



MinISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X., CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 479 / 2015

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.907938/18.12.2012 și

reînregistrată sub nr.A_SLP 2260/26.10.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în com. .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., CUI .X., împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012.

Prin Decizia nr..X./28.03.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
 - .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
 - .X. lei impozit pe profit
 - .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- până la soluționarea laturii penale.

Împotriva Deciziei nr..X./28.03.2013 SC .X. SRL a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința civilă nr..X./27.05.2014, Curtea de Apel .X. a admis in parte acțiunea societății, a anulat in parte Decizia nr. .X./28.06.2013 cu privire la măsura suspendării soluționării contestației și a obligat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația, soluție menținută și de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./07.10.2015 pronunțată în dosarul nr..X./2/2013.

Având in vedere soluția Curții de Apel .X. pronunțată prin Sentința Civilă nr..X./27.05.2014, rămasă definitivă prin Decizia nr..X./07.10.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, cu toate că motivul pentru care organul de soluționare a contestației a dispus suspendarea cauzei nu a încetat, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012, societatea susține următoarele:

Constatările organelor de inspecție fiscală sunt:

- lipsite de temei legal deoarece in unele cazuri nu este indicat temeiul legal;
- tendențioase intrucât prin raportul de inspecție fiscală prezentat inițial și in baza căruia societatea și-a formulat punctul de vedere se face referire la articole de lege care nu există, respectiv art.145 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar in baza cărora se stabilesc obligații fiscale care sunt menținute in același quantum prin modificarea incadrării in art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar procedura de efectuare a inspecției fiscale nu indeplinește condițiile impuse de Codul de Procedură Fiscală privind dispozițiile exprese referitoare la emiterea avizului de inspecție și inceperea efectivă a controlului;
- eronate intrucât incadrarea in cronologia timpului a adreselor, a stării fiscale și a statutului de plătitor de TVA sunt cu totul altele decât cele indicate de organul de inspecție fiscală, iar majorările de intârziere sunt eronat calculate de la data de

01.09.2009 in condițiile in care exigibilitatea obligațiilor suplimentare stabilite curge de la data de 25 ale lunii următoare, respectiv ale lunii următoare închiderii trimestrului;

- inconsecvente chiar prin prisma legislației fiscale indicate, procedura de efectuare a inspecției fiscale nefiind respectată.

Societatea arată că este înființată în data de 27.10.2003 și este înregistrată la ORC .X. sub nr..X., C.I.F RO .X., având ca obiect principal de activitate „Comerțul cu ridicata al legumelor și fructelor” potrivit COD CAEN .X..

Contestatară susține că Declarația 394 prevăzută de Ordinul Ministerului Finantelor nr..X./14.05.2007, analizată de organele de inspecție fiscală, prin control încrucișat la o serie de furnizori ai societății, este o declarație informativă și nu este prevăzută în Codul fiscal ca fiind o condiție obligatorie privind deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora. Nedepunerea Declarației 394 a fost sancționată cu amendă de la 12.000 lei la 14.000 lei conform art.219 alin.1 lit.(f) și alin.(2) lit.c) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, societatea susține că prețurile medii de achiziție și/sau de vânzare indicate de Institutul Național de Statistică nu constituie temei legal pentru stabilirea bazei impozabile a unui contribuabil și nu pot fi justificate prin prisma aplicabilității art.11 alin.(1) și (2) și sau ale art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere următoarele motive:

Nu există tranzacții efectuate cu afiliați, aspect constatat chiar de către organele de inspecție fiscală la cap.II pct.11 pag.3 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012.

Reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia nu se poate susține cu temei legal având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală de la pag.24 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012 potrivit cărora veniturile obținute de societate sunt venituri certe, ce conțin și taxa pe valoarea adăugată colectată. Pe de altă parte, institutul Național de Statistică, prin adresă nr. .X./08.08.2012, precizează că prețurile comunicate se referă la "*utilizarea informațiilor pentru determinarea prețurilor unitare de import*", ceea ce nu este cazul societății întrucât aceasta a cumpărat de la furnizori interni, iar pe de altă parte, aceste prețuri comunicate conțin numai datele comunicate de statele membre UE în sistemul statistic INTRASTAT, care nu conțin datele estimate pentru comerțul derulat de firmele aflate sub pragul INTRASTAT și de non-respondenții din sistemul statistic INTRASTAT.

De asemenea, contestatară susține că marja de profit de 20% aplicată de organele de inspecție fiscală la prețurile estimative comunicate de Institutul Național de Statistică este marja estimativă internă practică de societate în relația cu proprii clienți și nu marja de profit aplicată de furnizori în relația cu clienții proprii, organele de inspecție fiscală având posibilitatea de a identifica prețul de

piață din analiza cantităților și prețurilor certe existente în evidențele contabile pentru produse identice și/sau similare practicate pe relațiile comerciale necontestate și acceptate la deducere.

În ceea ce privește metoda cost - plus utilizată de organele de inspecție fiscală pentru reincadrarea prețurilor, contestatara arată că se utilizează numai în tranzacțiile cu afiliații nu și în alte cazuri.

Organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că facturile de achiziții sunt plătite în totalitate furnizorilor, ceea ce conduce la o recunoaștere a cheltuielilor și a deductibilității acestora, inclusiv a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

De asemenea, contestatara arată că la data la care au avut loc tranzacțiile comerciale cu furnizorii identificați de organele de inspecție fiscală aceștia nu erau declarați inactivi.

Referitor la facturile de achiziții înregistrate în evidența contabilă pentru care nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru neindeplinirea condițiilor prevăzute de art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatara precizează:

„Facturile conțin corectarea unor adrese anterioare înregistrate inițial pe formularul tipizat cu noua adresă.

Modificările efectuate de furnizor nu afectează baza de impozitare sau baza impozabilă pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții și se încadrează în prevederile pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

În ceea ce privește concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia achizițiile nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile contestatara susține următoarele:

Aceste concluzii sunt contrazise de concluziile de la pag.24 din raportul de inspecție fiscală potrivit cărora veniturile obținute sunt certe, la acestea s-a aplicat cota corespunzătoare de taxă pe valoarea adăugată ce a fost colectată și corect evidențiată în deconturile de taxă pe valoarea adăugată, iar valoarea achizițiilor ce conțin taxa pe valoarea adăugată deductibilă a fost achitată către furnizori, în majoritatea cazurilor, ceea ce face aplicabile prevederile art.151² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatara susține că principiile generale de drept care trebuie respectate de un stat membru la transpunerea dreptului comunitar în legislația națională, impun ca unor operațiuni determinate să li se aplice efectiv metoda pe care legislația națională o prevede pentru acestea. În acest sens, Curtea Europeană de Justiție a stabilit obligația autorităților administrative naționale de a asigura aplicarea deplină a dreptului comunitar în cadrul domeniilor lor de competență înlăturând aplicarea oricarei dispoziții contrare din dreptul intern indiferent dacă este anterioară sau ulterioară a normei interne.

Principiul legalității activității organelor administrative, în sensul jurisprudenței Curții Europene de Justiție, este unul dintre principiile recunoscute ale dreptului comunitar, deci administrația fiscală trebuie să se supună legii și ordinii de drept și nu poate decide o impozitare contrară dispozițiilor legate. Astfel, desconsiderarea calculului taxei pe valoarea adăugată deductibilă și implicit a impozitului pe profit ar încălca principiul securității juridice în cazul în care contribuabilul nu s-ar putea baza pe faptul că operațiunea ar urma să fie impozitată conform dispozițiilor legale. În funcție de situația individuală se poate aprecia dacă o aplicare incorectă a reglementărilor interne privind taxa pe valoarea adăugată reprezintă și o încălcare a principiilor de tratament și neutralității fiscale, așa cum este prevăzut la art.3 lit.a,b,c și d) din Codul fiscal (Decizia Curții Europene de Justiție cauza Mark & Spencer pdc - 309/06).

Astfel, societatea concluzionează că se afla într-una din cauzele Curții Europene de Justiție (Hotărârea din 6 iulie 2006 AXEL KITTEL și Recolta Recycling) interpretată eronat și haotic de către organele de inspecție fiscală prin asimilarea exhaustivă a cauzei judecate cu situația societății, prin încălcarea principiului fundamental al neutralității, făcând aprecieri și prezumând o situație de nelegalitate stabilită subiectiv și contrar dispozițiilor finale enunțate în cauza menționată.

De asemenea, contestatara invocă Deciziile C 354/03 (Optigen), C-335/03 (Fullcrum) și C-434/03 (Bond House) și C-280/10.

Societatea susține că a fost stabilit un debit imaginar, justificat prin faptul că anumite societăți comerciale nu mai există la sediul social, cum este SC .X. SRL, în realitate aceasta există și funcționează în Complexul Comercial .X. și de la care societatea a achiziționat marfa în valoare de .X. lei, ulterior inspecției fiscale, pentru a demonstra netemeinicia constatărilor.

Totodată, despre o serie de societăți menționate în raportul de inspecție fiscală nu se precizează dacă au depus Declarația 394, în cazurile în care acestea nu au fost depuse s-a reținut ca motiv de nedeductibilitate, iar în cazul în care s-a constatat că au depus astfel de declarații motivația neacordării dreptului de deducere este reprezentată de imposibilitatea verificării corectitudinii datelor prezentate.

În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au precizat că la data derulării relațiilor comerciale societatea era activă, că a depus raportarea privind situațiile financiare anuale la data de 31.12.2008, a depus deconturi lunare de TVA, sediul societății fiind expirat din data de 16.06.2010. Organele de inspecție fiscală, deși au avut știință de Procesul Verbal întocmit în data de 20.03.2009 de către ANAF - DGFP .X. - AFP Contribuabili Mijlocii - SIF .X. nu au avut în vedere că la acea dată SC .X. SRL exista și funcționa.

De asemenea, societatea invocă faptul că la controlul operativ din data de 22.04.2010 efectuat de Garda Financiară - Secția .X. s-a constatat că societatea se aprovizionează cu mărfuri pe bază de facturi de la SC .X. SRL fără să existe

obiecțiuni cu privire la relația comercială derulată, precum și Nota de Constatare întocmită în data de 03.07.2008 de Garda Financiară .X., având ca obiect aprovizionările efectuate în perioada ianuarie - iunie 2008, prin care s-a constatat că societatea se aprovizionează cu legume și fructe proaspete de la SC .X. SRL, pe baza de facturi fiscale înscrise în jurnalul pentru cumpărări, la data de 30.06.2008 având un sold creditor către acest furnizor în cuantum de .X. lei, aferent unui rulaj de .X. lei, fișa contului 401 "Furnizori" analitic SC .X. SRL fiind anexată la Nota de constatare menționată.

Aceeași relație a fost avută în vedere și de controlul efectuat de ANAF - DGFP .X. din data de 20.03.2009. Astfel, contestatara susține că a derulat relații comerciale cu SC .X. SRL din luna februarie 2007, că a avut relații comerciale de aprovizionare și plata până în data de 23.06.2009, ultima tranzacție derulată fiind achitarea în avans a sumei de .X. lei, la data de 28.06.2009, iar factura de aprovizionare a fost emisă și recepționată în data de 01.08.2009.

Totodată, contestatara susține că nu avea de unde să cunoască dacă societatea furnizoare a depus sau nu bilanțul din data de 30.06.2009, respectiv dacă a întocmit sau nu corect Declarația 394 și arată că SC .X. SRL ar fi trebuit să corecteze Declarația 394.

Contestatara arată că SC .X. SRL a fost declarată inactivă în data de 02.07.2010, prin OPANAF 2130/2007, anulându-i-se Certificatul de înregistrare plătitor în scopuri de TVA cu data de 01.08.2010, după un an de la data la care a derulat ultima operațiune comercială cu această societate. SC .X. SRL a depus bilanțul la data de 31.12.2008, având declarat un profit de .X. lei, o cifră de afaceri de .X. lei, iar bilanțul contabil la data de 30.06.2009 trebuia depus de către SC .X. SRL până la data de 15.08.2009, iar organele de inspecție fiscală au omis să precizeze, în urma "controlului încrucișat efectuat", dacă SC .X. SRL figurează sau nu cu bilanț la 30.06.2009.

Prin urmare, societatea susține că îi sunt aplicabile prevederile pct.81² alin.3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au omis să constate că mărfurile aprovizionate de la SC .X. SRL au fost recepționate și vândute ulterior clienților.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu achizițiile de la acest furnizor, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să reconsidere prețul tranzacțiilor derulate cu această societate având informații suficiente asupra prețurilor înscrise pe facturile de vânzare legume și fructe practice potrivit următoarele considerente:

Din Declarația 394 pe semestrul I 2009 depusă de SC .X. SRL rezultă furnizorii de marfă ai acestei societăți și prin control încrucișat se puteau verifica și prețurile practice astfel că, se putea verifica prețul și proveniența mărfurilor achiziționate, inclusiv intracomunitar.

Prin consultarea bazei de date existente la ANV se putea verifica dacă SC .X. SRL a efectuat importuri caz în care ar fi trebuit să achite și taxa pe valoarea adăugată în vamă. Chiar dacă organele de inspecție fiscală menționează la pag.25 din raportul de inspecție fiscală că în Declarația 300 întocmită și depusă de SC .X. SRL valoarea livrărilor, cât și a achizițiilor practicate de către această societate sunt aproximativ egale.

Organele de inspecție fiscală nu precizează că la data de 31.12.2008 SC .X. SRL a raportat un profit de .X. lei și nici dacă și-a achitat sau nu obligațiile fiscale raportate.

Prin reconsiderarea costului mărfii, în baza adresei INS .X./08.08.2012 prin care s-au comunicat informațiile privind importurile extracomunitare și achizițiile intracomunitare de legume și fructe, cantitativ valoric, separat pentru importuri și achiziții, organele de inspecție fiscală, cu intenție și rea voință nu "observă" aspectele de legalitate referitoare la adresa Institutului Național de Statistică care precizează că *"utilizarea acestor informații pentru determinarea unor prețuri unitare de import extracomunitar/introducere intracomunitară trebuie să țină seama de următoarele precizări metodologice: pentru comerțul cu statele membre U.E. - sunt cuprinse numai datele colectate de institutul Național de Statistică prin sistemul statistic intrastat (fără datele estimate pentru comerțul derulat de firmele aflate sub pragurile intrastat și pentru non - respondenții din sistemul statistic intrastat) . Pentru comerțul cu țările aflate în afara UE, datele sunt exhaustive și sunt furnizate de Autoritatea Națională a Vămilor."* Prin urmare prețurile comunicate de Institutul Național de Statistică sunt pur informative și selective și nu pot constitui o bază de impozitare, cu atât mai mult cu cât existau informații certe despre prețurile practicate de SC .X. SRL în relația cu clienții săi.

Marja de adaos comercial de 20% acceptată de organele de inspecție fiscală este estimativă și este cota practică de societate în relația cu proprii clienți și nu cea practică de SC .X. SRL în relația cu clienții săi, ceea ce a dus la majorarea artificială și nelegală a bazei de impunere.

Organele de inspecție fiscală au majorat artificial baza de impunere întrucât nu au luat în calcul prețurile estimative de import extracomunitar și respectiv de achiziție intracomunitară și nici prețurile de tranzacționare la intern.

Contestarea arată că răspunderea în solidar a societății cu SC .X. SRL nu există având în vedere prevederile art.151² alin.(1) lit. b) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care a achitat integral obligațiile de plată către furnizori din data de 28.06.2009 achitând în avans suma de .X. lei, iar după recepționarea mărfurilor aferente soldului de plată existent către aceasta a fost zero.

De asemenea, contestatara susține că metoda comparării prețurilor are în vedere că valoarea de piață a tranzacției determinată prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități apropiate, cu prețul de vânzare al mărfurilor și serviciilor de evaluat. Astfel, metoda cost plus utilizată de organele de inspecție fiscală se utilizează în cadrul relațiilor

de afiliere, nu in cazul reincadrării operațiunilor comerciale între societăți independente.

Totodată, contestatara arată că reconsiderarea costului mărfurilor aprovizionate de la SC .X. SRL este inconsecventă și datorită faptului că deși organele de inspecție fiscală au prezentat un calcul exhaustiv în baza căruia suplimentează cheltuiala nedeductibilă cu costul mărfii cu suma de .X. lei la care calculează un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, nu dovedește o viziune unitară în actul administrativ și nu aplică acestei diferențe și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei pe care să-l impună la plată, în concordanță cu prevederile art.6 și art.7 alin.2, art.67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art.2 lit.d) din OMFP nr.3389/2011 și invocă controlul efectuat de AFP S.X. .X. la SC .X. SRL.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a derulării relațiilor comerciale cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, contestatara susține că Declarația 394 este o declarație informativă, iar Codul Fiscal nu prevede ca deductibilitatea unei cheltuieli este corelată cu datele cuprinse în Declarația 394.

De asemenea, societatea arată că a achitat integral facturile reprezentând achizițiile de marfuri de la furnizori în majoritatea cazurilor ceea ce face dovada transferului definitiv al dreptului de proprietate asupra acestora astfel că se impune recunoașterea acestor cheltuieli ca fiind aferente unor operațiuni efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Cu privire la aplicarea art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal contestatara susține că modificările efectuate de furnizor nu afectează baza de impozitare sau taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții și ca atare se încadrează în dispozițiile pct.81² alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Contestatara susține că nu a putut corecta facturile sesizate de organele de inspecție fiscală pentru că acestea nu au prezentat rezultate parțiale în timpul controlului desfășurat și nu au solicitat corectarea facturilor într-un anumit termen, așa cum prevede art.107 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că, prin mijloace proprii, a constatat că SC .X. SRL există și funcționează, are depozit închiriat în complexul comercial .X. și, mai mult, a efectuat o livrare către societate, ulterior încheierii inspecției fiscale și a achitat prin virament soldul rămas de plată în suma de .X. lei, iar această societate a achitat la rândul ei tot prin virament suma de .X. lei pe care o avea de plată către contestatară.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL nu au declarat că au efectuat livrări de marfuri, societatea susține:

SC .X. SRL a depus Declarații 300 în ianuarie și februarie 2011 când a avut relații comerciale cu societatea contestatară, iar organele de inspecție fiscală nu

au constatat daca aceasta societate a depus și formularul de raportare semestrială la 30.06.2012.

SC .X. SRL a depus Declarația 300 la luna martie 2011, la luna iunie 2011 precum și in semestrul II 2011, iar organele de inspecție fiscală nu au constatat daca aceasta societate a depus formularul de raportare semestrială la 30.06.2012.

SC .X. SRL a depus Declarația 300, însă organele de inspecție fiscală nu indică data la care a fost depusă Declarația 101 anuală și nu au constatat daca aceasta societate a depus formularul de raportare semestrială la 30.06.2012.

SC .X. SRL exista și funcționează, având depozit închiriat in Complexul Comercial .X., iar societatea a achiziționat marfa de la aceasta, ulterior incheierii inspecției fiscale.

Caracterul eronat al constatarilor rezultă din neanalizarea reală a documentelor societății, respectiv:

- adresa nr. X./02.05.2012 solicitată Serviciului de Schimb International de Informații este anterioară inceperii inspecției fiscale - 07.05.2012, dar și emiterii Avizului nr.50 din data de 03.05.2012;

- neluarea in considerare a avizelor de expedite aferente facturilor emise de SC .X. SRL, deși acestea erau mentionate pe facturile anexate la dosar;

- constatarea ca SC .X. SRL nu exista, cand aceasta societate de fapt exista și funcționează;

- incadrarea eronată in articole de lege care nu sunt opozabile;

- constatarea potrivit careia SC .X. SRL ar fi avut alta adresă decat cea mentionată pe facturi, cand de fapt adresa este corectă și figurează in Monitorul Oficial.

Contestatarea arată că **SC .X. SRL** societatea furnizoare a depus Declarația 300 la luna martie 2011 și pe semestrul II 2011, dar organele de inspecție fiscală nu au constatări cu privire la raportarea semestrială la data de 30.06.2011, fiind incalcate prevederile art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.107 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și nu a adus la cunoștința societății ca poate corecta facturile in timpul inspecției fiscale și intr-o perioada de 5 ani de la data emiterii acestora, fapt pentru care societatea a demarat efectuarea acestei operatiuni, precum și faptul că achitarea integrala a facturilor de achizitie de marfuri catre acest furnizor exonerează de raspunderea solidara a societății cu acesta.

În ce privește **relatia comerciala cu SC .X. SRL** contestatarea arată caracterul incomplet al constatarilor ce rezulta din faptul ca societatea a achiziționat marfuri de la SC .X. SRL in primul semestru din anul 2011, doar in perioada cuprinsă in intervalul 01.01.2011-28.02.2011, cand furnizorul a depus Declarația 300.

La pag.24 și 29 din raportul de inspecție fiscală se recunosc veniturile societății ca fiind certe astfel că și cheltuiala cu marfa a fost efectuată in scopul

obținerii de venituri și este deductibilă potrivit prevederilor art.19 alin.(1) și art.1 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, în ceea ce privește relația comercială cu **SC .X. SRL** organele de inspecție fiscală în mod eronat au concluzionat că în data de 07.07.2011 societatea ar fi efectuat achiziții de citrice de la acest furnizor în cantitate de 558,325 kg, care ar fi fost transportate cu doar două mijloace de transport (TIR-uri) cu număr de înmatriculare .X. și .X. în aceeași zi, așa cum rezulta din NIR-ul întocmit, ceea ce nu ar fi posibil având în vedere că într-un TIR intra circa 20 t marfă și ar fi însemnat că în aceeași zi să se efectueze 14 transporturi, întrucât pe facturile prezentate este înscris avizul de expediție și exemplifică în acest sens, de unde rezultă că livrarea marfurilor s-a efectuat în perioada 01.07.2011-07.07.2011, cu 3 mijloace de transport, iar distanța dintre depozitele celor 2 societăți era de până la 1 km, precum și faptul că achitarea integrală a facturilor de achiziție de marfuri către acest furnizor exonerează de răspunderea solidară.

Referitor la relația comercială cu **SC .X. SRL**, societatea susține că, ulterior finalizării inspecției fiscale a achiziționat marfa în valoare de .X. lei având depozit închiriat în Complexul Comercial .X. din .X.. De asemenea, ulterior inspecției fiscale societatea a achitat integral suma de .X. lei către acest furnizor și a încasat de la acesta suma de .X. lei în contul datoriilor reciproce.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală se contrazic în constatări referitor la depunerea/nedepunerea Declarației 394 de către acest furnizor, SC .X. SRL figurând în baza de date a MFP, fiind înființată în data de 27.07.2010 și a depus bilanțul contabil inclusiv la 31.12.2011, data la care figura cu 9 angajați și cu o cifră de afaceri de .X. lei.

Potrivit argumentelor prezentate societatea susține că aferent tuturor acestor constatări eronate și nereale privind tranzacțiile comerciale derulate în exercitiul financiar 2011 cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncaadrarea tranzacțiilor comerciale potrivit dispozițiilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în conformitate cu datele comunicate de către Institutului National de Statistica prin adresa nr..X./08.08.2012, stabilind o cheltuială cu marfa considerată nedeductibilă în cuantum de .X. lei și o cheltuială totală nedeductibilă în exercitiul financiar 2011 în cuantum de .X. lei, față de care au calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, la care au fost calculate penalități și majorări de întârziere.

Față de procedura adoptată de organele de inspecție fiscală contestată aduce argumentele:

Procedura aplicată de organele de inspecție fiscală în stabilirea unui pret de achiziție este nelegală și total eronată, întrucât metoda cost-plus de determinare se folosește la stabilirea pretului de piață între persoane afiliate așa cum este prevăzută la art.11 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu

modificarile și completările ulterioare, însă între societatea contestată și cele patru societăți furnizoare nu există relații de afiliere.

Mai mult, în stabilirea prețurilor de achiziții au fost luate în considerare prețurile medii transmise de Institutul National de Statistica referitoare la achiziții intracomunitare sau importuri, la care s-a adăugat o marjă de profit de 20% ori, achizițiile se fac de la societăți furnizoare de pe piața internă care au efectuat operațiuni de revanzare și care au folosit diverse marje de profit, care s-au adăugat la prețul de achiziție intracomunitară, inițial.

Totodată, arată că organele de inspecție fiscală au utilizat marja de profit de 20% practică în relația cu clienții și nu în relația cu societățile furnizoare și nu au avut în vedere că facturile de achiziții marfuri sunt plătite în totalitate furnizorilor, ceea ce conduce la o recunoaștere a cheltuielilor și a deductibilității acestora.

Institutul National de Statistica precizează că pentru exercitiul financiar 2011 informațiile comunicate nu sunt definitive și sunt selective întrucât nu conțin datele declarate de non-respondenți și de cei care nu au obligativitatea declarării acestora.

Organele de inspecție fiscală deși au constatat că veniturile declarate de societate sunt certe nu a aplicat în mod corect prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Societățile furnizoare la data la care au realizat tranzacții comerciale cu contestata erau active, funcționau la sediul social declarat și au depus raportările curente către organul fiscal, acestea fiind declarate inactive ulterior perioadei verificate.

Declarația 394 este o declarație informativă care nu constituie condiție "*sine qua non*" la acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit argumentelor prezentate, societatea solicită admiterea contestației și anularea în parte a actelor administrative contestate.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar contestata susține următoarele:

Referitor la relația cu SC .X. SRL, contestata arată că în mod greșit și nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA aferentă achizițiilor de la acest furnizor efectuate în perioada ianuarie-august 2009, este nedeductibilă având în vedere că societății nu-i poate fi atrasă răspunderea solidară pentru deficiențele constatate la societățile furnizoare și invocă în acest sens prevederile art.151² alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea susține că prevederile art.11 din Codul Fiscal coroborate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ sunt invocate eronat, nefiind aplicabile având în vedere că în raportul de inspecție fiscală se stipulează că veniturile obținute de SC .X. sunt certe și conțin taxa pe valoarea adăugată colectată și prin urmare sunt operațiuni taxabile, iar taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei este deductibilă și accesoriile aferente nu sunt datorate.

Cu privire la Anexa 22 la raportul de inspecție fiscală societatea arată că aceasta nu poate fi verificată având în vedere că la coloana "*TVA de plată luna control*" nu sunt detaliate facturile și sumele pe care organele de inspecție fiscală nu le-au acceptat ca fiind taxă pe valoarea adăugată deductibilă.

În ceea ce privește relația comercială cu SC .X. SRL, contestatara susține că:

Procesul Verbal nr..X./29.06.2012 este secvențial și nu îndeplinește, ca și în cazul Procesului Verbal nr..X./28.06.2012 toate caracteristicile necesare și suficiente specifice unui control încrucișat care ar trebui să reflecte întreaga realitate "de facto". SC .X. SRL figurează în baza de date a MFP, a fost înființată în data de 02.10.2009, cu sediul inițial în Județul .X., Orașul .X., a depus raportarea anuală aferentă exercițiului financiar 2009 prin care a raportat profit net în cuantum de .X. lei, iar ulterior, în exercițiul financiar 2010, probabil și-a mutat sediul social în .X., județul .X., Linia de Centura nr. .X.. Astfel, au fost încălcate prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală și nerespectarea acestora a condus la concluzia eronată privind aplicarea dispozițiilor art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile care atestă achiziția de mărfuri de la SC .X. SRL nu este deductibilă.

Organele de inspecție fiscală nu au identificat și nu au precizat dacă SC .X. SRL a depus raportarea semestrială la data de 30.06.2010, respectiv dacă a achitat impozitul pe profit aferent profitului înregistrat la 31.12.2009, precum și orice alte impozite și taxe.

Organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să constate că societatea a achiziționat mărfuri de la SC .X. SRL ocazional, în perioada 22.06.2010 - 16.07.2010, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzărilor declarate de SC .X. SRL în luna iunie 2010 este de .X. lei și în luna iulie este de .X. lei.

De asemenea, arată că Declarația 394 este o declarație informativă, iar datele cuprinse în aceasta sau nedeplinerea ei nu reprezintă o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere de către cumpărător și nici de colectare a taxei pe valoarea adăugată pentru vânzător. Deducerea, respectiv colectarea taxei pe valoarea adăugată se face potrivit datelor înscrise pe facturile fiscale emise potrivit prevederilor art.155 alin.(1) din Codul Fiscal, iar exercitarea dreptului de deducere se face potrivit prevederilor Codului Fiscal, respectiv ale art.145 alin.(1-4) și art.146 din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală au omis să precizeze că societatea a achitat integral facturile emise de SC .X. SRL, aspect care incumbă aplicarea prevederilor art.151² alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, precum și faptul că așa zisele modificări și ștersături de pe facturile care atestă achiziția de mărfuri de la SC .X. SRL nu modifică baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la relațiile comerciale cu SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, contestatara prezintă aceleași argumente cu cele prezentate anterior, respectiv:

- procesul verbal este secvențial și nu îndeplinește toate caracteristicile necesare și suficiente specifice unui control încrucișat care ar trebuie să reflecte întreaga realitate "de facto";
- organele de inspecție fiscală nu au identificat și nu au precizat dacă societățile au depus raportarea semestrială la data de 30.06.2010, respectiv dacă au achitat impozitul pe profit aferent profitului înregistrat la 31.12.2009, precum și orice alte impozite și taxe;
- organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să constate că societatea a achiziționat mărfuri de la aceste societăți ocazional;
- Declarația 394 este o declarație informativă, iar datele cuprinse în aceasta sau nedepunerea ei nu reprezintă o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere de către cumpărător și nici de colectare a taxei pe valoarea adăugată pentru vânzător;
- organele de inspecție fiscală au omis să precizeze ca societatea a achitat integral facturile emise de aceste societăți;
- organele de inspecție fiscală au motivat eronat neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sensul că nu au avut posibilitatea să verifice corectitudinea datelor înscrise în Declarația 394 în condițiile în care acestea au fost verificate prin control încrucișat.

În ceea ce privește relația comercială cu SC .X. SRL, contestatara susține că Procesul verbal nr..X./28.06.2012 este secvențial și nu îndeplinește, ca și în cazul Procesului verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./28.06.2012 și a Procesului Verbal nr..X./29.06.2012, toate caracteristicile necesare și suficiente specifice unui control încrucișat, care ar trebui să reflecte întreaga realitate "de facto". Astfel, arată că SC .X. SRL a depus Declarația 300 pe luna martie 2011 și pe semestrul II 2011 dar, organele de inspecție fiscală nu precizează dacă această societate a depus și celelalte Declarații 300 pe semestrul I, precum și raportarea semestrială la 30.06.2011 și rezultatele din fișa sintetică pe plătitor a acestei societăți aferente obligațiilor fiscale raportate și achitate în cursul exercițiului financiar 2011, fiind încălcate prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală. Nerespectarea acestor prevederi a condus la concluzia eronată potrivit căreia nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la această societate.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală se contrazic în constatări, respectiv:

La pag.11 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012, alin.(1), rand.11-13 se precizează "*din documentele prezentate de SC .X. SRL s-a constatat faptul că această societate încă din data de 02.03.2011 a efectuat livrari*

de .X. lei", iar la pag.11 alin.(2) rand.14-15 (său rand.40-41 din pagină) se menționează că "s-au derulat tranzacții în perioada 01.03.2011-23.03.2011 în valoare totală de .X. lei".

Contestatară susține că prima tranzacție cu această societate a fost efectuată la data de 02.03.2011 în sumă de .X. lei, iar totalul tranzacțiilor efectuate de această societate cu contestatară a fost de .X. lei, cu mențiunea că prin factura nr. .X./18.03.2011 s-a efectuat un retur de mărfuri în valoare de .X. lei pentru că nu corespundeau calitativ. Prin urmare tranzacțiile comerciale reprezentând livrări de mărfuri de către contestatară s-au efectuat în perioada 02.03.2011-18.03.2011 și nu cum au constatat organele de inspecție fiscală că s-au efectuat tranzacții în perioada 01.03.2011-23.03.2011.

La pag. 1 din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./25.10.2012, alin.(1) rand.12-13 organele de inspecție fiscală precizează că " din Decontul 300 de TVA din luna martie 2011 [...] ", iar la pag.11 rand.15 (său rand.16 din pagina) se constată "[...] iar din deconturile de TVA depuse numai în semestrul II 2011 (anexa 15) ", se observă contradicția.

Organele de inspecție fiscală, în mod greșit, respectiv insuficient probat și documentat au făcut aprecieri cu privire la așa zisele neconcordanțe existente între raportările efectuate de SC .X. SRL, ca motivație în neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziții de mărfuri de la acest furnizor, în sensul că la pag.11 alin.(1) rând 18-20 (sau rând 19-21 din pagina) invocă o presupusă neconcordanță între raportările făcute de furnizor precizând faptul că în Declarația 101 anuală se indică cheltuieli raportate în sumă de .X. lei concomitent cu raportarea în Declarația 300, cumulate pe semestrul II, în cuantum de .X. lei, neconcordanțe ce nu pot constitui motiv pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe facturile de achiziții de la acest furnizor, având în vedere că există posibilitatea ca diferența să se constituie în stoc de mărfuri aflat în gestiunea acestei societăți la 31.12.2011.

Societatea susține că, deși se constată că a achitat integral mărfurile achiziționate de la SC .X. SRL nu se constată că sunt aplicabile dispozițiile exprese ale art.151² alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit căruia într-o atare situație nu mai subzistă răspunderea în solidar a societății cu furnizorul.

Totodată, contestatară arată că organele de inspecție fiscală în mod eronat și contrar propriilor constatări au stabilit că aceste tranzacții nu sunt taxabile în condițiile în care au recunoscut că veniturile obținute sunt certe și s-a colectat taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt aplicabile prevederile art.155 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pe motiv că este înscrisă eronat adresa furnizorului în condițiile în care sunt aplicabile prevederile pct.81² alin.3) din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În Monitorul Oficial nr.2009/31.05.2011 este publicată Notificarea ORC .X. potrivit căreia SC .X. SRL a depus textul actualizat a actului constitutiv, această societate

fiind menționată ca având sediul înscris pe facturile emise, respectiv Orașul .X., Județul .X., .X., înregistrată sub nr..X., CUI .X., Notificare înregistrată sub nr..X./10.05.2011.

Referitor la relația comercială cu SC .X. SRL, contestatara susține că:

Procesul Verbal nr..X./12.06.2010 este secvențial, incomplet și superficial și nu îndeplinește, ca și în cazul Procesului Verbal nr..X./28.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./28.06.2012 și a Procesului Verbal nr..X./29.06.2012, toate caracteristicile necesare și suficiente specifice unui control încrucișat, care ar trebui să reflecte realitate "de facto".

În procesul verbal nu se indică dacă această societate a depus în exercițiul financiar 2011 Declarația 300, Declarația 394 semestrul I și semestrul II, dacă a achitat către bugetul de stat obligații fiscale așa cum se reflecta în fișa sintetică pe plătitor, respectiv că societatea nu a fost declarată inactivă, nefiind respectate prevederile art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Procesul Verbal .X./12.06.2010 este superficial întocmit, întrucât SC .X. SRL există și funcționează, având în vedere că, ulterior controlului, societatea a trimis un reprezentant în .X. la depozitul societății furnizoare de unde a achiziționat portocale la plasă în valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată inclusă, cu factura fiscală seria TEF 2011 nr..X./10.11.2012.

Ca urmare, constatarea organelor de inspecție fiscală este eronată și nu este justificată din punct de vedere al prevederilor în materie de taxă pe valoarea adăugată ale Codului fiscal.

În ceea ce privește relația comercială cu SC .X. SRL, contestatara arată următoarele:

Procesul Verbal nr..X./05.07.2012 este secvențial, incomplet și superficial și nu îndeplinește, ca și în cazul Procesului Verbal nr..X./12.06.2010, a Procesului Verbal nr..X./28.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./12.06.2012, a Procesului Verbal nr..X./28.06.2012 și a Procesului Verbal nr..X./29.06.2012, toate caracteristicile necesare și suficiente specifice unui control încrucișat, care ar trebui să reflecte întreaga realitate "de facto".

Deși organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat integral contravaloarea mărfurilor achiziționate de la SC .X. SRL, nu au constatat că sunt aplicabile prevederile art.151² alin.(1) lit.b) și alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, societatea neputând fi făcută răspunzătoare din motive care nu țin de posibilitatea acesteia de cunoaștere și de acțiune.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au concluzionat că în data de 07.07.2011 ar fi efectuat achiziții de citrice de la acest furnizor în cantitate de 558,325 kg, care ar fi fost transportată cu doar două mijloace de transport (TIR-uri) cu număr de înmatriculare .X. și .X. în aceeași zi, așa cum rezulta din NIR-ul întocmit, ceea ce nu ar fi posibil având în vedere că

intr-un TIR intra circa 20 tone marfa și ar fi însemnat ca în aceeași zi să se efectueze 14 transporturi. Contestatara susține că pe facturile puse la dispoziția organului de inspecție fiscală anexate la raportul de inspecție fiscală se menționează data avizului cu care au fost livrate și exemplifică facturile în cauză. Astfel, contestatara concluzionează ca livrarea marfurilor s-a făcut în perioada 01.07.2011-07.07.2011, cu 3 mijloace de transport, distanța dintre depozitele celor 2 societăți fiind de până la 1 km, deci constatarea nu a fost suficient investigată și probată.

Totodată, constatarea potrivit căreia nu se acceptă la deducere TVA în suma de .X. lei, înscrisă în facturile care atestă achiziția de marfuri de la SC .X. SRL cu motivatia ca furnizorul nu a depus Declarația 394 pe semestrul II și nu a putut verifica în contabilitatea societății modul de înregistrare al facturilor emise, având în vedere ca nu a fost găsită la sediul social în data de 05.07.2012, este eronată.

În ce privește relația comercială cu SC .X. SRL contestatara susține că Declarația 394 anuală este o declarație informativă și nu este o condiție a deductibilității cheltuielilor, iar organele de inspecție fiscală nu precizează dacă furnizorul a depus formularul de raportare semestrială la data de 30.06.2011 și nici dacă a achitat la buget obligațiile fiscale reprezentând TVA și impozit pe profit. Achitarea integrală a facturilor de achiziție de marfuri către acest furnizor exonerează societatea de răspunderea solidară.

Față de cele prezentate societatea solicită admiterea contestației și anularea în parte a actelor administrativ fiscale în sensul recunoașterii ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012, astfel:

Perioada verificată: 01.01.2009- 31.12.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Pentru anul 2009, în vederea verificării corectitudinii și a corelării informațiilor din Declarația informativă 394 privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național a fost solicitată, prin adresa nr..X./02.05.2012, Serviciului de Schimb Internațional de Informații situația neconcordanțelor ce rezulta din compararea datelor cuprinse în Declarațiile 394 depuse SC .X. SRL și de contribuabilii de la care a efectuat achiziții de marfuri.

Din analiza Declarațiilor informative 394 s-au constatat diferențe între datele declarate de SC .X. SRL privind achizițiile de legume și fructe și cele declarate de **SC .X. SRL**.

Astfel, s-a constatat că SC .X. SRL a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a intocmit Procesul-verbal nr..X./28.06.2012, iar din continutul acestuia rezulta ca SC .X. SRL este inregistrată la ORC cu nr..X., cu sediul social declarat in localitatea .X., str..X., judetul .X. și CUI 1 056430.

În urma deplasării la sediul social al SC .X. SRL s-a constatat ca societatea nu functioneaza la adresa menționata, societatea având sediul social la adresa mentionata doar in perioada 16.06.2009 - 16.06.2011.

Din consultarea bazei de date a ANAF a rezultat ca societatea a fost declarata inactiva conform Ordinului Presedintelui ANAF nr.2130/02.07.2010, incepand cu data de 21.07.2010.

Din consultarea bazei de date a ANAF, de asemenea, au rezultat următoarele:

- societatea nu a depus situatiile financiare anuale;
- societatea nu a depus Declaratia 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2009;
- incepand cu luna august 2009 societatea a depus Deconturi de TVA din care rezulta ca nu a mai avut activitate;
- din datele inscrise in declarațiile 300 rezultă că valoarea livrarilor și a achizițiilor a fost aproximativ egala.

Din analiza fisei de cont la furnizorul mentionat efectuata la SC .X. SRL a rezultat ca au avut loc tranzactii in perioada 01.01.2009 - 01.08.2009. Totalul tranzactiilor a fost de .X. lei, din care **taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei**. Din verificarea facturilor s-a constatat ca un numar de 22 de facturi de la seria IF CAA nr..X. - .X., emise in luna februarie 2009, prezinta stersături și modificari la adresă furnizorului. Acest fapt a condus la incalcarea prevederilor art.155 alin.5 lit.d) din Codul Fiscal, având in vedere că nu au fost operate corectarile de documente astfel cum este prevazut la art.159 din același act normativ.

Din verificarea neconcordanțelor intre declaratiile 394 din semestrul I 2009 ale SC .X. SRL și SC .X. SRL a rezultat diferenta intre sumele declarate de cele doua societati, dar datorita faptului ca SC .X. SRL nu a fost gasită la sediul social nu se poate verifica veridicitatea acestor date.

Ca urmare a examinarii starii de fapt și a raporturilor juridice ce au existat intre SC .X. SRL și SC .X. SRL, a celor rezultate in urma controlului efectuat la furnizor, precum și a informatiilor cuprinse in baza de date a ANAF, organele de inspectie fiscală au constatat că există suspiciuni cu privire la corectitudinea datelor din documentele pe baza carora SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata. Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabila trebuie să detina factura care să cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar pentru justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor pct.46 alin. (1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, trebuie prezentate documente in care sunt reflectate livrarile de bunuri.

De asemenea, avand in vedere ca la aceasta societate nu s-a putut verifica realitatea preturilor inscrise pe facturile de vanzarea de legume și fructe catre

SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat Institutului National de Statistica nivelul preturilor de achizitie cu ridicata al legumelor și fructelor practicate pe piata din România in perioada 2008-2011.

Prin adresa nr..X./08.08.2012 Institutul National de Statistica a comunicat informatiile privind importurile extracomunitare și achizițiile intracomunitare de legume și fructe proaspete pentru perioada 2008 - 2011, atât cantitativ cat și valoric, separat pentru importuri și pentru achizitii.

Prin compararea preturilor transmise de Institutul National de Statistica cu cele de cumparare rezultate din facturile inregistrate de SC .X. SRL s-au constatat diferente semnificative. Costurile alocate acestor venituri au fost recalculat in baza acestor date statistice, avand in vedere faptul ca veniturile obtinute de SC .X. SRL sunt certe, iar cheltuielile sunt necontrolabile.

Faptul ca nu s-a putut verifica realitatea preturilor de achizitie inscise pe facturile prezentate și inregistrate de SC .X. SRL, deoarece furnizorul nu au fost gasit la sediul declarat asa cum reiese din actul de control incheiat, organele de inspecție fiscală au reincadrat operatiunile, nu au recunoscut costul marfii (descarcarea de gestiune) decat la nivelul preturilor medii comunicate de Institutul National de Statistica. Pretul de achizitie acceptat ca fiind parte din cheltuiala cu marfa a fost calculat prin aplicarea metodei cost-plus, prin acceptarea adaosului comercial de 20% practicat de societate in relatia cu clientii săi.

Avand in vedere art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și dupa caz art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a recalculat impozitul pe profit aferent anului 2009, considerand nedeductibila fiscal diferenta dintre pretul inscrist pe facturile emise de SC .X. SRL la care nu a existat posibilitatea verificarii sursei valorii reale și a preturilor medii de achizitii comunicate de INS, la care s-a acceptat marja de adaos comercial. Astfel, pe anul 2009, **cheltuiala cu marfa considerata nedeductibila a fost de .X. lei**, diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar fiind de .X. lei la care se adauga majorari de intarziere de .X. lei și penalitati de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru anul 2010, in vederea verificarii corectitudinii și a corelarii informatiilor din Declaratia informativa 394 privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul national au fost solicitate, prin adresa nr..X./02.05.2012, Serviciului Schimb International de Informații situatia neconcordanțelor ce rezulta din compararea datelor cuprinse in Declaratiile 394 depuse SC .X. SRL și de contribuabilii de la care a efectuat achizitii de marfuri. Din analiza acestor declaratii informative 394 din semestrul I și II 2010 s-au constatat neconcordante semnificative intre datele declarate de SC .X. SRL privind achizițiile de legume și fructe și cele declarate de urmatorii furnizori de legume și fructe:

1. SC .X. SRL de la care a achizitionat marfa in semestrul I 2010 in valoare de .X. lei și in semestrul II 2010 in valoare de .X. lei ce nu au fost declarate de furnizor;

2. SC .X. SRL de la care a achizitionat marfa in semestrul I 2010 in valoare de .X. lei, nedeclarata in totalitate de furnizor;

3. SC .X. SRL - de la care a achizitionat marfa in semestrul I 2010 in valoare de .X. lei și in semestrul II 2010 in valoare de .X. lei, ce nu au fost declarate in totalitate de furnizor;

4. SC .X. SRL de la care a achizitionat marfa in semestrul II 2010 in valoare de .X. lei, ce nu au fost declarate integral de furnizor.

Referitor la SC .X. SRL, din Procesul-verbal nr..X./29.06.2012 incheiat ca urmare a controlului incrucșat rezulta ca societatea este inregistrata la ORC cu nr..X., avand sediul social declarat in localitatea .X., .X., judetul .X..

În urma deplasării la sediul social al SC .X. SRL s-a constatat ca societatea nu functioneaza și nici nu-și desfasoara activitatea la adresa mentionata, iar din consultarea bazei de date ANAF a rezultat ca:

- societatea și-a desfasurat activitatea la acel sediu in perioada 01.10.2010 - 01.04.2011;
- societatea a fost declarata inactiva de catre D.G.P.F. .X., incepand cu data de 18.05.2011 conform OP ANAF nr.2024/02.05.2011;
- societatea nu a depus in anul 2010 situatia financiara anuala;
- societatea nu a depus in anul 2010 Declaratia informativa 394;
- societatea nu a depus pentru anul 2010 Declaratia 101 privind impozitul pe profit.

Din datele inscrise in declarațiile 300 a rezultat ca valoarea livrarilor cat și a achizițiilor a fost aproximativ egala, incepand cu luna august 2010 societatea nu a mai depus Deconturi de TVA.

Din analiza fisei de cont a furnizorului intocmită de SC .X. SRL s-a constatat ca intre aceste societati au avut loc tranzactii comerciale, respectiv SC .X. SRL **a achizitionat in perioada 22.06.2010 - 16.07.2010 legume și fructe in valoare totala de .X. lei, din care taxa pe valoare adăugată in sumă de .X. lei**, suma ce a fost achitata integral prin virament bancar.

Din analiza modului de intocmire a facturilor s-a constatat ca adresa inscrisa in factura nu corespunde cu cea a sediului social, cu mentiunea ca anumite facturi prezinta taieturi și modificari ale acesteia. Avand in vedere prevederile art.155 alin. (5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal societatea avea obligatia să solicite furnizorului o factura de corectare a documentului, conform art.159 din Codul fiscal.

Documentele care au stat la baza tranzactiilor au fost:

FF nr..X./05.07.2010, FF nr..X./22.06.2010, FF nr..X./01.07.2010, FF nr..X./22.06.2010, FF .X./22.06.2010, FF nr..X./22.06.2010, FF nr..X./22.06.2010, FF nr..X./05.07.2010, FF nr..X./08.07.2010, FF nr..X./08.07.2010, FF nr..X./08.07.2010, FF nr..X./08.07.2010, FF nr..X./16.07.2010, FF nr..X./16.07.2010, FF nr..X./16.07.2010, FF nr..X./16.07.2010.

Din verificarea neconcordanțelor intre Declaratiile 394 din semestrul I 2010 și din semestrul II 2010 ale SC .X. SRL și SC .X. SRL a rezultat că societatea verificată a declarat achizițiile de legume fructe in timp ce SC .X. SRL nu a declarat nimic. Întrucat SC .X. SRL nu a fost gasită la sediul social nu s-a putut

verifica realitatea datelor cuprinse in facturi și inregistrarea operatiunilor in contabilitate in vederea stabilirii sursei valorii reale a marfurilor.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus și tinand cont de prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu a fost acceptata la deducere **taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei** aferenta acestor operatiuni.

SC .X. SRL a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a intocmit Procesul verbal nr..X./12.06.2012 din care rezulta ca SC .X. SRL este inregistrată la ORC cu nr..X., avand sediul social declarat in localitatea .X., str. .X., judetul .X. și CUI .X..

În urma deplasării la sediul social al SC .X. SRL s-a constatat ca societatea nu functioneaza și nici nu-și desfasoara activitatea la adresa mentionata, iar din declarațiile verbale obtinute de la proprietara imobilului de la adresa mentionata, respectiv D-na. .X., rezulta ca SC .X. SRL nu își mai desfasoara activitatea in acest loc incepand cu luna noiembrie 2010.

Din consultarea bazei de date a ANAF a rezultat ca:

- societatea a fost declarata inactiva de catre DGPF .X., incepand cu data de 18.05.2011 conform OP ANAF nr. 2024/02.05.2011;
- societatea nu a depus in anul 2010 situatia financiara anuala;
- din analiza declaratiilor 394 a rezultat ca SC .X. SRL a declarat livrari mai mici catre SC .X. SRL cu .X. lei și taxa pe valoarea adăugată in sumă de .X. lei;
- deși in luna aprilie 2010 din evidenta contabila a SC .X. SRL a rezultat ca intre cele doua societati au mai existat relatii comerciale, SC .X. SRL incepand cu aceasta luna și pana la sfarșitul anului 2010 a depus deconturile de TVA cu valoare zero;
- din datele inscrise in declarația 300 reiese că valoarea livrarilor și a achizițiilor a fost aproximativ egala. Astfel, in luna ianuarie 2010 rezulta ca a avut TVA colectat in sumă de .X. lei și TVA deductibilă in sumă de .X. lei. Aceeași situație s-a constatat și pentru luna februarie 2010 cand a inregistrat TVA colectată in sumă de .X. lei și TVA deductibilă in sumă de .X. lei, rezultand diferenta (TVA de rambursat) in suma de .X. lei, ce a fost reluata in decontul lunii martie 2010 cand TVA colectată a fost de .X. lei, iar TVA deductibilă a fost de .X. lei. Ulterior lunii martie 2010 toate deconturile de TVA au fost depuse cu valoarea zero.

Din analiza fisei de cont a furnizorului intocmită de SC .X. SRL s-a constatat că, in perioada 24.02.2010 - 06.04.2010 societatea a achizitionat marfa in valoare totala de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată in sumă de .X. lei, achitata integral cu bilete la ordin ce au fost decontate prin banca, fiind inregistrate in extrasele de cont ale societatii, ultima plata fiind in data de 01.10.2010.

Din verificarea neconcordantelor dintre datele inscrise in Declaratiile 394 din semestrul I 2010 ale SC .X. SRL și SC .X. SRL a rezultat diferenta de .X. lei. Verificarea corectitudinii datelor inscrise in Declaratia 394 a SC .X. SRL nu s-a putut efectua intrucat societatea nu a fost gasita la sediul social declarat.

Ca urmare, potrivit celor constatate, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

SC .X. SRL a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a intocmit Procesul-verbal nr..X./12.06.2012, din care reiese că SC .X. SRL este inregistrată la ORC cu nr..X. , avand sediul social declarat in localitatea .X., str..X., judetul .X. și CUI .X..

În urma deplasării la sediul social al SC .X. SRL s-a constatat faptul ca societatea nu functioneaza și nici nu-și desfasoara activitatea la adresă mentionata, iar din declaratiile verbale obtinute de la proprietara imobilului D-na .X., rezulta ca SC .X. SRL nu își mai desfasoara activitatea la această adresă incepand cu luna martie 2011.

Conform informatiilor obtinute din baza de date a ANAF rezulta ca:

- societatea a avut sediul social declarat la adresă mentionata in perioada 24.03.2010 - 24.03.2011;
- societatea a fost declarata inactiva de catre D.G.P.F. .X., incepand cu data de 18.05.2011 conform OPANAF nr. 2024/02.05.2011;
- societatea nu a depus declaratia 394 in semestrul II 2010 deși din analiza declaratiilor 394 a altor parteneri rezulta ca aceasta a avut activitate;
- societatea nu a depus pentru anul 2010 situatia fiananciara anuala;
- pentru anul 2010, societatea nu a depus declaratia 101 privind impozitul pe profit,
- societatea nu a depus la organul fiscal deconturi de TVA decat in luna iunie 2010 și in luna septembrie 2010, iar dupa aceasta luna deconturile depuse sunt cu valoare zero;
- din deconturile depuse reiese că intre taxa pe valoarea adaugata colectata și cea deductibila exista diferente mici, de regula negative, in sensul ca rezulta taxă pe valoarea adăugată de rambursat;
- in luna iulie 2010 in care au existat relatii comerciale intre cele doua societati nu a fost depus decontul de TVA.

Din analiza fisei de cont a furnizorului intocmită de SC .X. SRL s-a constatat ca in perioada 19.04.2010 - 23.12.2010 societatea a achizitionat marfa in valoare totala .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei, achitata integral cu bilete la ordin.

Din verificarea neconcordantelor intre Declaratiile 394 din semestrul II 2010 ale SC .X. SRL și SC .X. SRL a rezultat ca SC .X. SRL a declarat ca a achizitionat marfa, iar furnizorul nu a declarat nimic. Întrucat SC .X. SRL nu a fost gasita la sediul social nu s-au putut verifica facturile emise de aceasta in calitate de furnizor, precum și inregistrarea acestor operatiuni in contabilitate.

Conform celor prezentate, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

SC .X. SRL a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a intocmit Procesul - verbal nr..X./12.06.2012, din care reiese că SC .X. SRL este

înregistrată la ORC cu nr..X., având sediul social declarat în localitatea .X., .X., județul .X. și CUI .X..

În urma deplasării la sediul social al SC .X. SRL s-a constatat că societatea nu funcționează la adresa menționată.

De asemenea, din verificarea bazei de date ANAF a rezultat că:

- societatea a fost declarată inactivă prin Decizia Administrației Finanelor Publice a orașului .X. nr..X./01.03.2012;
- pentru anul 2010, în care au existat relații comerciale între cele două societăți comerciale, SC .X. SRL nu a depus la organele fiscale declarația 101 privind impozitul pe profit;
- în perioada 2010-2011 societatea nu a depus la organele fiscale situațiile financiare anuale;
- din datele declarate în Declarația 300 aferentă lunii decembrie 2010 s-au constatat diferențe nesemnificative între taxa pe valoarea adăugată colectată și deductibilă, astfel: taxa pe valoarea adăugată colectată este de .X. lei, iar TVA deductibilă este de .X. lei.

Din analiza fișei de cont a furnizorului întocmită de societatea verificată, respectiv din analiza fișei de cont la furnizorul menționat s-a constatat că în perioada 25.10.2010 - sfârșitul anului 2010 au fost efectuate achiziții de legume-fructe în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, achitate integral prin ordin de plată prin virament bancar. Veridicitatea acestor operațiuni nu a putut fi verificată întrucât SC .X. SRL nu a fost găsită la sediul social.

Potrivit celor constatate, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

Astfel, în urma examinării stării de fapt și a raporturilor juridice ce au existat între SC .X. SRL și cei patru furnizori, precum și în urma controalelor încrucisate efectuate și a informațiilor cuprinse în baza de date a ANAF din care a rezultat că:

- nu au fost găsite la sediul social;
- au fost declarate inactice de către organele fiscale din cauza nedeunerii declarațiilor fiscale obligatorii conform legii;
- nu au mai declarat activitate după tranzacțiile efectuate cu SC .X. SRL;
- din deconturile de TVA depuse s-a constatat că acestea au raportat TVA colectată aproximativ egală cu TVA deductibilă astfel încât la ultimul decont depus la organele fiscale, înregistrau TVA de rambursat,
- în perioada în care au existat relații comerciale cu SC .X. SRL, furnizorii menționați nu au depus Declarația 394. Aceste aspecte au condus la suspiciuni privind corectitudinea datelor cuprinse în documentele pe baza cărora SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să dețină factura care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar pentru

justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, conform pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, trebuie prezentate documente in care sunt reflectate livrarile de bunuri.

Cele constatate au condus la aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ca urmare nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata din documentele inregistrate de SC .X. SRL.

Pentru anul 2011, au fost analizate diferentele rezultate din compararea datelor din declaratiile 394 ale SC .X. SRL și ale furnizorilor:

- SC .X. SRL de la care a achizitionat in semestrul I 2011 marfa in valoare de .X. lei, ce nu a fost declarată de furnizor;
- SC .X. SRL de la care a achizitionat in semestrul II 2011 marfa in valoare de .X. lei, ce nu au fost declarate de furnizor;
- SC .X. SRL de la care a achizitionat in semestrul II 2011 marfa in valoare de .X. lei, ce nu a fost declarată de furnizor;
- SC .X. SRL de la care a achizitionat marfa in semestrul I 2011 in valoare de .X. lei, ce nu a fost declarata integral de furnizor.

Ca urmare, s-au constatat următoarele:

SC .X. SRL a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a intocmit Procesul-verbal nr..X./28.06.2012, din care rezulta ca SC .X. SRL este inregistrate la ORC cu nr..X., avand sediul social declarat in judetul .X., localitatea .X. str..X. și CUI .X..

Din verificări a rezultat ca societatea nu functioneaza și nu își desfășoara activitatea la sediul social, conform datelor din procesul verbal SC .X. SRL a avut sediul social la adresă mentionata doar in perioada 09.05.2011- 15.11.2011.

Din baza de date ANAF a rezultat ca:

- societatea a fost declarata inactiva de Administratia Finantelor Publice a orasului .X. incepand cu data de 11.04.2012, conform Deciziei nr..X./23.03. 2012;
- nu a depus pentru anul 2011 situatia financiara anuala la organul fiscal teritorial,
- societatea a fost infiintata in 13.02.2011, iar din documentele prezentate de SC .X. SRL s-a constatat ca aceasta societate, inca din data de 02.03.2011, a efectuat livrari in sumă de .X. lei. Din Decontul 300 de TVA pe luna martie 2011 reiese că a efectuat livrari de marfa in sumă de .X. lei;
- societatea nu a depus in semestrul I 2011 declaratia informativa 394 privind livrarile/prestarile și achizitiile efectuate pe teritoriul national;
- in declaratia 101 privind impozitul pe profit pe anul 2011 societatea a declarat venituri in suma de .X. lei, iar in deconturile de TVA depuse numai in semestrul II 2011 a declarat livrari in sumă de .X. lei. Tot din declaratia 101 rezulta ca societatea a declarat cheltuieli in suma de .X. lei astfel incat, a rezultat pierdere de .X. lei, iar din Deconturile de TVA rezulta ca a declarat achizitii in sumă de .X. lei. Întrucat nu s-a putut efectua control la SC .X. SRL pentru a se verifica corectitudinea datelor inscrise in cele doua declaratii și a documentelor care au

stat la baza inregistrarii acestora, nu se poate stabili daca datele cuprinse in facturile inregistrate de SC .X. SRL pentru achizitia de marfa de la SC .X. SRL reflecta operatiuni reale.

Avand in vedere faptul ca aceasta societate nu a fost gasita la sediul social nu a fost posibila:

- verificarea facturilor emise de SC .X. SRL catre SC .X. SRL, prin care s-au comercializat legume și fructe in luna martie 2011;
- inregistrarea in contabilitate a facturilor;
- declararea impozitelor și taxelor ce decurg din aceste operatiuni la organul fiscal.

Documentele care au stat la baza tranzactiilor derulate intre cele doua societati comerciale au fost: facturile fiscale nr. .X./02.03.2011, nr..X./03.03.2011, nr. .X./03.03.2011, nr. .X./03.03.2011, nr. .X./07.03.2011, nr..X./18.03.2011.

Din analiza modului de intocmire a facturilor de catre SC .X. SRL s-a constatat ca adresa in scrisă in facturi nu corespunde cu cea a sediului social inregistrat la ORC, fiind incalcate prevederile art.155 alin.(4) lit.d) din Codul Fiscal.

În urma verificarii operatiunilor la SC .X. SRL, prin analiza fisei de cont cu acest furnizor și a facturilor de cumparare s-a constatat ca s-au derulat tranzactii in perioada 01.03.2011-23.03.2011 in valoare de .X. lei, din care TVA de .X. lei, suma ce a fost achitata integral prin virament bancar.

Din verificarea neconcordanțelor intre declaratiile 394 din semestrul I 2011 ale SC .X. SRL și SC .X. SRL a rezultat ca SC .X. SRL a declarat ca a achizitionat marfa in valoare totala de .X. lei, din care TVA de .X. lei, iar SC .X. SRL nu a declarat nicio tranzactie.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

SC .X. SRL a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a intocmit Procesul-verbal nr..X./12.06.2012 din care rezulta ca SC .X. SRL este inregistrată la ORC cu nr..X., avand sediul social declarat in .X., Bulevardul .X., sector .X. și CUI .X..

În urma deplasării la sediul social al SC .X. SRL s-a constatat ca societatea nu functioneaza la adresă mentionata.

Din fisa de cont a furnizorului SC .X. SRL reiese că s-au derulat operatiuni comerciale in perioada 22.02.2011 - 30.06.2012, in valoare de .X. lei, iar platile au fost, realizate prin virament bancar, SC .X. SRL având sold neachitat catre acest furnizor in valoare de .X. lei.

Din verificarea neconcordanțelor intre declaratiile 394 din semestrul II 2011 ale SC .X. SRL a declarat achiziții de la acst furnizor în valoare de .X. lei, iar SC .X. SRL nu a declarat nimic.

Aceste neconcordante nu au putut fi verificate intrucat SC .X. SRL nu a fost regasită la sediul social de catre oganele fiscale ceea ce a condus la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

SC .X. SRL a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a intocmit Procesul- verbal nr .X./05.07.2012, din care rezultă că SC .X. SRL este inregistrata la ORC cu nr..X., avand sediul social declarat in judetul .X., localitatea .X., Soseaua .X. - .X. și CUI .X..

În urma deplasării la sediul social al SC .X. SRL s-a constatat ca societatea nu functioneaza la adresa mentionata.

Din verificarea bazei de date ANAF a rezultat ca:

- societatea nu a fost declarata inactiva,
- in declaratia 101 privind impozitul pe profit pe anul 2011 societatea a declarat venituri in suma de .X. lei, iar in deconturile de TVA depuse numai in semestrul II 2011 a declarat livrari de .X. lei. Tot din declaratia 101 a rezultat ca societatea a declarat cheltuieli in suma de .X. lei, iar din deconturile de TVA reiese ca a declarat achizitii in sumă de .X. lei. Întrucat nu s-a putut efectua control la acest furnizor pentru a se verifica corectitudinea datelor inscrise in cele doua declaratii, precum și a documentelor care au stat la baza inregistrarii acestora, nu se poate stabili daca datele cuprinse in facturile inregistrate de SC .X. SRL pentru achizitia de marfa de la SC .X. SRL reflecta operatiuni corecte;
- in anul 2011 SC .X. SRL nu a depus situatia financiara anuala la organul fiscal.

Din datele înscrise în Decontul 300, s-a constatat ca au fost efectuate livrări și achizitii de marfa în valoare aproape egală, tranzacțiile derulându-se in perioada 07.07.2011 - 22.11.2011, ultima plata fiind in data de 31.01.2012, iar soldul curent al contului 401 "furnizori" fiind zero. Valoarea totala a tranzactiilor cu aceasta societate a fost de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată in sumă de .X. lei.

Din verificarea fisei de cont a furnizorului cu facturile de cumparare marfa s-a constatat ca in data de 07.07.2011 au fost efectuate achizitii de citrice (lămâi, portocale și mandarine) in cantitate de 558.325 kg, marfa care a fost transportata doar cu 2 mijloace de transport (TIR-uri), cu număr de inmatriculare .X. și .X., in aceeași zi, conform "*Notei de receptie și constatare diferite*". Avand in vedere cantitatea mare de marfa achizitionata (558 tone) și ca intr-un mijloc de transport se pot incarca, in medie, 20 de tone marfa, rezultă că un TIR ar fi trebuit să efectueze 14 transporturi intr-o singura zi. Daca se iau in calcul și timpii de incarcare-descarcare și durata unui transport de la locul de incarcare și pana la locul de descarcare, se constata ca, nu se pot realiza aceste operatiuni in decursul unei zile doar cu 2 mijloace de transport.

Ca urmare, există suspiciuni ca operatiunile respective nu au fost realizate astfel cum sunt inregistrate in documentele prezentate. Plata acestor marfuri s-a efectuat prin ordine de plata.

Din verificarea neconcordanțelor între declaratiile 394 din semestrul II 2011 ale SC .X. SRL și ale SC .X. SRL s-a constatat ca SC .X. SRL a declarat ca a achizitionat marfa in valoare totala de .X. lei, iar SC .X. SRL nu a declarat nicio tranzactie. Facturile și modul de inregistrare in contabilitatea furnizorului a acestor operatiuni nu s-au putut verifica intrucat SC .X. SRL nu a fost gasita la sediul social de catre oganele fiscale.

SC .X. SRL de la care a achizitionat marfa in semestrul I 2011 in valoare de .X. lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă in sumă de .X. lei, a făcut obiectul unui control incrucisat, dar ca urmare a faptului ca nu a fost gasita la sediul social nu s-a putut verifica veridicitatea documentelor prezentate de SC .X. SRL in raport cu aceasta societate.

Astfel, din procesul verbal de control incrucisat, precum și din consultarea bazei de date a ANAF au rezultat urmatoarele aspecte :

- societatea a fost declarata inactiva prin Decizia Administratiei Finantelor Publice a Orasului .X. nr..X./01.03.2012;
- pentru anul 2011, in care au existat relatii comerciale intre cele doua societati comerciale, SC .X. SRL nu a depus la organele fiscale Declaratia 101 privind impozitul pe profit;
- in anul 2011 societatea nu a depus la organele fiscale situatiile financiare anuale;
- societatea a depus deconturi de TVA doar in lunile ianuarie și februarie 2011, dupa care nu a mai depus niciun decont, iar din analiza celor depuse a rezultat ca intre taxa pe valoarea adaugata colectata și cea deductibila exista diferente nesemnificative, astfel incat la sfarșitul lunii februarie 2011 societatea inregistra TVA de rambursat.

Avand in vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

Suma taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 2009-2011 este de .X. lei, pentru care au fost calculate dobânzi/majorări de intârziere in sumă de .X. lei și penalități de intârziere in sumă de .X. lei.

De asemenea, **pe anul 2011, în cazul achizițiilor de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL**, având in vedere cele constatate la capitolul "*Taxa pe valoarea adăugată*", precum și faptul că aceste societăți furnizoare nu au declarat livrările către SC .X. SRL, iar o parte din facturile prezentate de societatea verificată nu respectă prevederile art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in sensul că la rubrica "*adresa furnizorului*" este trecută o adresă tăiată și modificată, fără a se efectua corecția acestor facturi conform prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și intrucât la aceste societăți nu s-a putut verifica realitatea prețurilor inscrise pe facturile de vânzare practicate pe piața internă astfel că s-a procedat la reincadrarea tranzacțiilor, având in vedere adresa nr..X./08.08.2012 emisă de Institutul National de Statistica prin care s-au comunicat informatiile privind importurile extracomunitare și achizițiile intracomunitare de legume și fructe proaspete pentru perioada 2008 - 2011, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut costul marfii (descarcarea de gestiune) decât la nivelul preturilor medii comunicate de Institutul National de Statistica, pretul de achizitie acceptat ca fiind parte din cheltuiuala cu marfa a fost calculat prin aplicarea metodei cost-plus, prin acceptarea adaosului comercial de 20% practicat de societate in relatia cu clientii săi.

Avand in vedere art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și dupa caz art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a recalculat impozitul pe profit aferent anului 2011, considerand nedeductibila fiscal diferenta dintre pretul in scris pe facturile emise de cele patru societăți furnizoare la care nu a existat posibilitatea verificarii sursei valorii reale și a preturilor medii de achizitii comunicate de Institutul National de Statistica și la care s-a acceptat marja de adaos comercial. Astfel, cheltuiala cu marfa considerata nedeductibila a fost de .X. lei.

În total, pentru anul 2011 nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu achizițiile în suma de .X. lei, in urma recalcularii s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar, pe anul 2011, in sumă de .X. lei.

Totalul impozitului pe profit suplimentar pentru perioada 2009 și 2011 este in sumă de .X. lei, la care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere in sumă de .X. lei și penalități de întârziere in sumă de .X. lei.

III. Luând in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative in vigoare in perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care din probatoriul administrat de societate nu s-a putut stabili o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată:2009 – 2011.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a achiziționat legume și fructe de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și a dedus cheltuielile cu achizițiile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

În urma controalelor încrucișate, nu au putut fi identificați întrucât: fie nu au funcționat la sediul declarat, fie nu au depus declarații informative privind taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite și taxe, fie nu au declarat sau au declarat parțial livrările efectuate, respectiv au fost declarați inactivi ulterior efectuării tranzacțiilor.

Din analizarea bazei de date a ANAF a rezultat că majoritatea societăților furnizoare, cu excepția SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost declarate ca inactive ulterior perioadei supuse verificării, precum și faptul că societățile nu au depus

situațiile financiare anuale (SC .X. SRL, SC .X. SRL), nu au depus Deconturi de TVA (SC .X. SRL).

Din verificarea fișei de cont a fiecărui furnizor a rezultat perioada în care SC .X. SRL a efectuat achiziții de la furnizorii mai sus menționați, valoarea achizițiilor și a taxei pe valoarea adăugată, modul de achitare a contravalorii achizițiilor, iar din analiza facturilor de achiziție a rezultat că o parte din acestea prezintă ștersături și modificări la adresa furnizorului care nu sunt validate de ștampila și semnătura furnizorului.

Din verificarea neconcordanțelor dintre Declarațiile 394 ale SC .X. SRL și cele ale furnizorilor au rezultat diferențe în sensul că, fie furnizorii nu au declarat livrările către SC .X. SRL, iar SC .X. SRL a declarat achizițiile de la furnizori, fie furnizorii au declarat livrări în quantum mai mic decât quantumul achizițiilor declarate de SC .X. SRL.

Având în vedere că nu s-a putut verifica realitatea preturilor înscrise pe facturile de vânzare de legume și fructe către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru reîncadrarea acestor operațiuni s-a solicitat Institutului National de Statistica nivelul preturilor de achiziție cu ridicata al legumelor și fructelor practicate pe piața din România în perioada 2008-2011, iar prin adresa nr..X./08.08.2012 Institutul National de Statistică a comunicat informațiile privind importurile extracomunitare și achizițiile intracomunitare de legume și fructe proaspete pentru perioada 2008 - 2011, atât cantitativ cât și valoric, separat pentru importuri și pentru achiziții.

Din compararea preturilor transmise de Institutul National de Statistică cu cele de cumpărare rezultate din facturile înregistrate de SC .X. SRL s-au constatat diferențe semnificative drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au recunoscut costul marfii (descarcarea de gestiune) decât la nivelul preturilor medii comunicate de Institutul National de Statistică, pretul de achiziție acceptat ca fiind parte din cheltuiala cu marfa fiind calculat prin aplicarea acceptarea adaosului comercial de 20% practicat de societate în relația cu clienții săi, iar diferența de preț a fost considerată cheltuială nedeductibilă.

De asemenea, ca urmare a examinării stării de fapt și a raporturilor juridice ce au existat între SC .X. SRL și furnizorii menționați, precum și a informațiilor cuprinse în baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că există suspiciuni cu privire la corectitudinea datelor din documentele pe baza cărora SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată. Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să detină factura care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, trebuie prezentate documente care să justifice că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizițiile de la furnizorii mai sus menționați, respectiv nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, stabilind diferențele de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, precum și accesoriile aferente, cuprinse în Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

De asemenea, cu adresa nr..X./06.11.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au transmis Inspectoratului General al Poliției Române – Direcția de Investigare a Fraudelor, o copie a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.10.2012 încheiat în vederea realizării obiectivelor stabilite prin Circulara nr..X./22.02.2012 emisă de Direcția generală coordonare inspecție fiscală, pentru a sprijini efectuarea cercetărilor penale în cazul în care societatea verificată și/sau societățile furnizoare fac obiectul unor astfel de cercetări.

Din adresa nr..X./18.06.2013 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție a rezultat că la data de 18.06.2013, în dosarul .X./18.06.2013, se efectuau cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală față de reprezentanții SC .X. SA, dosarul fiind în fază premergătoare începerii urmăririi penale, motiv pentru care, prin Decizia nr..X./28.06.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis suspendarea soluționării contestației până la finalizarea laturii penale.

Decizia nr..X./28.06.2013 a fost anulată, în parte, de Curtea de Apel .X., care, prin Sentința Civilă nr..X./27.05.2014, rămasă definitivă prin Decizia nr..X./07.10.2015 emisă de către Înalta Curte de Casație și Justiție, a obligat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea

serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

I. operațiuni taxabile;”.

Conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prevederile art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei”,

iar prevederile art.159 din același act normativ privind corectarea facturilor, menționează:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d)”.

Față de cele de mai sus se reține că factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu adresa furnizorului, iar corectarea informațiilor din facturi trebuie efectuată conform legii, respectiv în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document, iar în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

În vederea punerii în aplicare a Sentinței Civile nr..X./27.05.2014 a Curții de Apel .X., rămasă definitivă prin Decizia nr..X./07.10.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția Națională Anticorupție, prin adresa nr.A-SLP 2260/02.11.2015, să comunice stadiul cercetării penale care se efectuează în dosarul nr..X./2013, înregistrat pe rolul Secției de Combatere a Infracțiunilor Conexa Infracțiunilor de Corupție.

Cu adresa din data de 10.11.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2407/12.11.2015, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția Națională Anticorupție comunică următoarele:

„La data de 21.12.2012 a fost înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu nr..X./2012 procesul verbal de sesizare din oficiu al IGPR-Direcția de Investigare a fraudelor cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prev. de art.9 al.1 lit.c din Legea 241/2015 cu aplic. Art.41 al.2 Cod Penal, de către reprezentanții SC .X. SRL.

S-a stabilit că, pentru perioada 2009-2011, SC .X. SRL a cauzat bugetului de stat un prejudiciu estimat la .X. Euro, dosarul fiind declinat la D.N.A. prin ordonanța nr..X./2012 din data de 07.02.2013. Dosarul a fost înregistrat la D.N.A. – Secția de combatere a infracțiunilor asimilate infracțiunilor de corupție cu numărul .X./2013 în data de 13.02.2013.

Prin Rezoluția din 11.12.2013 a fost dispusă efectuarea unui raport de constatare tehnico-științifică de către serviciul de specialiști din cadrul DNA, iar în data de 09.06.2015, s-a dispus efectuarea unei constatări tehnico-științifice referitoare la operațiunile economice desfășurate de către SC .X. SRL.

Prin Ordonanța din data de 07.02.2014 a fost începută urmărirea penală sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art.9 al.1 lit.c din Legea nr.241/2005 cu aplic. art.35 al.1 Cod Penal.

La data de 11.06.2015 a fost formulată o cerere de cooperare judiciară internațională, în forma comisiei rogatorii internaționale, adresată autorităților turce, la care nu s-a primit răspuns până la data formulării prezentei adrese.”

De asemenea, prin adresa nr.A-SLP 2260/27.10.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să precizeze dacă din probatoriul prezentat de societate în susținerea cauzei rezultă că achizițiile au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății conform art.145 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a) și 146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru deducerea cheltuielilor efectuate de societate.

Această precizare s-a impus datorită faptului că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au reținut că anumite facturi nu conțin elementele obligatorii prevăzute de lege pentru ca societatea contestată să-și exercite dreptul de deducere, respectiv că nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor

consemnate în facturile emise de furnizori către SC .X. SRL pe motiv că societățile furnizoare nu au putut fi verificate întrucât, fie nu au funcționat la sediul declarat, fie nu au depus declarații informative privind taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite și taxe, fie nu au declarat sau au declarat parțial livrările efectuate, fie s-au constatat diferențe între sumele declarate prin Declarația 394 ale contestatarii și furnizorilor, fie au fost declarate inactive. Astfel, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta tranzacțiilor care nu au putut fi verificate și nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea operațiunilor, conform prevederilor art.11 alin.1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr..X./04.11.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2353/06.11.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili precizează următoarele:

În ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, în urma controalelor încrucișate efectuate la furnizorii SC .X. SRL a rezultat că societățile verificate nu au fost găsite la sediile sociale întrucât nu mai funcționează la adresele declarate, precum și faptul că au fost declarate inactive prin Ordin al Președintelui ANAF.

Din verificările ulterioare efectuate în baza de date a ANAF s-au constatat și alte aspecte, cum sunt:

- toate societățile verificate au asociați persoane fizice de naționalitate turcă, majoritatea fiind din localitatea Hatay, inclusiv asociatul unic al SC .X. SA, având conturile deschise la aceeași bancă – .X.;

- societățile furnizoare nu au avut un comportament fiscal adecvat în sensul că nu și-au depus toate declarațiile obligatorii, respectiv situațiile financiare anuale, deconturile de TVA, declarațiile privind impozitul pe profit. Totodată la o parte din societățile verificate din analiza declarațiilor depuse a rezultat că în multe situații valoarea livrărilor este aproximativ egală cu cea a achizițiilor și de cele mai multe ori acestea au înregistrat TVA de recuperat;

- SC .X. SRL a achiziționat legume și fructe în perioada 2009 – 2011 de la societăți furnizoare care nu au declarat prin Declarația 394 sau au existat diferențe semnificative între cele declarate de furnizori și cele declarate de SC .X. SRL.

De asemenea, în urma inspecției fiscale s-a constatat că o parte din facturile emise de societățile furnizoare prezintă ștersături și modificări la adresa furnizorului, modificări care nu sunt validate prin ștampila și semnătura furnizorului și care nu mai pot fi remediate întrucât reprezentanții societăților nu au fost găsiți la sediul social declarat, fapt ce contravine prevederilor art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se precizează că, în speță, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un

grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Totodată, având în vedere Decizia Inaltei Curți de Casație și Justiție nr.5679/2013 factura fiscală nu reprezintă un document justificativ care să ateste dreptul de deducere a TVA dacă acestea nu dovedesc condiția legală de proveniență în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la modul de completare a facturilor, răspunderea pentru întocmirea corectă a facturilor este solidară, incluzând, atât furnizorul, cât și cumpărătorul așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește calculul impozitului pe profit prin adresa de răspuns se precizează următoarele:

Prin includerea în circuitul de aprovizionare a mărfurilor a unor societăți cu comportament fiscal neadecvat care nu au declarat și nu au plătit la bugetul general consolidat TVA și impozit pe profit, prețul de achiziție a fost majorat artificial astfel încât prețul de achiziție era apropiat cu prețul de vânzare. Utilizând datele statistice privind prețurile medii practicate pe piață au fost eliminate tranzacțiile artificiale astfel încât prețul de achiziție să fie apropiat de cel real.

Având în vedere că nu s-a putut verifica realitatea prețurilor de achiziție înscrise pe facturile prezentate de SC .X. SRL s-a procedat la estimarea acestora comparativ cu prețul de piață la momentul derulării operațiunilor de achiziții.

Față de situația de fapt precizată prin adresa nr..X./04.11.2015, coroborând aspectele prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la reîncadrarea operațiunilor comerciale în baza prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

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

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

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Totodată, se reține că practica judiciară, prin Decizia I.C.C.J. nr.1312/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind realitatea achizițiilor.

Astfel, menționăm în acest sens o definiție a operațiunilor fictive cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție unde se precizează că, în conformitate cu prevederile art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, **operațiunile fictive constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.**

Organul de soluționare a contestației în acord cu jurisprudența europeană și națională consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatoare și furnizorii săi fapt care nu a putut fi probat întrucât toți furnizorii contestatoarei, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală nu mai pot fi verificați din diverse motive, cum ar fi pentru că nu funcționează la sediul social declarat, nu au depus declarații informative privind TVA sau alte impozite și taxe, nu au declarat livrările efectuate sau sunt inactivi.

Organul de soluționare a contestației apreciază că SC .X. SRL, ca societate comercială specializată în diverse activități de comerț, care, fără îndoială, a efectuat astfel de activități și în perioada anterioară sau ulterioară controlului, cunoștea exigențele unor astfel de operațiuni și formalitățile legale ce trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor, fapt ce a determinat aplicarea de către organele de inspecție fiscală a art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât după efectuarea operațiunilor, furnizorii săi ori nu mai pot fi găsiți, ori nu declară tranzacțiile, ori devin inactivi, cu alte cuvinte nu mai pot fi verificați, cu atât mai mult cu cât toți furnizorii au conturile deschise la aceeași bancă, toți au asociați persoane fizice de naționalitate turcă, majoritatea fiind din aceeași localitate, respectiv localitatea Hatay, inclusiv asociatul unic al contestatoarei, astfel cum precizează organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./04.11.2015 la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în vederea clarificării stituației de fapt în raport de susținerile contestatoarei.

Astfel încât, organul de soluționare a contestației reține că documentele depuse de societate în susținerea cauzei nu probează faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realitatea, respectiv că achizițiile nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la această sumă.

În fapt, prin actul administrativ contestat a fost stabilit impozit pe profit suplimentar pe perioada 2009 – 2011 în sumă totală de .X. lei.

Prin contestație se contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei, pe anul 2009 și impozitul pe profit în sumă de .X. lei pe anul 2011, total .X. lei.

De asemenea, prin contestație societatea recunoaște ca fiind datorat impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Ca urmare, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei -.X. lei = .X. lei) societatea nu prezintă argumente în contestație.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

„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 ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

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

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că SC .X. SRL deși precizează în contestație suma impozitului pe profit pe care o contestă și suma impozitului pe profit însușită ca fiind datorată, pentru suma de .X. lei nu înțelege să aducă argumente.

Astfel, întrucât SC .X. SRL nu aduce motivații pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.216 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în condițiile în care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și ca nemotivată pentru debitele care le-au generat, respectiv o parte dintre aceste obligații au fost recunoscute de societate ca fiind datorate bugetului de stat.

În fapt, prin decizia de impunere contestată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

La cap.III pct.1 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma de .X. lei;

La cap.III pct.2 din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația pentru impozitul pe profit în suma de .X. lei.

Diferența de .X. lei reprezentând impozit pe profit a fost recunoscută de societate ca fiind datorată bugetului de stat, prin contestație.

De asemenea, pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Din suma totală a taxei pe valoarea adăugată societatea recunoaște ca fiind datorată bugetului de stat suma de .X. lei, iar pentru diferența de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată conform celor analizate la cap.III pct.1 din prezenta decizie.

Deși societatea contestă parțial impozitul pe profit stabilit suplimentar, contestă integral accesorii aferente acestui impozit.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 și 120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 120¹

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale se datorează dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii obligației de plată.

Având în vedere că pentru impozitul pe profit în sumă de .X. și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. s-a respins contestația ca neîntemeiată, iar pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a respins contestația ca nemotivată se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile aferente acestor debite.

De asemenea, având în vedere că societatea recunoaște ca fiind datorate impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul sunt datorate și accesoriile aferente.

Ca urmare, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul și potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citat, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma totală de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se,

D E C I D E:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei impozit pe profit.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.10.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,
.X.