirea provenienței reale a acestora;

- *achiziții de bunuri pentru care societățile verificate prezintă doar avize de însoțire a mărfii, fără alte documente justificative din care să rezulte proveniența reală și transportul acestora.*

b) Înregistrarea în gestiunea contribuabilului a unor intrări de mărfuri și, respectiv, a unor cheltuieli cu costul mărfurilor intrate pentru care acesta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte faptul că s-au achiziționat efectiv mărfurile înregistrate în contabilitate de la furnizori conform facturilor emise, cum ar fi documente de transport, note de cântar sau alte documente.

O altă situație constatată cu ocazia controalelor este cea în care pe facturile/avizele de expediție prezentate de la furnizori sunt înscrise mijloacele auto aparținând contribuabilului verificat, deși în fișa zilnică de transport a mijlocului fix prezentată de acesta erau trecute alte deplasări. Totodată, au fost identificate facturi pe care erau trecute mijloace auto care la data transportului nu erau înregistrate în evidențele înmatriculărilor auto.

c) Înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a unor piese de schimb și materiale consumabile pentru care contribuabilul verificat nu a făcut dovada achiziției în vederea realizării de operațiuni taxabile și nu deține documente care să ateste folosirea lor în reparațiile efectuate la mijloacele auto aflate în proprietatea societății și nici devize de reparații în care să se regăsească aceste piese achiziționate.

d) Neînregistrarea în evidență a veniturilor din vânzarea produselor finite și necolectarea TVA aferente acestor vânzări.

2. Metode de comitere a evaziunii fiscale în domeniul impozitului pe profit

Sustragerea de la plata impozitului pe profit se realizează în principal prin creșterea/supradimensionarea cheltuielilor deductibile fiscal și/sau diminuarea/neînregistrarea veniturilor impozabile.

2.1. Metode de creștere/supradimensionare a cheltuielilor deductibile fiscal

În această categorie se află:

- deducerea unor cheltuieli personale ale asociaților;
- dobânzile la împrumuturi acordate propriei societăți;
- înregistrarea unor cheltuieli peste limita admisă de lege, respectiv amortizări, cheltuieli socioculturale, cheltuieli de deplasare, concedii, cheltuieli de protocol etc.;
- includerea pe costuri a unor cheltuieli fără documente justificative sau bază legală.

2.2. Metode de diminuare/neînregistrare a veniturilor impozabile

În practică sunt întâlnite următoarele tipuri de astfel de metode:

- neînregistrarea integrală a veniturilor realizate, fie prin neîntocmirea documentelor de evidență primară, fie prin înscrierea în documente a unor prețuri de livrare sub cele practicate în mod real;
- transferul veniturilor impozabile la societăți nou-create în cadrul aceluiași grup, aflate în perioada de scutire de la plata impozitului pe profit, concomitent cu înregistrarea de pierderi de către societatea-mamă;
- determinarea impozitului pe profit prin aplicarea necorespunzătoare a prevederilor legale, în special în ceea ce privește reducerea impozitului aferent profitului reinvestit;
- necalcularea de către unele organizații nonprofit a impozitului aferent veniturilor rezultate din activitățile economice;
- neînregistrarea în contabilitate a diferențelor stabilite prin actele de control sau a obligațiilor privind impozitul pe profit datorat.

3. Controlul fiscal – prevenirea, combaterea și constatarea evaziunii fiscale

Controlul fiscal reprezintă activitatea de verificare a exactității și corectitudinii stabilirii cuantumului taxelor și impozitelor datorate de agenții economici la bugetul de stat, prin constatarea realității operațiunilor economice desfășurate, dând posibilitatea corectării modului de calcul și a altor deficiențe.

Controlul fiscal este și un mijloc de constatare a unor acte și fapte ilegale care are ca scop restabilirea legalității prin aplicarea sancțiunilor de natură contravențională ori penală.

La nivel național, atribuțiile de control fiscal le revin Direcției Generale Antifraudă Fiscală și Inspecției fiscale, fiecare cu rol bine determinat și având competențe specifice, ambele aflate în subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Direcția Generală Antifraudă Fiscală are atribuții în domeniul identificării și combaterii faptelor de evaziune fiscală. Specificul controalelor desfășurate constă în faptul că sunt inopinate, fără transmiterea de avize prealabile și fără anunțarea perioadei ce urmează a fi supusă verificărilor ori a obiectivului verificării efectuate.

În cazul constatării unor abateri fiscale, acest organism face doar estimări ale prejudiciului, însă efectuarea calculului necesare stabilirii prejudiciului îi revine Inspecției fiscale. Dacă se constată indicii de comitere a unor infracțiuni, inspectorii antifraudă sesizează organele de urmărire penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.

Inspecția fiscală efectuează controlul fiscal prin notificarea în prealabil a contribuabilului despre data realizării verificărilor, tematica și perioada verificată. Atribuțiile acestui corp de inspectori sunt de a proceda la verificări privind declarațiile fiscale depuse de contribuabili, exactitatea și corectitudinea acestor declarații raportat la tranzacțiile efectuate și implicit determinarea realității bazei de impunere, modul de respectare ori eventualele încălcări ale legislației fiscale și contabile și stabilirea măsurilor de remediere atunci când se constată abateri, prin recalcularea bazei de impozitare și calcularea accesoriilor, inclusiv aplicarea de sancțiuni contravenționale ori sesizarea organelor de cercetare penală.

Controlul fiscal este un mod de prevenire și, totodată, de combatere a evaziunii fiscale. Cunoscând faptul că poate să fie controlat din punct de vedere fiscal, managementul entității economice va evita folosirea metodelor de comitere a evaziunii fiscale.

4. Jurisprudența

4.1. Metode de fraudare identificate în practică în timpul inspecțiilor fiscale efectuate de organele de control

Metodele de fraudare prezentate mai jos au ca scop principal diminuarea profitului obținut de către entitățile economice în scopul sustragerii de la plata la bugetul de stat a impozitului aferent profitului realizat.

O situație întâlnită este înregistrarea în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, și deducerea TVA aferente, a unor cheltuieli efectuate cu prestările de servicii și costul materialelor de construcții pentru care contribuabilii verificați nu dețin documente justificative și nu pot demonstra că au fost efectiv prestate/livrate de către societățile care le-au facturat, respectiv furnizorii reali ai bunurilor/serviciilor. Documentele (procese-verbale de recepție, acte justificative de executare a lucrărilor, situații de plată etc.) anexate facturilor emise de furnizori sunt identice din punctul de vedere al conținutului și formei, fiind diferite doar valorile înscrise. Totodată, acestea au făcut parte din diferite circuite de refacturări (circuitul format din anumite entități economice au funcționat pe parcursul unei perioade, apoi formându-se alte circuite, în care entitățile economice aveau diferite legături cu cele din circuitul anterior, cum ar fi același domiciliu/sediul social, același administrator sau asociat etc.), circuite în care unele dintre aceste companii erau clienți și furnizori pentru alte societăți, astfel încât bunurile/serviciile livrate/prestate de către una dintre ele ajungeau să fie achiziționate de aceeași entitate la finalul circuitului. O mare parte dintre aceste societăți nu declară venituri și TVA colectată în deconturile de taxă la nivelul celor din declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) ale partenerilor și/sau nu depun bilanțuri financiare anuale din care să reiasă o cifră de afaceri corespunzătoare.

Alte metode utilizate pot fi următoarele:

- valorificarea în perioada de observație a unor active de către societăți aflate în procedura de insolvență, fiind sub incidența prevederilor Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, fără achitarea obligațiilor fiscale către bugetul de stat, tranzacțiile derulându-se între societăți din cadrul unui grup de firme controlat de aceleași persoane;
- declararea prin declarația anuală privind impozitul pe profit (formularul 101) a unui impozit pe profit datorat în cuantum mai mic decât cel declarat în situațiile financiare anuale depuse, contribuabilul prezentând mai multe rânduri de bilanțe, cu venituri mult diminuate față de cele înscrise în situațiile financiare anuale transmise organului fiscal, și neputând justifica prin documente diferențele constatate;

- diminuarea bazei impozabile, a TVA de plată și a impozitului pe profit datorate ca urmare a înregistrării în evidența contabilă și fiscală a unor achiziții de bunuri/servicii de la contribuabili care nu au avut calitatea de plătitori de taxă pe valoarea adăugată în perioada respectivă, iar obligația nu a fost achitată la bugetul de stat de către furnizor, de la societăți radiate sau declarate inactive fiscal, care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, respectiv care au un comportament fiscal neadecvat sau cărora le-a fost furată identitatea;
- diminuarea bazei impozabile, a TVA de plată și a impozitului pe profit datorate ca urmare a înregistrării în evidența contabilă și fiscală a unor achiziții de servicii reprezentând consultanță, servicii informatice, management, alte servicii de specialitate, contribuabilii verificați neputând demonstra că acestea au fost efectiv prestate și în ce au constat în mod real. Nu au fost prezentate documente justificative cum ar fi situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare prin care să se justifice realitatea acestor prestări de servicii sau necesitatea achiziționării lor prin specificul activității desfășurate;
- diminuarea bazei impozabile, a TVA de plată și a impozitului pe profit datorate ca urmare a înregistrării în evidența contabilă și fiscală a unor operațiuni artificiale disimulate prin operațiuni de vânzare-cumpărare de mărfuri pe lanțurile de tranzacționare în care sunt implicate mai multe societăți. În fapt, mărfurile care fac obiectul tranzacțiilor derulate nu au fost livrate în grupul de firme, iar ca urmare a verificărilor încrucișate la acestea, organele de control le-au apreciat ca fiind fără conținut economic. Societățile astfel verificate au inițiat și simulat un circuit de livrări succesive de mărfuri între acestea și un grup de firme fără ca bunurile să circule în mod efectiv. Astfel, entitatea verificată emite factură către societatea X, care emite factură către societatea Y, aceasta din urmă emițând factură de retur de bunuri către entitatea verificată. Bunurile care fac obiectul acestor facturi nu circulă în mod real, acele tranzacții neavând un scop economic, respectiv obținerea unui profit.

4.2. Cazuri de evaziune fiscală identificate în practică

În practică s-a procedat la verificarea operațiunilor comerciale desfășurate de societatea 1 cu societățile 2, 3, 4 și 5, urmând să se stabilească modalitatea de facturare și înregistrare a operațiunilor, de efectuare a plăților, de declarare a achizițiilor și de înregistrare în gestiune a mărfurilor achiziționate, dacă facturile fiscale sunt corect și legal întocmite și dacă acestea sunt însoțite de documente de transport/devize de lucrări, astfel:

■ **Relația cu societatea 2**

A fost identificată, în original, o factură de achiziție care s-a presupus a fi fictivă, cu seria EUR nr. 113, emisă în data de 21.12.2019, având ca furnizor societatea 2, iar în calitate de client, societatea 1, în sumă totală de 682.000 lei, din care baza impozabilă – 550.000 lei și TVA – 132.000 lei.

Potrivit situației identificate, pentru factură au fost efectuate plăți, în perioada 31.03-28.05.2020, în sumă totală de 125.000 lei, astfel: 40.000 lei prin ordin de plată (*neidentificat*) și 85.000 lei în numerar, în baza unui număr de 17 chitanțe a 5.000 lei fiecare.

Pe factură, care este una de avans pentru materiale de construcții, la datele privind expediția este trecut ca delegat X, iar la datele furnizorului este înscris un număr de ordine greșit de la registrul comerțului. Aferente facturii au fost identificate 49 de avize de însoțire a mărfii emise în lunile februarie, martie, aprilie și mai 2020.

A fost identificat *contractul de achiziții de produse nr. 8 din 11.12.2019* încheiat între societatea 2, în calitate de furnizor, și societatea 1, în calitate de cumpărător. Obiectul contractului este furnizarea de materiale de construcții și acesta are valabilitate de la data încheierii sale până la 30.06.2020. Prețul convenit este de 550.000 lei, plus TVA în sumă de 132.000 lei.

Factura nu a fost înregistrată în evidența contabilă ca una de avans, respectiv în debitul contului 4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”. Aceasta a fost înregistrată în contul 3028 „Alte materiale consumabile”. A fost identificat un bon de consum din data de 21.12.2020 prin care bunurile

trec din contul 3028 în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”. Având în vedere că societatea 1 a aplicat sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2020, taxa aferentă facturii a fost înregistrată inițial în contul 4428 „TVA neexigibilă”. Fiind efectuate plăți parțiale de 125.000 lei, a devenit exigibilă doar taxa aferentă acestei sume, respectiv 24.194 lei, diferența de 107.806 lei rămânând înregistrată ca TVA neexigibilă. TVA a devenit exigibilă în lunile martie și mai 2020, la momentul efectuării plăților.

După cum am precizat, toate bunurile au fost date în consum la data de 21.12.2020, trecând din contul 3028 în contul 611. Se presupune că la acea dată o parte din bunuri nu erau în gestiunea societății având în vedere documentele de transport, respectiv avizele de însoțire a mărfii, care sunt emise în lunile februarie, martie, aprilie și mai 2020.

Societatea 1 a declarat prin declarația informativă 394 aferentă lunii decembrie 2019 achiziții de la societatea 2 în sumă de 550.000 lei, plus TVA de 132.000 lei. Din relația cu societatea 2, societatea 1 a dedus prin deconturile de TVA (formularul 300) din lunile martie și mai 2020 o taxă de 24.194 lei aferentă plăților efectuate.

Potrivit declarației informative 394 și decontului de TVA aferente lunii decembrie 2020, societatea 2 a declarat livrări către societatea 1 în sumă de 550.000 lei, plus TVA de 132.000 lei.

■ **Relația cu societatea 3**

Au fost identificate, în copie, patru facturi de achiziții care s-a presupus a fi fictive, emise în perioada 21.05-12.11.2020, având ca furnizor societatea 3, iar în calitate de client, societatea 1, în sumă totală de 960.000 lei, din care baza impozabilă – 774.194 lei și TVA – 185.806 lei.

Datoriile societății 1 față de societatea 3 au fost stinse prin două procese-verbale de stingere de datorii – creanțe, astfel:

- procesul-verbal de stingere de datorii – creanțe D1 încheiat în data de 30.06.2020, prin care Z, în calitate de administrator al societății 1, îi cedează firmei 3 utilaje în valoare de 167.400 lei;
- procesul-verbal de stingere de datorii – creanțe D2 încheiat în data de 20.12.2020, prin care Z, în calitate de administrator al societății 1, îi cedează firmei 3 utilaje în valoare de 792.600 lei.

Pe facturi, la datele privind expediția este trecut ca delegat Y. Pe factura cu seria CB nr. 258 din data de 12.11.2020, la datele furnizorului este trecută o adresă greșită.

A fost identificat un *contract fără număr din data de 08.05.2020* încheiat între societatea 3, în calitate de executant, și societatea 1, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului îl constituie efectuarea de lucrări de construcții, perioada de executare fiind 10.05.2019-24.12.2020. Prețul lucrărilor este de 960.000 lei inclusiv TVA. În contract se menționează: „Nu se va efectua plata în bani pentru lucrările mai sus menționate, se va compensa valoarea lucrărilor cu primire la schimb: 1 bucată cilindru, 1 bucată excavator, 1 bucată stație.”

Nu au fost identificate devize sau situații de lucrări, nici procese-verbale de recepție a lucrărilor.

Lucrările au fost înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”. Având în vedere că societatea 1 a aplicat sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2020, taxa aferentă facturilor a fost înregistrată inițial în contul 4428 „TVA neexigibilă”, la momentul plății, respectiv în lunile iunie și decembrie 2020, TVA trecând în contul 4426 „TVA deductibilă”.

Societatea 1 a declarat prin declarațiile informative 394 aferente trimestrelor II, III și IV din 2020 achiziții de la societatea 3 în sumă de 774.194 lei, plus TVA de 185.806 lei. Taxa aferentă achizițiilor înregistrate de la societatea 3 a fost dedusă prin deconturile de TVA (formularul 300) corespunzătoare trimestrelor II și IV din 2020 la momentul stingerii datoriilor.

Potrivit declarațiilor informative 394 aferente lunilor mai, august, octombrie și decembrie 2020 depuse de societatea 3, aceasta nu a declarat livrări către societatea 1.

■ **Relația cu societatea 4**

A fost identificată, în original, factura de achiziție care s-a presupus a fi fictivă, cu seria MA nr. 400, emisă în data de 02.09.2020, având ca furnizor societatea 4, iar în calitate de client, societatea 1, în sumă totală de 297.600 lei, din care baza impozabilă – 240.000 lei și TVA – 57.600 lei.

Potrivit situației furnizorilor identificate la dosar, factura nu a fost achitată. Pe aceasta, la datele privind expediția este trecut ca delegat S.V. Factura conține executări de lucrări conform contractului nr. 102 din 02.09.2020.

A fost identificat *contractul de prestări servicii nr. 26/2020* încheiat între societatea 4, în calitate de prestator, și societatea 1, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului constă în executarea de lucrări de construcții cu termenul de predare 15.12.2020 și prețul de 240.000 lei plus TVA.

La aceeași dată a fost întocmită *înștiințarea de reziliere a contractului nr. 102*, prin care cele două societăți îl anulează pe motiv că prestatorul nu își mai asumă executarea lucrărilor convenite în condițiile și la prețul stabilite de ambele părți contractante. De asemenea, se menționează că firma 4 își asumă responsabilitatea de a storna factura emisă, document care urmează să fie trimis și către societatea 1.

Nu au fost identificate contractul cu nr. 102 și factura de stornare a facturii cu nr. 400 din 02.09.2020. Nu au fost identificate devize sau situații de lucrări, nici procese-verbale de recepție a lucrărilor.

Lucrările au fost înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, iar taxa aferentă, în contul 4428 „TVA neexigibilă”, având în vedere că societatea 1 a aplicat sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2020. TVA a rămas înregistrată tot în contul 4428, deoarece factura nu a fost achitată.

Societatea 1 a declarat prin declarația informativă 394 aferentă lunii septembrie 2020 achiziții de la societatea 4 în sumă de 240.000 lei, plus TVA de 57.600 lei. Din relația cu societatea 4, societatea 1 nu a dedus TVA prin deconturile de taxă.

Potrivit declarației informative 394 aferente lunii septembrie 2020, societatea 4 a declarat livrări către societatea 1 în sumă de 240.000 lei, plus TVA de 57.600 lei.

■ **Relația cu societatea 5**

Au fost identificate, în original, două facturi de achiziții care s-a presupus a fi fictive, emise în data de 27.03.2020, respectiv 03.04.2020, având ca furnizor societatea 5 și drept client societatea 1. Facturile sunt în sumă totală de 350.000 lei, din care baza impozabilă – 282.258 lei și TVA – 67.742 lei.

Potrivit situației furnizorilor identificate, cele două facturi emise de societatea 5 nu au fost achitate. Pe acestea, la datele privind expediția este trecut ca delegat Q.V. La datele furnizorului menționate pe cele două facturi este trecută Banca Transilvania. Potrivit bazei de date a ANAF, societatea 5 nu figurează cu conturi bancare deschise la această bancă.

Factura conținea executări de lucrări conform contractului. Nu au fost identificate contracte încheiate între cele două societăți, devize sau situații de lucrări ori procese-verbale de recepție a lucrărilor.

Lucrările au fost înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, iar taxa aferentă, în contul 4428 „TVA neexigibilă”, având în vedere că societatea 1 a aplicat sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2020. TVA a rămas înregistrată tot în contul 4428, deoarece facturile nu au fost achitate.

Societatea 1 a declarat prin declarațiile informative 394 aferente lunilor martie și aprilie 2020 achiziții de la societatea 5 în sumă de 282.258 lei, plus TVA de 67.742 lei. Din relația cu societatea 5, societatea 1 nu a dedus TVA prin deconturile de taxă.

Societatea 5 nu a depus declarațiile informative 394 și nici deconturile de TVA aferente lunilor martie și aprilie 2020. În anul 2020, aceasta a depus deconturi de TVA și declarații informative 394 doar pentru lunile ianuarie și februarie, nedeclarând livrări către societatea 1 în acel an.

Prin înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a societății 1, în perioada 21.05.2019-31.10.2020, a unui număr de 49 de facturi de achiziții fictive, având ca furnizori societățile 2, 3, 4 și 5, societatea 1 a produs bugetului de stat un prejudiciu total de 631.120 lei, din care 332.747 lei reprezintă impozit pe profit, iar suma de 298.373 lei, taxă pe valoarea adăugată.

5. Concluzii

Pentru ca lupta împotriva evaziunii fiscale să fie cu adevărat eficace, trebuie ca toți actorii implicați să își facă simțită contribuția – legiuitorul împreună cu autoritățile statului, contribuabilii și profesioniștii contabili. Eficacitatea luptei împotriva evaziunii fiscale depinde în mare măsură de organizarea modului de colectare, prelucrare și utilizare ale informațiilor în sfera activităților de monitorizare, care sunt necesare pentru depistarea și prevenirea criminalității financiare.

Văzute din perspectivă practică, investigațiile efectuate în scopul identificării metodelor de comitere a evaziunii fiscale constau în aplicarea unui complex de cunoștințe cu privire la principiile generale de contabilitate, legislație, comportamentul criminal, metodele de fraudare și sistemele informatice. Această combinație de competențe, odată aleatorie, a devenit necesară ca efect al mai multor fraude și scandaluri contabile care au dus la pierderi financiare și chiar de vieți omenești.

Este evidentă nevoia de mai mult profesionalism în domeniul contabilității și în cel financiar, deci de dezvoltare a acestei ramuri a contabilității – cea criminalistică, pentru serviciile de asistență în litigii și activitatea de investigație. Totodată, se impune perfecționarea și urgentarea digitalizării pentru eficientizarea procesului de investigare a fenomenului evazionist.

Bibliografie

1. Hitchcock, M. (2018), *The Importance and Implications of Forensic Accounting in the Financial World*, Undergraduate Honors College Theses 2016, nr. 35, https://digitalcommons.liu.edu/post_honors_theses/35.
2. Okoye, E.I., Akenbor, C.O. (2009), *Forensic Accounting in Developing Economies: Problems and Prospects*, The University Advanced Research Journal, https://www.researchgate.net/publication/228302029_Forensic_Accounting_in_Developing_Economies_Problems_and_Prospects#fullTextFileContent.
3. Raita, V.G. (2020), *Dezvoltări și aprofundări privind rolul contabilității în combaterea evaziunii fiscale*, teză de doctorat, Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca.
4. Savu, A.C., Mircea (Boharu), R.M., Vasiciu (Săndulescu), C.G. (2022), *The Role of the Forensic Accounting Expert in the Prevention of Combating Corruption and Economic Crime*, „Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series, vol. XXII, nr. 2, pp. 1021-1026, <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/2022-issue2/Section%205/29.pdf>.
5. Comisia Europeană (2012), *Combaterea fraudei și a evaziunii fiscale: Comisia ia măsuri concrete*, comunicat de presă, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/ro/IP_12_697.
6. Hotărârea Guvernului nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 473/30.07.2013, cu modificările și completările ulterioare.
7. Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 672/27.07.2005, cu modificările și completările ulterioare.
8. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
9. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.