



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 , București,

CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.394 din 2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr.921168/11.08.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.921168/11.08.2014 asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. având CUI .X., prin împuternicit S.C.P.A. .X. cu sediul în .X., Str. .X. nr..X., etaj .X., județul .X., conform împuternicirii avocațiale nr..X., aflată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală nr..X./2014 a fost comunicată în data de **.X./2014**, conform confirmării de primire a adresei nr..X./2014 de înaintare a actului administrativ fiscal contestat, aflată în copie la dosarul cauzei și de data expedierii **.X./2014**, potrivit ștampilei Oficiului poștal .X. aplicată pe plicul aflat în original la dosarul cauzei.

Contestatară contestă și măsura înscrierii în Declarația .X. privind impozitul pe profit care va fi depusă la finalizarea anului fiscal 2014, la rubrica pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți, suma de .X. lei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 invocând în susținere următoarele :

1. Impozit pe profit

Referitor la constatările de la pct.1 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea susține că operațiunile derulate cu S.C. .X. S.R.L. au fost reale, marfa achiziționată existând în realitate și vândută ulterior către S.C. .X. S.R.L., iar sumele de bani încasate de către S.C. .X. S.R.L. în cont au fost ridicate în numerar de către administratorul .X..

Referitor la constatările de la pct.2 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea arată că deși factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. are înscrisă mențiunea „*avans arendă*”, totuși consideră mențiunea din factură ca fiind eronată, factură fiind finală, iar cheltuiala este deductibilă fiscal, motivat de faptul că exista un contract încheiat pentru arendarea unei suprafețe de .X. ha. de teren.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea arată că a efectuat cheltuieli cu semințe, ierbicide, îngrășăminte, combustibili, acestea participând la obținerea de venituri, iar valoarea producției în curs, înregistrată în contul .X. „*Producția în curs de execuție*” a fost stabilită estimativ, conform datelor furnizate de Camera Agricolă a județului .X., în condițiile în care nivelul producției agricole este influențat de condițiile meteo.

Societatea contestă influențarea rezultatelor fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei, reprezentând cuantumul cheltuielilor corespunzătoare producției agricole pentru care nu s-au înregistrat venituri din producția în curs.

Referitor la constatările de la pct.6 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea arată că a înregistrat corect factura nr. .X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând „*plata conform contract nr..X./2009*” respectiv plata pentru prestarea de servicii constând în întocmirea documentației de specialitate în vederea accesării unei finanțări nerambursabile prin Fonduri Europene d.X., respectiv în contul .X. „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”.

Deoarece, proiectul „*Construire stație de silozuri și hală de depozitare în .X., județ .X. aparținând S.C. .X. S.R.L.*” nu a mai fost semnat în anul 2009, societatea consideră că nu se mai justifică înregistrarea sumei de .X. lei în contul de imobilizări în curs.

Referitor la constatările de la pct.7 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea consideră că factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X. în sumă de .X. lei reprezentând „*discount conform contract*” nu face referire la un anumit contract încheiat între cele două societăți. Totodată, arată că prin actul adițional încheiat la .X./2009 este înscris greșit numărul contractului, în fapt discountul a fost acordat pentru întreaga cantitate de marfă livrată către S.C. .X. S.R.L.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2010 din decizia de impunere, societatea arată că factura nr..X./2010 în sumă de .X. lei reprezentând profile IPE înregistrată în contul .X. „*Cheltuieli cu materialele auxiliare*” se referă la reparații curente și nu trebuia înregistrată concomitent și valoarea de intrare a mijlocului fix în care au fost încorporate respectivele profile.

Referitor la constatările de la pct.6 - anul 2010 din decizia de impunere, societatea consideră că nu se face vinovată de comportamentul fiscal al S.C. .X. S.R.L. și nu răspunde de modul în care furnizorul a înregistrat în evidența contabilă facturile emise și nici de proveniența mărfurilor facturate.

De asemenea, deoarece nu a fost stabilit impozit pe profit suplimentar din relațiile comerciale cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L pe anii 2010 și 2011, contestatara prezintă argumente numai în ce privește TVA aferentă unor operațiuni cu cereale.

Referitor la constatările de la pct.3 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea învederează că sumele înregistrate în conturile .X. și .X. și .X. „*Cheltuieli cu materiale consumabile*” sunt sume aferente unor pierderi ca urmare a depozitării unor mărfuri, respectiv erbicide, semințe, materiale de

plantat, îngrășăminte, iar conform normelor, aceste cheltuieli sunt deductibile în limitele de perisabilități admise de lege, de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont, înlăturând în totalitate acest tip de cheltuieli.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea susține că factura nr..X./2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând prestări de servicii se referă la montarea profilelor IPE achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., iar aceste prestații se încadrează în sfera cheltuielilor de întreținere efectuate la o hală din patrimoniul societății situat la punctul de lucru din .X., astfel încât nu este necesară înregistrarea de venituri din investiții și nici creșterea valorii de inventar a mijloacelor fixe asupra cărora s-au efectuat reparațiile de întreținere.

Referitor la constatările de la pct.5 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea consideră că sumele facturate de S.C. .X. S.A. din .X. emise în .X./2011 și .X./2011 reprezentând reparații efectuate la un autocar marca .X. achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. cu factura nr..X./2011 sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, motivat de acordarea unui discount de către S.C. .X. S.R.L. prin factura nr..X./2011 în sumă de .X. lei, urmând ca în schimbul acestui discount, contestatara să efectueze lucrări de reparații necesare mijlocului de transport achiziționat.

Referitor la constatările de la pct.7 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea consideră că toate materialele de construcții achiziționate în cursul anului 2011 și care nu au fost facturate către S.C. .X. S.R.L., sunt de fapt materiale achiziționate pentru efectuarea de reparații curente de întreținere a clădirilor și astfel se înscriu în sfera cheltuielilor deductibile fiscal, fără a fi obligatorie majorarea valorii de inventar a mijloacelor fixe în care au fost încorporate.

Referitor la constatările de la pct.9 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea susține că suma de .X. depusă de .X. încasată la data de .X./2011, nu reprezintă un venit suplimentar al contestatarii, deoarece suma era destinată S.C. .X. S.R.L., societatea de la care .X. a cumpărat marfa.

Astfel, suma de bani depusă eronat în contul deschis la .X. contestatarii a fost virată în aceeași zi către S.C. .X., deci nu poate influența rezultatul fiscal declarat pentru trim.II 2011.

Referitor la constatările de la pct.3 - anul 2012 din decizia de impunere, societatea susține că a înregistrat în contabilitate eliberare în consum pentru marfa depreciată în depozite, conform bonurilor de consum .X., .X. și .X./2012

în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a calculat perisabilitățile legale. Astfel, societatea consideră că nu trebuia să înregistreze venituri din producția în curs și nici să justifice deductibilitatea acestor cheltuieli.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2012 din decizia de impunere, societatea susține că factura nr..X./2012 în sumă de .X. lei + TVA .X. lei se referă la întreținerea unor instalații electrice existente deja în imobilele din patrimoniul propriu, în consecință nu avea obligația de a înregistra venituri din producția de imobilizări în curs.

2. Taxa pe valoarea adăugată

Societatea contestă parțial TVA stabilită prin decizia de impunere contestată în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Referitor la constatările de la pct.1 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea susține că operațiunile derulate cu S.C. .X. S.R.L. au fost reale, marfa achiziționată existând în realitate și vândută ulterior către S.C. .X. S.R.L., iar sumele de bani încasate de către S.C. .X. S.R.L. în cont au fost ridicate în numerar de către administratorul .X.. Totodată solicită reconsiderarea TVA înscrisă în facturile nr..X./2009, nr..X. și nr..X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L.

Referitor la constatările de la pct.3 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea susține că TVA aferentă facturii nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. a fost dedusă corect, motivat de faptul că societatea nu a finalizat lucrările care fac obiectul contractului n..X./2009, astfel că factura trebuia înregistrată în evidența contabilă și ulterior stornată, lucru care nu s-a întâmplat.

De asemenea, TVA din factura nr. .X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. a fost dedusă corect, deoarece serviciile au fost efectiv prestate, conform documentației întocmite.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2009 din decizia de impunere, societatea susține referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2009 emisă către S.C. .X. S.R.L. din .X. reprezentând „*discount acordat conform contract*”, fără a menționa în cuprinsul facturii, contractul la care se acordă discount, că de fapt discountul se referă la întreaga marfă vândută către respectivul client, dar probabil că actul adițional se raportează la un număr de contract greșit.

Referitor la constatările de la pct.2 - anul 2010 din decizia de impunere, societatea susține ca achizițiile de la S.C. .X. S.R.L. sunt reale, fiind revândute unor parteneri contractuali, iar deficiențele constatate la furnizorii acestei

societati, precum și lipsa mijloacelor de transport pentru cereale, nu îi sunt imputabile. De asemenea, consideră că nu îi este imputabil faptul că furnizorul S.C. .X. S.R.L. nu a declarat în totalitate facturile emise de contestatara prin declarația informativă .X.

Astfel, înregistrarea din luna .X./ 2010 de scoatere din evidență a facturii nr..X./2010 în suma de .X. lei plus TVA a fost o eroare, aceasta fiind anulată ulterior.

Referitor la constatările de la pct.3 - anul 2010 din decizia de impunere, societatea susține deductibilitatea TVA aferentă mărfii livrate efectiv de S.C. .X. S.R.L., dar a înregistrat de două ori în evidența contabilă factura nr..X./2010, deoarece furnizorul a omis să trimită factura.

Referitor la constatările de la pct.1 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea arată că stornarea producției în curs în suma de .X. lei înregistrată în contul .X. „*Producție în curs de execuție*” a fost determinată de faptul că respectiva producție a fost calamitată, motivat de faptul că nivelul producției agricole este influențat de condițiile meteo.

Societatea consideră că TVA aferentă sumei stornate în luna .X./2011, ca urmare calamităților naturale care au afectat producția, nu poate fi asimilată din punct de vedere al taxării cu o livrare de bunuri.

Referitor la constatările de la pct.2 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea susține că nu datorează TVA în sumă de .X. lei aferentă eliberării în consum de erbicide, seminte și materiale de plantat, susținând că acestea reprezintă pierderi din deprecierea mărfurilor în cursul depozitării, fiind deductibile în limita de perisabilitate admisă de lege.

Referitor la constatările de la pct.3 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea arată că TVA aferentă facturilor nr. .X., .X. și .X. de reparații la un autocar marca .X. emise de .X. din .X. este deductibilă, motivat de faptul că acesta a fost achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. în scopul obținerii de venituri din transport de persoane, dar intenția nu s-a concretizat deoarece nu au fost obținute avize necesare pentru acest tip de activitate.

Totodată pretinde că în schimbul discount-ului identificat în factura de stornare nr..X./2011 în sumă de - .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, contestatara trebuia să efectueze lucrări de reparație necesare mijlocului de transport.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea susține că achizițiile de la S.C. .X. S.R.L. sunt reale, fiind revândute unor parteneri contractuali, iar deficiențele constatate la furnizori, precum și lipsa mijloacelor de transport pentru cereale, nu îi sunt imputabile.

De asemenea, nu îi este imputabil faptul ca S.C. .X. S.R.L. nu declară în totalitate facturile emise prin declarația informativă .X., nici omisiune declarării livrărilor de cereale de către furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Referitor la constatările de la pct.5 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea arată referitor la TVA în sumă de .X. lei, faptul că, deși au fost identificate .X. facturi fiscale emise de S.C. .X. S.R.L. au fost înregistrate în evidența contabilă doar .X. facturi, în condițiile în care marfa a fost recepționată și livrată către terți, iar celelalte trei facturi de stornare marfă, nu au fost transmise de furnizor, motiv pentru care nu exista obligativitatea de a fi înregistrate.

Referitor la constatările de la pct.7 și pct.9 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea solicită scutirea de TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2011 și TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor din perioada .X.-.X./2011 către clientul intracomunitar .X., motivând că nu are relevanță faptul că respectivul client nu a înregistrat în contabilitate respectivele facturi și prezintă documente de transport CMR în justificare.

Referitor la constatările de la pct.10 - anul 2011 din decizia de impunere, societatea contestă TVA în sumă de .X. lei aferentă cantităților de cereale înscrise în .X. de CMR-uri, transportate de la .X. la S.C. .X. S.R.L.-punct de lucru .X., fără a fi identificată nicio factură de achiziție, motivând că respectivele cantități de cereale nu au rămas în gestiunea societății, nu au fost generatoare de venituri, ci au fost returnate așa cum reiese din documentele de transport CMR.

Referitor la constatările de la pct.2 - anul 2012 din decizia de impunere, societatea solicită ajustarea TVA în limita de perisabilitate legală pentru mărfuri depreciate în procesul de depozitare aferentă bonului de consum nr..X./2012 pentru azotat de amoniu.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2012 din decizia de impunere, societatea arată că TVA în sumă de .X. lei aferentă unor livrări de mărfuri către S.C. .X. S.R.L., susținând că marfa a fost livrată în custodia acestei societăți, urmând ca ulterior, pe măsura vânzării acestora că se procedeze la emiterea de facturi, moment la care se colectează TV aferentă.

Referitor la constatările de la pct.5 - anul 2012 din decizia de impunere, societatea solicită scutirea de TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de

transport către clientul .X., motivat de faptul că nu este responsabilă de faptul că respectivul client nu recunoaște operațiunile efectuate.

Referitor la constatările de la pct.3 - anul 2013 din decizia de impunere, societatea consideră ca fiind deductibilă TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând avans, pe motiv că a achitat contravaloarea acestor facturi cu biletul la ordin nr..X. predat beneficiarului.

Referitor la constatările de la pct.4 - anul 2013 din decizia de impunere, societatea consideră ca fiind deductibilă TVA aferentă unor bonuri de consum de materiale de construcții care se referă la activitatea de investiții, motivând că înregistrările efectuate din eroare în luna .X./ au fost anulate ulterior, rămânând în contul .X. „*Investiții în curs*”.

Referitor la constatările de la pct.5 - anul 2013 din decizia de impunere, societatea contestă TVA aferentă facturii nr..X./2012 emisă de S.C. .X. S.R.L. stabilită în sarcina sa, pe motiv că din eroare a înregistrat scoaterea din gestiune în luna .X./ a cantității de .X. kg. floarea soarelui înregistrată în contul .X. „*Mărfuri în curs de aprovizionare*”, iar respectiva înregistrare a fost anulată.

Față de motivele invocate, S.C. .X. S.R.L. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate prin care au fost verificate :

- impozit pe profit aferent perioadei .X./2009 - .X./2013,
- taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei .X./2010 - .X./2013.

Impozit pe profit

Prin adresa I.P.J. .X. nr..X./2011 înregistrată la DGFP .X. sub nr..X./2011 și nr..X./2011, înregistrată la AIF .X. sub nr. .X./2011 s-a solicitat efectuarea unei inspecții fiscale generale la S.C. .X. S.R.L., care să vizeze în principal aspecte legate de comerțul cu cereale, atât în spațiul intern cât și în spațiul intracomunitar.

Totodată, D.N.A.-Serviciul Teritorial .X. a solicitat transmiterea rezultatelor inspecției fiscale desfășurate la S.C. .X. S.R.L., având în vedere faptul că administratorul acestei societăți este cercetat penal pentru săvârșirea mai multor infracțiuni, printre care și aceea de evaziune fiscală.

În perioada verificată, contestatara a realizat venituri din activități de comercializare a produselor vegetale, din culturi de produse vegetale, din comerț cu îngrășăminte chimice, erbicide, pesticide, din subvenții încasate de la .X. din servicii prestate terților, din comerț cu materiale de construcții.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X./2009 contestatara a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. cu sediul în localitatea .X., str. .X., nr..X., bl..X., ap. .X., CUI .X., administrată de dl. .X., îngrășăminte chimice .X.-uri, uree și nitrocalcar cu trei facturi : nr..X./2009 în sumă de .X. lei + TVA .X. lei, nr..X./2009 n suma de .X. lei + TVA .X. lei și nr..X./2009 în sumă de .X. lei + TVA .X. lei.

Mărfurile achiziționate cu primele două facturi au fost revândute de contestatară către S.C. .X. S.R.L. .X., iar .X. -urile .X. achiziționate cu ultima factura au fost eliberate în consum, în lunile .X. și .X./2009, fiind înregistrate în contul .X. "*Cheltuieli cu îngrășăminte*".

În urma cercetărilor specifice efectuate de I.P.J. .X., respectiv a declarației olografe luată d-lui .X. a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a livrat marfa respectivă către contestatară, acesta declarând că întocmea facturile fiscale la solicitarea d-lui .X. care-i indica ce produse să înscrie în factură, cantitățile și valorile. Ulterior, la fiecare ridicare de numerar din conturile S.C. .X. S.R.L, dl. .X. primea .X. pentru .X. lei ridicați, banii ridicați din conturile bancare fiind înmânați d-lui .X..

În urma verificărilor efectuate în baza de date .X., nu s-a identificat nici o societate care să fi livrat mărfuri către S.C. .X. S.R.L. și care să fie ulterior livrate către contestatară.

De asemenea s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. nu declara achiziții și livrări prin declarația .X. privind achizițiile și livrările pe teritoriul României, iar pe facturile de achiziții de la SC .X. SRL nu existau date privind mijloacele de transport, în schimb existau informații privind mijloacele de transport utilizate pentru transportul marfurilor de la SC .X. SRL către SC .X. SRL.

Pe baza informațiilor puse la dispoziție de către I.P.J. .X., în urma cercetărilor specifice efectuate, respectiv a declarațiilor luate reprezentanților SC .X. SRL din .X., această societate recunoaște operațiunile de aprovizionare cu bunurile facturate de către S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile de aprovizionare ale S.C. .X. S.R.L. de la S.C. .X. S.R.L. sunt operațiuni fictive, documentele de proveniență înregistrate în evidența contabilă a contestatarei nefiind conforme cu operațiuni reale.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat operațiunile de achiziții de la S.C. .X. S.R.L., cheltuielile cu descarcarea de marfă înregistrate în evidența contabilă și cu eliberările în consum a bunurilor achiziționate de la respectiva societate în sumă de .X. lei fiind considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2009.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X./2009, contestatara a înregistrat în mod eronat în contul .X. „*Alte cheltuieli de exploatare*”, factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând "*avans arenda teren 2009 conform contract*", înregistrată în mod eronat în contul .X. „*Alte cheltuieli de exploatare*”, respectiva cheltuială fiind considerată nedeductibilă fiscal pe anul 2009.

3. S-a mai constatat că au fost înregistrate în evidența contabilă, mai multe achiziții de piese de schimb de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și prestații servicii vulcanizare de la SC .X. SRL care se referă la mijloace fixe care nu se regăsesc în patrimoniul contestatarii și pentru care nu există nicio factură din care să reiasă că aceste mijloace de transport și/sau utilaje ar fi în folosința S.C. .X. S.R.L., respectiva cheltuială fiind considerată nedeductibilă fiscal pe anul 2009.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2009, S.C. .X. S.R.L. a executat lucrări agricole pe mai multe terenuri luate în arendă de la S.C. .X. S.R.L. și a fost înregistrată eliberarea în consum de semințe, erbicide, îngrășăminte, combustibili, nefiind prezentate documente din care să reiasă suprafețele cultivate de contestatară, structura culturilor însămânțate și a lucrărilor efectuate.

Totodată, deși S.C. .X. S.R.L. a preluat la data încheierii contractului de arendă, suprafețe însămânțate cu grâu, pentru acele suprafețe nemaifiind justificate respectivele cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene au stabilit că societatea avea obligația de a înregistra producție în curs și implicit venituri din producția în curs la nivelul cheltuielilor efectuate cu lucrările agricole în sumă de .X. lei provenită din cheltuieli cu producția agricolă de .X. lei - valoarea producției în curs înregistrată în contul .X. „*Produse în curs de execuție*” și .X. „*Venituri din producția stocată*”.

5. S-a mai constatat că societatea a înregistrat în contul .X. „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” facturile : nr..X./2009 emisa de SC .X. SRL în suma de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând prestări servicii conform contract nr..X./2013 și factura .X./2009 emisa de SC .X. SRL în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând prestări servicii conform contract nr..X./2013.

În urma cercetarilor specifice efectuate de către I.P.J. .X. și puse la dispoziția echipei de control rezulta că, în cazul SC .X. SRL, contractul nr..X./2013 nu a fost executat datorită faptului că SC .X. SRL nu și-a îndeplinit obligațiile contractuale, respectiv nu a achitat contravaloarea contractului după cum reiese din declarația dată de administratorul SC .X. SRL. La data predării notei explicative, .X./2014, societatea a pus la dispoziție, un contract încheiat cu SC .X. SRL și o planșă plan de situație care are amprenta SC .X. SRL, nesemnată, la rubrica beneficiar nefiind înscrisă nici o societate, la rubrica lucrare nefiind înscrisă nici o mențiune, iar în titlu planșei apare adresa „.X., str. .X. nr. X”, fiind datată 2008.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2009, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul .X. „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, factura .X. în sumă de .X. lei + TVA .X. lei, reprezentând "*plata conform contract nr..X./2009*", conform căruia S.C. .X. S.R.L. avea obligația să întocmească "*documentația de specialitate în vederea accesării unei finanțări nerambursabile prin Fondurile Europene .X. prin .X.: .X., Masura .X.: Creșterea valorii adăugate a produselor agricole și forestiere, Denumire proiect*" .X., Jud. .X., aparținând SC .X. SRL. Consultanțul va asigura beneficiarului/clientului următoarele : - *Servicii de consultanță la elaborarea memoriului justificativ, a studiilor de piață, de evaluare la întocmirea cererii de finanțare; - servicii de consultanță în domeniul .Managementului investiției sau administrarea contractului de execuție.*"

Lucrările efective pentru acest proiect au fost executate în parte de S.C. .X. S.R.L. iar valoarea contractului este de .X.+ TVA.

Conform prevederilor pct. 91 și 92 din O.M.F. nr.1752/2005, societatea avea obligația de a evalua imobilizările corporale în curs de execuție la cost de producție, cost care cuprinde inclusiv cheltuielile care fac obiectul contractului nr..X./2009 în sumă de .X. lei și de a înregistra în evidența contabilă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție în corespondență cu contul .X. "*Venituri din producția de imobilizări corporale*".

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a emis factura .X./2009 către S.C. .X. S.R.L. .X., în suma de .X. lei și TVA -.X. lei, reprezentând "*Discount acordat conform contract, conform art.2 din actul adițional la contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2009 « Contractul de*

vanzare cumparare mai sus mentionat se modifica cu urmatoarele : pentru cantitatea de .X. tone .X. in valoare de .X. lei se acorda un discount de 57% in valoare de .X. lei inclusiv TVA".

S-a constatat că prin contractul nr..X./2009 SC .X. vinde: ingrasaminte chimice, pesticide și semințe conform facturilor emise, deci prin acest contract nu se vinde nici o cantitate de .X., iar acest gen de ingrasamant nu a fost comercializat catre S.C. .X. S.R.L., nefiind cuprins în nicio factura de vanzare catre aceasta societate.

Contestatară a înregistrat factura nr..X./2009 emisa de SC .X. SRL al carei obiect este .X. tone .X. în sumă de .X. lei, aceasta fiind singura achiziție de acest sortiment de îngrășământ, care a fost eliberată integral in consum în lunile .X. si .X./2009.

Astfel, obiectul discount-ului din factura .X./2009 emisă de contestatară către SC .X. SRL nu există, iar conform sistemului informatic care gestioneaza Declaratia informativa .X., clientul nu a declarat factura sus mentionată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au reconsiderat aceasta operatiune, în condițiile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind că suma de .X. lei aferentă facturii .X./2009 va majora rezultatele fiscale declarate de catre societate în anul 2009.

8. S-a mai constatat că factura .X./2009 emisă de contestatară către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentand .X. kg. îngrășăminte complexe a fost înregistrată în contul .X. « *Venituri în avans* », gestiunea de mărfuri nefiind descărcată.

Potrivit înregistrărilor contabile, cheltuiala de .X. lei înregistrată în contul .X. « *Cheltuieli privind sconturile acordate* » nu este deductibilă fiscal, pe motiv că în urma acestei vânzări, nu a fost descărcată gestiunea de marfuri.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010 a fost stabilită o sumă impozabilă din această operațiune în sumă de .X. lei, considerând că societatea trebuia să înregistreze veniturile din vânzarea mărfurilor în luna.X./2009 în cont .X. « *Venituri din vânzarea mărfurilor* » și nu în cont .X., luand in calcul faptul valoarea la preț de achiziție a mărfurilor vândute, respectiv de .X. lei. Astfel au fost influențate rezultatele fiscale declarate de catre societate in cursul anului 2009 cu suma de .X. lei, respectiv diferența neimpozitată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010.

9. S-a mai constatat că S.C..X. S.R.L a încasat în contul .X. deschis la .X. suma de .X. lei reprezentand subvenții .X. înregistrate corect în cont .X. « *Venituri din subvenții de exploatare* ». De asemenea, în lunile .X. și .X./2009 au fost înregistrate corect în contul de venituri .X. sumele de .X. lei și

respectiv .X. lei reprezentând sume achitate pe baza de adeverințe pentru producătorii agricoli, pentru achiziția de combustibili de la S.C. .X. S.R.L.

Deoarece, la calcul impozitului pe profit contestatara a considerat aceste venituri ca fiind venituri neimpozabile din punct de vedere fiscal, baza impozabilă a fost diminuată eronat cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au influențat rezultatele fiscale și impozitul pe profit declarate de catre societate prin declaratia 101 depusă pentru anul 2009, cu suma de .X. lei.

În concluzie, pentru anul 2009 a fost stabilită în sarcina societății profit impozabil în sumă de .X. lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

10. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în **anul 2010** cheltuieli cu reparații asupra unor mijloace de transport efectuate de către S.C. .X. S.A. și .X. asupra unor mijloace de transport cu numerele de înmatriculare .X., .X., .X. respectiv .X., care la momentul înregistrării facturilor în evidența contabilă, nu figurează în patrimoniul contestatarei.

11. S-a mai constatat că în luna .X./ a fost înregistrată regularizarea facturilor emise de către S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L, înregistrate în luna .X./2009 în contul .X., respectiv factura nr..X./2009 și nr..X./2009, prin următoarele formule contabile :

.X. = .X. cu suma de .X. lei pentru S.C. .X. S.R.L.

.X. = .X. cu suma de .X. lei pentru S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere faptul că influențele fiscale al celor două facturi asupra impozitului pe profit a fost tratat de către echipa de inspecție fiscală la constatarile aferente anului 2009, în anul 2010 organele de inspecție fiscală au diminuat rezultatele fiscale declarate de contestatară cu cele doua sume inregistrate în contul .X. "*Alte venituri din exploatare*".

12. S-a mai constatat că în luna .X./2010, contestatara a înregistrat în contul .X., factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând „*plata conform contract consultanță*” care se referă la implementarea și executarea unui proiect .X. "*Construire stație de silozuri și hala de depozitare în localitatea .X., județul .X., aparținând S.C. .X. S.R.L.*".

Organele de inspecție fiscală au constatat, în baza prevederilor O.M.F nr. 3055/2009, că societatea avea obligația să mărească valoarea imobilizărilor în curs, în corespondență cu contul de venituri .X. "*Venituri din imobilizări corporale în curs*", contravaloarea mijlocului fix urmând a fi trecută pe cheltuieli prin intermediul amortizării, motiv pentru care au influențat rezultatele fiscale declarate de către societate în anul 2010, cu suma de .X. lei.

13. S-a mai constatat că societatea a înregistrat în contul .X. "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" factura emisă de S.C. .X. S.A nr..X. in suma de .X. lei +TVA in suma de .X. lei reprezentand rovineta pentru auto .X., mijloc de transport aflat in patrimoniul contestatarei. Deoarece la rubrica cumpărător a facturii este in scrisă S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și TVA aferentă.

Totodată, a fost înregistrată în contul .X. factura .X./2010 în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentand profile IPE emisă de S.C. .X. S.R.L, despre care prin procesul verbal de control incrucisat nr. .X./2011 încheiat de organele fiscale din județul .X. s-a constatat că a fost înregistrată doar la luna .X./2011, fiind cuprinsă în decontul de TVA al acestei luni.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală, niciun document (bon de consum sau orice alt document justificativ) din care să rezulte destinația acestor profile, unde anume s-au consumat, iar prin nota explicativa prezentata în data de .X./2014, se menționează că „s-au folosit la consolidarea unei hale existente la punctul de lucru de la .X.”, specificând faptul ca aceste profile reprezintă reparații curente pentru a aduce hala la starea inițială de folosință.

În condițiile în care aceste bunuri au fost utilizate la îmbunătățirea parametrilor tehnico-economici ai unui mijloc fix, societatea avea obligația de a înregistra concomitent cu cheltuiala și un venit prin creșterea valorii de inventar a mijloacelor fixe sau în curs, motiv pentru care organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004, au stabilit respectivele cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

14. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat, începând cu luna .X./2010, achiziții considerabile de floarea soarelui și porumb boabe de la S.C. .X. S.R.L, pe care le-a vândut în cea mai mare parte către S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L.

Urmare consultării bazei de date ANAF și a sistemului informatic ce gestionează Declarația informativă .X., s-a constatat că între sumele declarate de contestatară ca și achiziții, sumele declarate de catre SC. .X. S.R.L ca și livrări există o diferență de .X. lei la baza de impozitare și .X. lei la TVA.

Sub aspectul impozitului pe profit nu s-au stabilit sume suplimentare la această poziție, mărfurile fiind achiziționate de la persoane fizice, ci numai sub aspectul TVA.

În concluzie, pentru perioada .X./2010-.X./2010 a fost stabilită în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de.X. lei, iar pentru perioada .X./2010 -.X./2010 a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

15. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în **anul 2011** un număr de .X. facturi emise de către SC .X. SRL, din care .X. facturi cu achiziții de cereale, o factură stornare avans marfă, înregistrată de contestatară în luna .X./2010 și patru facturi de avans marfă.

Având în vedere faptul că între .X. și SC .X. SRL exista o relație de afiliere directă, au același administrator și asociat, circuitul corect atât din punct de vedere economic, cât și din punct de vedere fiscal era ca .X. să vândă direct către contestatară, dar în acest caz achiziția făcută de către contestatară era fără TVA, iar societatea nu putea deduce TVA, fiind obligată să aplice taxarea inversă, SC .X. SRL fiind societatea interpusă în acest lanț, menită să asigure proveniența cu TVA deductibilă către SC .X. SRL.

Având în vedere faptul că în relația de achiziție și vânzare de mărfuri de la SC .X. SRL, contestatară a înregistrat atât venituri, cât și cheltuieli cu descarcarea de marfă, nivelul veniturilor fiind peste valoarea cheltuielilor efectuate, organele de inspecție fiscală au apreciat că nu se justifică ajustarea rezultatului fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit, neputându-se stabili o valoare certă a costului marfurilor achiziționate de către contestatară și revandute ulterior, ci a fost stabilită doar TVA suplimentară.

16. S-a mai constatat că, societatea a înregistrat în registrul jurnal, stornarea sumei înregistrată în soldul contului .X. „*Productie în curs*” prin formula contabilă .X. = .X. cu suma de .X. lei, la explicații fiind înscrisă formula „*regularizare producție calamităță*”.

Pentru această înregistrare, societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care să reiasă terenul pentru care s-a înregistrat producția în curs și culturile de pe aceste terenuri sunt în zone declarate calamitate de autoritățile statului și totodată să fie asigurate.

Prin nota explicativă, reprezentanții societății au specificat „*înregistrarea reprezintă storno producție calamităță datorită condițiilor meteo nefavorabile*”, astfel că suma de .X. lei reprezentând diminuarea veniturilor din producția în curs, influențează rezultatul fiscal declarat de către societate în trim.I și implicit în anul 2011.

17. În lunile .X., .X. și .X./2011, SC .X. SRL, a înregistrat în evidența contabilă la cheltuieli deductibile fiscal, eliberarea în consum de erbicide în cont .X. „*Cheltuieli cu materiale consumabile*”, seminte și materiale de plantat în cont .X. și îngrășăminte cont .X., în baza unor bonuri de consum care nu au fost identificate în documentele justificative ridicate de către IPJ .X..

Potrivit prevederilor O.M.F nr. 3055/2009, societatea avea obligația ca, pentru eliberările în consum de astfel de bunuri, să înregistreze concomitent și

producție în curs de execuție, în corespondența cu un cont de venituri pentru producție în curs, respectiv contul .X. "Variația stocurilor", în condițiile în care aceste consumuri erau destinate producției agricole.

Prin nota explicativă luată reprezentanților societății, aceștia declarau că „semintele și erbicidele eliberate în consum reprezintă pierderi din depozitarea acestora”, fără a prezenta niciun document justificativ care să probeze cele afirmate.

Totodată, în situația în care aceste bunuri s-au constatat lipsa la inventar trebuiau fie imputate persoanelor care se fac vinovate, fie să fie considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, iar în condițiile în care aceste sume reprezintă pierderi din depozitare, acestea trebuiau să se încadreze eventual în limitele de perisabilități, cu respectarea legislației de mediu în domeniul produselor periculoase și cu întocmirea documentelor justificative care să reflecte producerea acestor pierderi.

Având în vedere că nu s-au înregistrat și venituri pentru producția în curs de execuție, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

18. S-a mai constatat că SC .X. SRL a emis facturile nr. .X. toate din .X./2011 în sumă totală de .X. lei + TVA .X. lei care au înscris la obiectul facturii, denumirea generică de „prestări servicii”.

Potrivit documentelor prezentate ca urmare a verificării încrucișate efectuate în data de .X./2014 și a elementelor din nota explicativă din data de .X./2014, au fost identificate situații de lucrări pentru reparații curente la mijloacele de transport, reprezentând prestări servicii sudura aluminiu în suma de .X. lei + TVA, la reparația benelor la autocamioanele de transport și montat profile .X. cu suduri din factura nr. .X. în sumă de .X. lei + TVA.

S-a constatat că pentru factura nr. .X./2011 nu au fost înregistrate venituri din investiții în curs și nu s-a înregistrat creșterea valorii de inventar a mijloacelor fixe existente, cu suma de .X. lei, astfel încât organele de inspecție fiscală au majorat rezultatele fiscale declarate pentru luna .X./2011.

19. În luna .X./2011 societatea a înregistrat în contul .X. „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” trei facturi emise de S.C. .X. S.A din .X. în sumă de .X. lei pentru piese de schimb și reparații la un autocar cu număr de înmatriculare .X. care la data emiterii facturilor nu se mai afla în patrimoniul contestatarii și deci nu era producător de venituri.

Deoarece la discuția finală din .X./2014 a fost prezentat un contract de vânzare-cumpărare pentru acest autocar datat anterior facturilor emise de S.C. .X. S.A din .X., organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele

cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

20. În cursul anului 2011, SC .X. SRL a achiziționat mai multe bunuri: țevă, oțel, balast, ciment, podea antiderapanta, înregistrate inițial de societate în conturile de stocuri .X. "*Materiale consumabile*", ulterior fiind înregistrate în contul "*Cheltuieli cu materialele consumabile*", precum și prestări de servicii în legătură cu mijloacele fixe ale societății, înregistrate în contul .X. "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*".

Potrivit prevederilor O.M.F nr. 3055/2009, societatea avea obligația de a înregistra pentru aceste cheltuieli și venituri din producția de imobilizări corporale sau din creșterea valorii de inventar a mijloacelor fixe existente, venitul astfel înregistrat anulând influența cheltuielilor cu eliberarea în consum de bunuri încorporate în mijloacele fixe în curs de execuție sau pentru creșterea valorii de inventar a mijloacelor fixe existente, datorită creșterii parametrilor tehnici și economici ai mijloacelor fixe existente, în ceea ce privește influențele asupra rezultatelor contabile și fiscale, cheltuielile fiind deductibile prin amortizarea mijloacelor fixe obținute în urma investiției, sau prin majorarea valorii de inventar a mijloacelor fixe existente.

Cu ocazia prezentării punctului de vedere la discuția finală din data de .X./2014, societatea a prezentat informații din care reiese că o parte din materialele eliberate în consum în cursul anului 2011 au fost refacturate către SC .X. SRL, antreprenorul care a efectuat lucrările de investiții la punctul de lucru .X., aceste materiale fiind facturate cu factura .X./2012.

Având în vedere că eliberarea în consum și cheltuielile s-au înregistrat în anul 2011, iar venitul s-a înregistrat în anul 2012, organele de inspecție fiscală au influențat rezultatele fiscale ale anului 2011 cu cheltuielile înregistrate în anul 2011 cu eliberarea în consum a acestor materiale, iar în anul 2012 au diminuat rezultatele fiscale ale acestui an cu contravaloarea acestor cheltuieli, astfel asigurându-se un tratament fiscal corect.

Deoarece în cursul anului 2011 s-au identificat și situații în care prestațiile de servicii aferente obiectivelor de investiții au fost înregistrate pe cheltuieli, fără a se înregistra venituri din imobilizări în curs, în conformitate cu prevederile O.M.F nr. 3055/2009 și care nu au fost refacturate, valoarea cu acestora nu a influențat rezultatul din anul 2012, fiind impozitate în anul 2011, când au fost înregistrate aceste cheltuieli.

În concluzie, cu suma de .X. lei, înregistrată în evidența contabilă numai pe cheltuieli fără a se înregistra și producție de imobilizări corporale în curs, sau creșterea valorii de inventar a mijloacelor fixe existente a fost influențat rezultatul fiscal declarat de către societate în anul 2011, funcție de data la care fiecare parte componentă a acestei sume a fost înregistrată pe cheltuieli, fără a

se înregistrează și mijloace fixe în curs de execuție în corespondență cu un cont de venituri, respectiv fără a se face venit din vânzarea de bunuri.

S-a precizat că la stabilirea rezultatelor fiscale s-a luat în calcul numai valoarea materialelor care au fost eliberate în consum și la datele la care aceste materiale sunt înregistrate în conturile de cheltuieli fiind identificate și situații în care bunuri de natura mijloacelor fixe au fost înregistrate pe cheltuieli.

Prin nota explicativă dată de reprezentanții societății la .X./2014, se specifică "*materialele de construcții au fost folosite pentru reparații cladiri în regie proprie*" dar, deși s-a solicitat să se justifice cu documente primare modul în care au fost utilizate aceste materiale, reprezentanții societății nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nicio situație de lucrări, deviz de lucrări sau orice alt document justificativ din care să reiasă modul efectiv în care aceste bunuri de natura materialelor de construcții au fost puse în opera, la ce mijloace fixe se referă reparațiile efectuate, în ce au constat aceste reparații, ce angajați au participat la executarea acestor lucrări, respectiv orice alte documente din care să reiasă modul în care aceste cheltuieli se referă efectiv la lucrări de reparații, fără a participa la creșterea parametrilor tehnici a mijloacelor fixe la care se referă și fără a se genera beneficii economice viitoare din aceste cheltuieli.

21. S-a mai constatat că SC .X. SRL a încasat prin conturile bancare mai multe sume reprezentând subvenții .X. pentru culturile agricole, sume pe care societatea le-a înregistrat corect în evidența contabilă în conturile de venituri din subvenții, pe care le-a considerat ca venituri neimpozabile din punct de vedere fiscal.

Suma totală a veniturilor de acest fel pentru anul 2011 se ridică la valoarea de .X. lei, sumă cu care au fost influențate rezultatele fiscale declarate de către societate în cursul anului 2011, calculând impozit pe profit suplimentar din această deficiență.

Prin nota explicativă referitoare la această deficiență, reprezentanții societății au răspuns că veniturile din subvenții nu s-au luat în calcul ca și venituri impozabile, prin analogie cu tratamentul fiscal al acestor venituri în cazul microintreprinderilor.

22. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a încasat în contul .X. deschis la .X. conform extras de cont .X./2011 suma de .X., la explicații în extrasul de cont fiind înscris „.X.”, reprezentând .X. lei la cursul de schimb din data de .X./2011, sumă care a fost virată în aceeași zi de contestatară către .X..

Astfel, SC .X. SRL nu a înregistrat în evidența contabilă nicio factură de vânzare către .X., singurele vânzări în legătură cu această societate din .X.

efectuându-se pe relația SC .X. vinde catre SC .X. SRL si catre SC .X. SRL, care la rândul lor vând catre .X..

În această relație SC .X. SRL și dl. .X. - pe relația .X. - .X.- este fidejutor, garantând plata către .X., de altfel plata se face cash de către dl. .X. în contul bancar al lui .X. în numele .X..

Potrivit documentelor ridicate de catre organele de cercetare penală au fost identificate un numar de .X. CMR-uri pe relatia SC .X. SRL catre .X. .X., care sunt confirmate la primire de catre .X. și care au atașate avize de însoțire a marfii, note de cântar efectuate de autoritatea rutieră ungară și note de cântar-aviz de însoțire a mărfii efectuate de către .X..

Totodată, pe notele de cantar-aviz de însoțire a mărfii efectuate de către .X., la destinar este înscrisă societatea .X..

Cele .X. CMR-uri identificate pe relatia SC .X. SRL - .X. SRL, confirmate de primire și care au atasate avize de însoțire a marfii și note de cantar sunt întocmite pentru cantitatea totala de .X. kg porumb toate fiind datate .X./2011, la un pret unitar de vanzare în sumă de .X. lei, apropiat de pretul unitar cu care SC .X. SRL a vândut porumb către SC .X., respectiv .X. lei/kg.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pe lângă cele .X. CMR confirmate și cu atașamentele prezentate mai sus au fost identificate și alte CMR-uri întocmite de catre SC .X. SRL către .X. SRL, fără însă a fi confirmate de primire și fără a avea atașamentele prezentate mai sus, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au luat în considerare numai cele .X. CMR-uri ca fiind certe din punct de vedere al livrării și pentru care se poate stabili o legătură directă cu suma de .X. forinți încasată prin cont de către SC .X. SRL.

Astfel, suma de .X. lei reprezintă venit suplimentar, cu această sumă fiind influențat rezultatul fiscal declarat de catre societatea verificată în trim. II 2011 și implicit în anul 2011.

În concluzie, pentru anul 2011 a fost stabilită în sarcina societății profit impozabil în sumă de .X. lei pentru care a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

23. La luna .X./2012 au fost identificate mai multe înregistrari în evidența contabilă, în baza unor PV care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, înregistrari care la rubrica explicatii din registru jurnal au înscris generic „*compensari*”, după cum urmează :

.X. = .X. reprezintă scoaterea din evidența contabila a unor clienți neachitați, documentele în baza carora s-au facut aceste înregistrări sunt PV .X. , toate fiind datate .X./2012.

Dintre acestea, PV .X. si .X. se referă la factura nr..X./ 2010 emisa de SC .X. SRL în luna .X./2010 și reprezintă avans marfă, avans care nu a fost achitat de către SC .X. SRL.

.X. = .X. pentru suma de .X. lei reprezentand baza

.X. = .X. pentru suma de .X. lei reprezentand TVA.

Deasemenea, în baza PV .X. si .X. din .X./2012 se fac înregistrările .X. = .X. pentru suma de .X. lei + .X. lei + .X. lei = .X. lei aferente unor facturi emise de către SC .X. SRL în anul 2011.

Având în vedere ca pentru facturile emise de catre SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare reprezentand TVA aferentă facturilor emise de catre acesta societate, în vederea stabilirii unei situatii fiscale corecte, au fost diminuate veniturile impozabile declarate de societate cu suma de .X. lei (.X. x .X.=.X. lei) reprezentand TVA aferentă sumelor înregistrate în contul .X. care corespunde unor facturi inclusiv TVA din anul 2011 emise de către SC .X. SRL.

Deasemenea, s-a diminuat valoarea veniturilor înregistrate în contul .X. referitor la sumele reprezentand TVA aferentă facturii nr..X./ 2010 cu suma de .X. lei reprezentând suma stabilită ca TVA suplimentară la data la care acesta factură a fost înregistrata în contabilitatea SC .X. SRL.

Deoarece, pentru scoaterea din evidență a unor furnizori neachitati, societatea avea obligatia de respecta termenul de prescriptie al acestor datorii, si trebuia, concomitent sa faca dovada ca a întreprins toate măsurile necesare care se impun pentru a asigura plata acestor datorii, astfel suma de .X. lei+.X. lei = .X. lei este considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2012.

24. În luna .X./2012 SC .X. SRL a înregistrat în contul .X. "*Cheltuieli privind mărfurile*", bonul de consum .X. în suma de .X. lei, reprezentând azotat de amoniu ambalat la .X. saci și bonul de consum .X. și .X. în sumă totală de .X. lei reprezentând azotat de amoniu, floarea soarelui, grâu panificație, .X., porumb boabe, srot floarea soarelui, uree, glifotim, sămânța grâu.

Pentru aceste bonuri de consum, societatea nu a înregistrat venituri din productia în curs respectiv venituri din vânzarea de marfuri și nu a justificat în niciun fel necesitatea și oportunitatea acestor eliberari în consum și nici nu prezentat niciun document din care sa reiasă că aceste consumuri au participat la realizarea de venituri.

S-a mai constatat că a fost înregistrată la luna .X./2012, TVA prin formula contabilă .X. = .X. cu suma de .X. lei aferentă sumei de .X. lei înscrisa în bonurile de consum .X. si .X., la explicații fiind înscrisă TVA marfa depreciată, pentru care societatea nu a justificat, cu documente legal întocmite deductibilitatea cheltuieli aferente mărfii depreciate, în conformitate cu

prevederile art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare în anul 2012, coroborate cu pc.42 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, sumele înregistrate în baza bonurilor de consum nr..X. și nr..X. în suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2012.

25. Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2012, societatea a înregistrat pe cheltuieli diferite materiale de construcții, destinate investițiilor efectuate de către societate în derularea proiectului de investiții cofinanțat din fonduri europene, fără a se înregistra investiții în curs și concomitent venituri din investiții în curs.

Astfel în luna .X., .X., .X. și .X./2012 societatea a achiziționat mai multe materiale de construcții și prestări de servicii de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SA, .X. SRL., pe care le-a înregistrat în conturi de cheltuieli deductibile fiscal.

Cu ocazia prezentării punctului de vedere la discuția finală, s-a demonstrat că materialele achiziționate și înregistrate în conturile de cheltuieli în luna .X./2012, au fost refacturate către SC .X. SRL, motiv pentru care din eliberarea în consum a acestor materiale organele de inspecție fiscală nu au stabilit sume suplimentare.

Sume suplimentare au fost stabilite în anul 2012 numai la factura .X./2012 emisă de .X. SRL, înregistrată direct în contul .X. *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți ”* reprezentând lucrări de instalații electrice, pentru care societatea nu a înregistrat venituri din producția în curs de imobilizări.

Organele de inspecție fiscală au ținut cont și de valoarea materialelor achiziționate în anul 2011 și eliberate în consum în anul 2011, facturate către SC .X. SRL în luna .X./2012, astfel cu suma acestor materiale au fost diminuate rezultatele fiscale ale anului 2012, motivat de faptul că în anul 2012 societatea avea dreptul la cheltuielă cu descărcarea de mărfuri vândute către SC .X. SRL și nu în anul 2011 când contribuabilul verificat a înregistrat cheltuieli cu aceste materiale.

În concluzie, pentru anul 2012 a fost stabilită în sarcina societății profit impozabil în sumă de .X. lei pentru care a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

De asemenea pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar au fost calculate, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități aferente în sumă de .X. lei, în baza art.119 alin.1 art.120

alin.1 și art.120¹ alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a solicitat la rambursare TVA cu decontul de TVA aferent lunii .X./2010 înregistrat la A.F.P. .X. sub nr..X./2010.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X./2009, societatea a înregistrat facturile nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009 de la furnizorul SC .X. SRL în sumă de .X. lei + TVA .X. lei pentru complexe .X. de diferite sortimente.

Produsele au fost revandute de contestată către SC .X. SRL .X., sau sunt eliberate în consum, fiind trecute pe cheltuieli. În urma verificărilor făcute la SC .X. SRL de către organele de cercetare penală, rezulta că marfurile au fost livrate către această societate, reprezentantul acestei societăți, declarând că nu au avut probleme în relațiile comerciale desfășurate între cele două societăți, în ceea ce privește decontarea operațiunilor, iar mărfurile au fost livrate către SC .X. SRL, transportul fiind executat de către SC .X. SRL care a declarat achizițiile prin declarația informativă .X..

Potrivit informațiilor puse la dispoziție de către organele de cercetare penală, conform declarației olografe luată administratorului SC .X. SRL dl. .X. în data de .X./2011, rezultă că această societate nu a efectuat nici o livrare de bunuri către SC .X. SRL .

Astfel, pentru facturile achitate prin virament bancar de către SC .X. SRL, administratorul SC .X. SRL a efectuat ridicări de numerar și contra unui comision de .X. euro la o ridicare de numerar de .X. lei returna banii d-lui .X. care îi comunica d-lui .X. când completa facturile fictive ce suma să treacă în aceste facturi și ce anume produs.

În aceste condiții, coroborat cu faptul că SC .X. SRL nu declară livrări către SC .X. SRL, nu colectează și declară TVA pentru aceste livrări și nu au fost identificate societăți care să livreze aceste bunuri către această societate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că este vorba de achiziții fictive, iar TVA înscrisă în cele trei facturi este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

În data de .X./2009, contestatara întocmește factura .X. către SC .X. SRL în suma de .X. lei + TVA .X. lei, reprezentând complexe .X., proveniența acestor ingrasaminte fiind SC .X. SRL, fiind înregistrată descărcarea de gestiune.

Având în vedere faptul că administratorul SC .X. SRL, nu avea cunoștință de această operațiune, iar în evidența contabilă s-a operat descărcarea de

mărfuri, este evident că aceste mărfuri au fost valorificate de către SC .X. SRL, dar nu către SC .X. SRL.

Totodată, la data de .X./2009, SC .X. SRL a înregistrat factura nr..X./2009 în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând .X. emisă de SC .X. SRL.

Astfel, întreaga cantitate de .X. tone de .X. achiziționată de la SC .X. SRL cu factura .X./2009 a fost revandută către SC .X. SRL în luna .X./2009 cu factura .X./2009, nemaexistând alta intrare de .X. de la SC .X. SRL.

Pentru aceasta factura, în contabilitatea SC .X. SRL se face înregistrarea contabilă .X.= .X. cu suma de .X. lei și .X. cu suma de .X. lei, cu alte cuvinte se stornează o cheltuială, care în realitate nu a fost făcută prin eliberarea în consum pe cont cont .X. pentru că .X. au fost vândute către SC .X. SRL, această cantitate fiind înregistrată inițial în cont .X. și descarcată ulterior pe cont .X.

Deoarece, la data la care este emisă factura de stornare de către SC .X. SRL, .X./2009, conform datelor de pe portaluljust.ro această societate era în procedura de insolvență, la acea dată trebuiau aplicate măsurile de simplificare din punct de vedere a TVA pentru societățile în insolvență.

Pentru motivele prezentate mai sus, operațiunile comerciale derulate între SC .X. SRL și SC .X. SRL, sunt operațiuni fictive, TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de către SC .X. SRL, către SC .X. SRL este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

2. De asemenea, s-a mai constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli și TVA deductibilă în baza unor facturi de achiziții piese de schimb și consumabile pentru diferite utilaje și mijloace de transport, în perioade de timp în care societatea nu are în patrimoniu sau în folosință mijloace fixe de asemenea natura și nu are încheiate contracte de închiriere sau de comodat pentru astfel de bunuri.

Astfel, în cursul anului 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli cu TVA deductibilă achiziții de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL.

Deoarece aceste achiziții sunt efectuate pentru utilaje și mijloace de transport care nu se află în proprietatea SC .X. SRL, sau pentru care societatea nu are drept de folosință, TVA înscrisă în aceste facturi este TVA nedeductibilă din punct de vedere fiscal, funcție de data la care aceste facturi sunt înregistrate în evidența contabilă.

3. În luna .X./2009, contestarea a înregistrat factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL în suma de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând generic "*prestări servicii conform contract .X./2009*" și .X./2009 emisă de SC .X. SRL .X. în sumă

de .X. + TVA .X. lei reprezentând generic *"prestari servicii conform contract nr..X./2009"*.

În luna .X. SC .X. SRL a înregistrat, în baza PV nr..X. și PV nr..X./2010, cu formulele contabile .X. = .X. pentru suma de .X. lei și .X. = .X. pentru suma de .X. lei, scoaterea din evidență a celor doi furnizori neachitați, TVA aferentă celor două facturi rămânând dedusă în luna .X./2009, având în vedere faptul că cele două facturi nu sunt achitate de către SC .X. SRL.

Potrivit sistemului informatic ce gestionează declarația informativă .X. privind achizițiile și livrarile pe teritoriul României apare diferența de 100% în ceea ce privește relațiile comerciale declarate de către contribuabilul verificat cu cele două societăți pentru facturile din luna .X./2009, în sensul că SC .X. SRL declară achiziția în timp ce cele două societăți nu declarau livrarea de prestări de servicii.

În urma cercetărilor specifice efectuate de către IPJ .X. și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în cazul SC .X. SRL, contractul nr..X./2013 nu a fost executat datorită faptului că SC .X. SRL nu și-a îndeplinit obligațiile contractuale, respectiv nu a achitat contravaloarea contractului după cum reiese din declarația dată de administratorul SC .X. SRL.

În ceea ce privește factura emisă de SC .X. SRL, contribuabilul verificat a prezentat un contract, împreună cu nota explicativă din data de .X./2014, însă nu a prezentat nici o situație de lucrări sau alt document justificativ din care să reiasă natura serviciilor prestate așa cum sunt ele prevăzute, pentru această factura în ceea ce privește faptul generator al TVA, respectiv la art.134¹ din Legea nr.571/2003.

S-a mai constatat că SC .X. SRL a mai emis o factură în luna .X./2009, factura declarată de ambii parteneri în declarația informativă .X. și pentru care contribuabilul verificat a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, cu ocazia prezentării punctului de vedere la discuția finală, o documentație întocmită de către această societate.

Pe cale de consecință, TVA în suma de .X. lei înscrisă în cele două facturi emise de către SC .X. SRL și SC .X. SRL, nu este deductibilă din punct de vedere fiscal, cu acesta suma fiind influențată TVA declarată de societate la luna .X./2009.

4. În data de .X./2009, contestată a emis factura .X./2009, către SC .X. SRL .X. în sumă de .X. lei + TVA - .X. lei reprezentând *"Discount acordat conform contract"*.

În actul adițional la contractul de vânzare cumpărare nr.1 încheiat la data de .X./2009 între SC .X. SRL și SC .X. SRL se specifică : *"art.2 Contractul de vânzare cumpărare mai sus menționat se modifică cu următoarele : pentru cantitatea de .X. to .X. în valoare de .X. lei se acordă un discount de .X.% în*

valoare de .X. lei inclusiv TVA". Ori, conform contractului nr..X./2009 SC .X. SRL vinde : ingrasaminte chimice, pesticide si seminte conform facturilor emise, deci prin acest contract nu se vinde nici o cantitate de .X., iar acest gen de ingrasamant nu a fost comercializat către SC .X. SRL nefiind cuprins in nicio factura de vanzare catre acesta societate.

In data de .X./2009, SC .X. SRL inregistreaza factura .X. emisa de SC .X. SRL al carei obiect este .X. tone .X., in suma de .X. lei, in anul 2009 aceasta fiind singura achizitie de acest sortiment de ingrasamant Aceasta cantitate este eliberata integral in consum in lunile .X. si .X./2009.

S-a constatat că în aceste conditii, obiectul discountului din factura .X./2009 emisa de SC .X. SRL catre SC .X. SRL nu exista. Totodată, conform sistemului informatic care gestioneaza declaratia informativa .X. privind achizitiile si livrarile pe teritoriul Romaniei, SC .X. SRL nu declara factura sus mentionata.

Pe cale de consecinta, organele de inspectie fiscala au reconsiderat aceasta operatiune in conditiile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind TVA suplimentară în suma de .X. lei aferenta facturii .X./2009.

5. In data de .X./2009 conteatara a emis factura .X./2009, in suma de .X. lei + TVA .X. lei, catre SC .X. SRL, reprezentand .X. kg ingrasaminte complexe, dar în urma acestei vanzari, contestatara nu a descarcat gestiunea de marfuri, operatiunea fiind inregistrata în contul .X. " *Venituri in avans*".

In data de .X./2009 SC .X. SRL a emis factura .X. in suma de .X. lei + TVA .X. lei pentru aceasi cantitate de ingrasaminte complexe, operatiune pentru care SC .X. SRL a înregistrat în evidenta contabila urmatoarele:

.X. = .X. .X. lei adică anulează veniturile înregistrate în avans

.X. = .X. .X. lei, adica deduce o TVA mai mare decat la factura de vanzare din.X./2009

.X. = .X. .X. lei, adica inregistreaza cheltuieli cu sconturile acordate, in conditiile in care aici este vorba de o operatiune de achizitie.

S-a constatat că pentru acesta operatiune societatea nu inregistreaza nici o modificare a gestiunii de marfuri, adica bunurile care fac obiectul celor doua facturi nu au intrat si nici nu au iesit din gestiune, nefiind descarcate din cont .X. la data vanzari in luna.X./2009 si nefiind incarcat contul .X. la data achizitiei in luna .X./2009.

In aceste conditii TVA dedusă în plus de .X. lei este nedeductibilă fiscal, in fapt neavand loc nici o livrare si nici o achizitie, în sensul că mărfurile nu au fost transportate, livrarea nu a avut loc, in luna .X. nu s-a descarcat gestiunea, diferenta de pret între achizitie si vanzare este inregistrata pe cheltuieli ca si diferenta de sconturi.

Totodată, în urma inspecției fiscale generale încheiate cu .X./2010 echipa de inspecție fiscală a stabilit o sumă impozabilă din aceste operațiuni în suma de .X. lei, considerând că societatea trebuia să înregistreze veniturile din vânzarea marfurilor în luna .X./2009 în cont .X. și nu în cont .X. și luând în calcul faptul că valoarea la pret de achiziție a marfurilor vândute este de .X. lei (.X. lei valoarea la pret de vânzare - .X. lei valoarea la pret de achiziție).

Având în vedere faptul că societatea a mărit TVA deductibilă cu suma de .X. lei în mod nejustificat în felul arătat mai sus, cu această sumă se diminuează TVA deductibilă declarată de societate în luna .X./2009.

În concluzie pentru anul 2009, pentru motivele prezentate mai sus, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. **2010**, societatea a achiziționat și înregistrat pe cheltuieli, cu TVA deductibilă pentru consumabile, piese de schimb și servicii de reparații, pentru mijloace de transport care nu aparțin patrimoniului societății.

Pe facturile de achiziții a acestor bunuri sau în unele cazuri pe documentele atașate acestor facturi, în general este înscris numărul de înmatriculare a autovehicolului pentru care sunt destinate bunurile achiziționate sau serviciile prestate, astfel putându-se face identificarea mașinilor pentru care sunt destinate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca deficiențe numai achizițiile destinate mijloacelor de transport și utilajelor care nu se regăsesc în patrimoniul societății, iar în anul 2010 SC .X. SRL achiziționează mai multe mijloace de transport, cu care efectuează transporturi de bunuri de natura cerealelor.

Astfel, în situația în care piesele de schimb și consumabilele achiziționate respectiv serviciile prestate de terți sunt destinate unor mijloace de transport care nu aparțin patrimoniului societății, TVA aferentă acestora este nedeductibilă cu suma acestora fiind influențată TVA dedusă de către societate funcție de data la care aceste sume sunt înregistrate în evidența contabilă.

7. În cursul anului 2010 SC .X. SRL a înregistrat în contul .X. mai multe facturi emise de SC .X. SRL, din care o factură este de avans iar .X. sunt facturi pentru mărfuri, respectiv floarea soarelui, porumb în valoare totală de .X. lei + TVA .X. lei.

Urmare verificării bazei de date care gestionează declarațiile informative .X., s-a constatat că pentru anul 2010, există o diferență în suma de lei .X. lei baza + .X. lei TVA, solicitându-se efectuarea unui control încrucișat la SC .X. SRL, în urma căruia s-a întocmit de către organele fiscale competente PV nr..X./2011.

Astfel, A.I.F. .X. a întocmit procesul verbal de control încrucișat nr. .X./2014 la SC .X. SRL, prin care s-au verificat toate aspectele referitoare la relațiile comerciale dintre SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Din coroborarea informațiilor rezultate din aceste documente financiar contabile, din informațiile rezultate din bazele de date ANAF și din informațiile puse la dispoziție de organele de cercetare penală s-au constatat următoarele :

- SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de cereale de la două societăți, SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., dar niciuna din cele două societăți nu a declarat livrări către SC .X. SRL,

- începând cu .X./2009, SC .X. SRL este declarată inactivă din punct de vedere fiscal, deci în perioada în care SC .X. SRL a înregistrat achiziții de la acest furnizor care nu avea dreptul să emită facturi,

- din declarația olografă luată administratorului SC .X. SRL, rezulta ca aceasta societate nu a emis nici o factura către SC .X. SRL și nici nu a efectuat nici o livrare de cereale către această societate,

- în perioada .X./2009 - .X./2010 SC .X. SRL, este declarată inactivă, activitatea fiind reluată începând cu data de .X./2010,

- SC .X. SRL nu funcționează la sediul social declarat, pe numele administratorului societății fiind înaintată o sesizare penală la Parchetul de pe lângă Judecătoria Sectorului .X., iar în urma cercetărilor specifice efectuate de către organele de cercetare penală, rezultă că administratorul SC .X. SRL, nu locuiește nici la adresa de domiciliu din .X.,

- SC .X. SRL nu raportează livrări către SC .X. SRL, iar din declarația administratorului SC .X. SRL, aceasta societatea nu efectuează niciun transport, transportul fiind efectuat cu autocamioane aparținând clienților, în speță de către SC .X. SRL.

- cu excepția a două plăți efectuate într-un cont bancar al cărui titular nu a fost identificat, SC .X. nu efectuează nicio plată către cele două societăți furnizoare. Sumele virate în anul 2010 de către SC .X. SRL cu titlu de plăți facturi sunt ridicate, aproape în totalitate, în numerar de către administratorul SC .X., dl..X., acesta nejustificând soldul de casă,

- au fost identificate două situații în care SC .X. a efectuat achiziții de cereale, de la dl. .X. și .X., achiziții fără TVA, care nu au fost înregistrate în evidența contabilă, plățile fiind efectuate prin virament bancar.

Transportul cerealelor achiziționate de la cele două persoane fizice au fost efectuate de către SC .X. SRL.

- în data de .X./2010 cu OP .X. se face o plată în sumă de .X. lei către .X., reprezentând „*avans contract*”, iar toate sumele achitate celor trei persoane fizice sunt înregistrate în contul .X. „*Debitori diverși* », aceste sume rămânând în soldul acestui cont la data de .X./2011, nefiind înregistrată nici o achiziție pe bază de borderou de la persoane fizice, în contabilitatea SC .X. SRL,

- conform documentelor de insotire a marfii, cerealele au fost incarcate din judetele .X. și .X.,

- în urma perchezițiilor efectuate de către organele de cercetare penală, unele documente contabile ale SC .X. SRL, au fost ridicate de la domiciliul dl. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în data de .X./2011 Tribunalul .X. a pronunțat deschiderea procedurii de insolventa SC .X., în baza dosarului .X. la cererea ORC .X., iar în data de .X./2011 se admite de catre instanța deschidere procedurii de faliment, in data de .X./2012 se inchide procedura falimentului la SC .X. SRL. În urma lichidării acestei societăți, nici unul din furnizorii acesteia, respectiv SC .X. SRL si SC .X. SRL nu s-au inregistrat la masa credală pentru recuperarea creanțelor.

S-au mai constatat următoarele deficiențe :

- factura inregistrata de catre SC .X. SRL nr. .X./2010 în suma de .X. lei + TVA în suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea a .X. kg floarea soarelui a fost scoasă din gestiune în luna .X. 2013, fără a avea la baza un document justificativ, prin formula contabilă .X. = .X..

SC .X. SRL, nu a prezentat nici un document din care sa rezulte diligențele efectuate pentru recuperarea acestei cantități de floarea soarelui, iar în contabilitatea SC .X. SRL, această cantitate este ieșită din gestiune.

Mai mult SC .X. SRL, din cele declarate de către dl..X., nu are alte spatii de depozitare decat cele închiriate de la SC .X. SRL, iar punctul de lucru al SC .X. SRL este in incinta punctului de lucru al SC .X. SRL la adresa .X., .X. nr. .X., deci înregistrarea de marfă în curs de aprovizionare, nu se justifică.

- factura nr..X./2010 in suma de .X. lei + TVA .X. lei reprezentand .X. kg porumb boabe, nu este inregistrata in evidenta contabila a SC .X. SRL iar factura .X./2010 in suma de .X. lei + TVA .X. lei, reprezentand contravaloarea celor .X. kg floarea soarelui inregistrate de catre SC .X. SRL in contul .X. este inregistrata de catre SC .X. SRL, in luna .X./2011.

Pe baza informațiilor puse la dispozitie de către organele de cercetare penală, coroborate cu toate aceste elemente, rezulta ca SC .X. SRLa înregistrat achizitii fictive de la cele doua societăți, SC .X. SRL si SC .X. SRL, în fapt achizițiile de cereale efectuându-se de la persoane fizice, fara TVA, ulterior facturând cerealele cu TVA catre SC .X. SRL.

In aceste condiții, SC .X. SRL putea să înregistreze achizițiile direct de la persoane fizice, nu prin intermediul SC .X. SRL, mai ales în condițiile în care transportul este asigurat de către SC .X. SRL și SC .X. SRL nu are alte spații de depozitare decât cele din incinta SC .X. SRL din localitatea .X., caz in care aceasta societate nu beneficia de deductibilitatea TVA aferentă facturilor emise de către SC .X. SRL.

Astfel prin modul in care s-a procedat, beneficiarul final al TVA inregistrat in facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, este SC .X. SRL.

Facturile de achizitii cereale de la SC .X. SRL, sunt inregistrate de catre SC .X. SRL in contul .X., cu exceptia facturii .X./2010, in suma de .X. lei + TVA in suma de .X. lei reprezentand .X. KG floarea soarelui. Cerealele inregistrate in cont .X. sunt ulterior revandute catre terti, societatea inregistrand venituri si colectand TVA din operatiunea de vanzare.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru aceste achizitii societatea contestatară nu poate beneficia de deductibilitatea TVA înscrisă în facturile care la rubrica furnizor au înscrisă, SC .X. SRL, mai ales in condițiile in care TVA dedusă de catre SC .X. SRL nu corespunde unor operațiuni reale.

Pe cale de consecință, cu TVA înscrisă in facturile de achizitii cereale de la SC .X. SRL a fost influențată declarată de către SC .X. SRL, in lunile .X. si .X./2010.

Referitor la factura .X./2010 în sumă de .X. lei + TVA in suma de .X. lei, inregistrata de către SC .X. SRL in contul .X., s-a constatat că aceasta este scoasă din evidenta contabila in luna .X./2013 prin formula .X.=.X., fara document justificativ (factura de stornare, dovada returnarii bunurilor sau orice alt document care sa aiba calitatea de document justificativ) și fără a se ajusta TVA aferentă acestei facturi, SC .X. SRL rămânând cu TVA dedusă înregistrată la data .X./2013, in evidenta contabila.

Astfel, dl. .X. declara ca nu mai are în stoc niciun fel de marfă la data .X./2011 prin nota explicativă dată în fața AIF .X., cu ocazia efectuării controlului incrucisat, deci nici cele .X. kg floarea soarelui din factura sus mentionata, iar în luna .X./2011 cand a înregistrat factura .X./2010 în evidența contabila, descarca din gestiune valoarea mărfii vândută pe cont .X. "*Cheltuieli privind mărfurile*", deci marfa părăsește patrimoniul SC .X. SRL, dar nu intră în gestiunea SC .X. SRL, rămânând în soldul contului .X. până în luna .X./2013.

In aceste conditii si TVA aferentă acestei facturi este TVA suplimentară, cu suma de .X. lei fiind influențată TVA declarată de societate in luna .X./2010. Factura de avans este stornată în luna .X./2011, SC .X. SRL înregistrând numai factura de stornare în luna .X./2011, fără a înregistra factura de avans, motiv pentru care se majorează TVA declarată de către SC .X. SRL în luna .X./2010 urmând ca în luna .X./2011 cu respectiva sumă să fie diminuată TVA declarată prin decontul de TVA aferent acestei perioade.

Totodată, s-a constatat că cele două facturi neînregistrate în evidența contabilă de către SC .X. SRL au altă serie, seria .X., față de facturile care sunt înregistrate în evidența contabilă, seria .X.

Astfel, cu TVA în sumă de .X. lei din facturile emise de SC .X. SRL, se influenteaza TVA declarată in lunile .X. si .X./2010.

8. In data de .X./2010, contestatara a înregistrat de două ori în evidența contabilă factura nr..X./2010 emisa de SC .X. SRL în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând .X. kg. floarea soarelui, la poziția .X.-.X. și respectiv la .X.-.X. din registrul jurnal la luna .X./2010.

Prin nota explicativă dată de reprezentanții societății s-a specificat că acesta factură este practic o autofacturare efectuată de către SC .X. SRL, având în vedere faptul că marfa a fost livrată contestatarei, iar plata a fost efectuată, conform fisei furnizor SC .X. SRL, prezentată de reprezentanții contestatarei în data de .X./2014.

Având în vedere faptul că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru ca TVA înscrisă în această factura să fie deductibilă din punct de vedere fiscal, motivat de faptul că deductibilitatea ia naștere numai în baza exemplarului original sau certificat cu originalul al unei facturi care trebuia să îndeplinească condițiile de conținut și forma dispuse prin art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că, TVA în sumă de .X. lei este nedeductibilă.

9. In data de .X./2010, contestatara a înregistrat factura nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, valoarea facturii fiind de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând avans graud de panificație .X. tone, suma de .X. lei fiind înregistrată în contul .X. "Cheltuieli înregistrate în avans" iar suma de .X. lei, dedusă integral de către SC .X. a fost înregistrată în debitul contului .X..

Având în vedere faptul că în sistemul informatic ce gestionează declarația informativă .X. privind achizițiile și livrarile pe teritoriul României la data de .X./2011, această operațiune apare cu diferența de 100%, echipa de inspecție fiscală a solicitat AIF .X. efectuarea unui control încrucișat pentru verificarea realității acestei operațiuni.

Prin adresa nr..X./2011 întocmită de către AIF .X. se specifică următoarele:

- controlul încrucișat nu s-a putut efectua având în vedere că la sediul SC .X. SRL nu s-a găsit niciun reprezentant, fiind emisă o invitație pe numele administratorului acestei societăți de a se prezenta la sediul AIF .X., invitație neonorată, motiv pentru care s-a propus includerea SC .X. SRL, pe lista contribuabililor inactivi,

- în data de .X./2011, SC .X. SRL este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În data de .X./2011, organele din IPJ .X. l-au identificat și audiat pe administratorul SC .X. SRL, dl. .X., acesta declarând următoarele aspecte :

- îl cunoaște pe dl. .X., acesta fiindu-i prezentat de către dl. .X.. Dl. .X. i-a sugerat d-lui .X. să deschidă o societate și să cumpere cereale din .X., pe care să le vândă către SC .X. SRL. Dl. .X. i-a dat d-lui .X., aproximativ .X. lei pentru

ca acesta să înființeze SC .X. SRL. După înființarea societății, toate documentele inclusiv facturi și ștampilă au ramas la .X..

- personal, dl. .X. declară că nu a emis nicio factură în numele SC .X. SRL și declara că pe acesta societate *"nu s-a lucrat in sensul ca nu s-au intocmit documente sau alte servicii cu aceste societati"* și că *"eu personal nu am avut relații comerciale cu nici o societate, iar în calitate de administrator nu am întocmit facturi, CMR-uri, sau alte documente cu nici o societate, astfel că nici cu .X. societatea domnului .X.."*

Totodată a declarat că la .X./2011 că *"am fost aproximativ de 3 ori la Banca .X., unde societatea mea avea cont deschis, cu .X., care impreuna cu .X., mi-au spus că au achizitionat grau sau porumb de la persoane fizice, cu borderouri de achizitii, acestea fiind completate de catre mine de cate ori am fost la banca pentru a ridica bani"* .

In acest context, persoana audiată a aratat că la fiecare întâlnire cu dl. .X., in jur de 3-4 ori, acesta îi dădea suma de .X. lei. Sumele ridicate din banca de catre dl. .X., erau date domnului .X., fără ca dl. .X. să știe de unde provin sumele respective.

- Referitor la factura emisă în data de .X./2010 de SC .X. SRL în valoare de .X. lei dl. .X. declara *"nu este semnată și completată de mine și nu știu de cine este semnată și completată"*.

La data la care au avut loc aceste operațiuni, SC .X. SRL nu depune nicio declarație fiscală sau informativă, iar ulterior, în data de .X./2013 si .X./2013 când societatea era inactivă s-au depus deconturi de TVA pentru perioada 2010 până în trim.II 2011 și declarații .X..

Prin deconturile de TVA în perioadele în care înscrie livrari către contestatară, la nivelul facturii sus menționate, declară și achizitii de bunuri cu TVA, în sume comparabile cu vânzările.

Astfel în trim.IV 2010 când SC .X. SRL a înregistrat factura de la SC .X. SRL, în decontul de TVA la rubrica de achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24% apare suma de .X. lei cu TVA .X. lei, factura *"emisă"* către contestatară fiind de .X. lei + TVA .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în declaratia informativă .X. privind achizițiile și livrarile pe teritoriul national, nu apare nici o societate care sa fi declarat livrari catre SC .X. SRL, care sa justifice achizițiile declarate in deconturile de TVA depuse in numele SC .X. SRL și nici SC .X. SRL nu declara achiziții de la nicio societate prin declaratia informativa .X. depusă.

- In data de .X./2012 in baza PV .X., contestatară a înregistrat prin formulele contabile .X. = .X. pentru suma de .X. lei și .X. = .X. pentru suma de .X. lei din factura initială, scoaterea din evidenta contabila a facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, fără ca TVA dedusă să fie regularizată.

Factura de avans sus menționată nu a fost achitată de către SC .X. SRL, motive pentru care TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura .X./ 2010, reprezintă TVA stabilită suplimentar în sarcina societății.

În data de .X./2010, contestatara a înregistrat factura nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL în suma de .X. lei + TVA .X. lei, reprezentând diferite utilaje utilizate în industria prelucrărilor mecanice, mașina rapidă de amprentat la rece, încălzitor de înaltă frecvență, mașina de răsucit, mașina de format, respectiv în contul .X., unde a rămas până în luna .X./2013, când în baza PV .X./2013, fără a fi identificat de către organele de inspecție fiscală, niciun document justificativ legal întocmit, deși s-a solicitat reprezentatilor societății punerea la dispoziție a tuturor documentelor justificative, au fost scoase din evidența contabilă utilajele înregistrate în acest cont, fără a se înregistra o factură de vânzare și fără a se regulariza TVA aferentă acestor bunuri.

S-a constatat că, urmare inspecției generale efectuate la SC .X. SRL, administratorii acestei societăți fiind cercetați penal sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, una dintre operațiunile cercetate fiind în legătură cu factura mai sus menționată.

Din verificările efectuate de către IPJ .X. rezulta că SC .X. SRL nu a avut în patrimoniu utilajele care fac obiectul facturii nr..X./2010, achiziția și comercializarea acestor utilaje fiind fictivă, după cum urmează :

- în data de .X./2010, SC .X. SRL a cumpărat din .X. mai multe utilaje pentru care s-a întocmit .X./2010, această operațiune fiind înregistrată în evidența contabilă în luna .X. 2010, în factura care stă la baza întocmirii DVI fiind înscrise un număr de .X. poziii de mașini, scule și componente de fier forjat valoarea totală a acestora, inclusiv taxe în vamă și transport, fiind de .X. USD care la un curs de .X. lei /USD, curs în vamă, reprezintă .X. lei fără taxe vamale.

- în data de .X./2010, SC .X. SRL a înregistrat factura .X./2010 emisă de SC .X. SRL în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând .X. repere de mașini utilizate în activitatea de prelucrări mecanice, care se regăsesc și în factura din luna .X. 2010, care a stat la baza întocmirii .X. nr..X./2010,

- în luna .X./2010 SC .X. SRL a încercat să contracteze un credit de la Banca .X., aducând în garanție factura nr. .X./2010 emisă de o societate din .X. în valoare de .X. EUR, obiectul acestei facturii fiind aceleași, respectiv .X. repere de mașini ca și cele importate în luna .X. 2010.

Ulterior, printr-un act adițional la contractul de credit se schimbă garanția și destinația creditului, respectiv achiziționarea de utilaje, în baza facturii .X./2010 emisă de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei + TVA .X. lei, practic obiectul garanției rămânând tot cele .X. mașini.

Banii obținuți din creditul contractat au fost virati către S .X. SRL, care la rândul ei, din sumele încasate a achitat două persoane fizice, .X. și .X., furnizori

de cereale dupa cum reiese din declarațiile olografe ale acestora luate de către lucratori din cadrul I.P.J. .X..

- în data de .X./2010 SC .X. SRL emite factura .X. catre contestatara în suma de .X. lei + TVA .X. lei, obiectul acestei facturi fiind aceleasi .X. repere de masini si utilaje care se regasesc atât in declarația vamală nr..X./2010 cât și în factura .X./2010 "emisă" de SC .X. SRL către SC .X. ARL,

- în urma cercetarilor specifice efectuate de catre IPJ .X., prezentate in adresa acestora catre AIF .X. nr..X./2013, rezulta ca masinile vandute catre contestatară nu existau în patrimoniul SC .X. SRL, operatiunea de achizitie de la SC .X. SRL fiind fictivă, singurele masini intrate în patrimoniul societati, care fac parte din circuitul prezentat mai sus, fiind cele achizitionate din .X. și care sunt luate practic în garantie de catre Banca .X. (modul de garantare în sine fiind fraudulos, pentru aceste masini prezentandu-se în Banca .X. o factura de achizitie fictiva de la SC .X. SRL prin acesta factură fiind practic supraevaluate cele .X. masini si utilaje).

In urma audierii d-nei .X., acesta declara ca are cunostinta de factura nr..X./2010 emisa de SC .X. SRL, dar nu poate sa precizeze unde se găsesc în realitate utliajele.

În concluzie, s-a stabilit că SC .X. SRL nu are înregistrată nicio intrare în patrimoniu de astfel de masini si utilaje, de la terți, iar factura nr..X./2010 nu este înregistrata în evidența contabilă a SC .X. SRL, deși din adresa I.P.J. .X. reiese că originalul acestei facturi a fost ridicat de la domiciliul d-lui .X. cu ocazia percheziției efectuate în luna .X. 2011.

Plățile efectuate din creditul contractat de catre SC .X. SRL, in modul prezentat mai sus sunt înregistrate ca și încasări de către SC .X. SRL în contul .X. "*Cienti creditor*" ca și avansuri, fără a colecta TVA.

În concluzie, operatiunea de achizitie înregistrata de catre SC .X. SRL în evidența contabilă în baza facturii nr..X./2010, este o operațiune fictivă, TVA în sumă de .X. lei, fiind stabilită suplimentar în sarcina societății.

10. În data de .X./2010, contestatara a înregistrat factura nr..X. emisă de SC .X. SA în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentand taxe pentru mijloace de transport din patrimoniul contestatarii, dar care la rubrica client are înscrisă SC .X. SRL.

Avand in vedere ca SC .X. SRL deduce TVA in baza unei facturi care la rubrica client are înscrisă o altă societate s-a constatat că nu sunt respectate prevederile art. 145 alin.1, coroborat cu art.155 alin.5 lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că TVA în sumă de 117 lei reprezintă TVA la care societatea nu are drept de deducere.

În concluzie pentru anul 2010, pentru motivele prezentate mai sus, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

11. În luna .X./2011, contestatara a înregistrat stornarea producției în curs prin formula contabilă .X.=.X. cu suma .X. lei cu explicații "*Regularizare producție calamităță*". S-a constatat că prin această operațiune, în evidența contabilă, soldul contului .X. este zero.

Deoarece societatea nu a prezentat niciun document justificativ pentru calamitatea invocată, conform cu prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și faptul că pentru suma de .X. lei din debitul contului .X. "*Produse în curs de execuție*" societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției bunurilor, organele de inspecție fiscală au considerat suma ca o lipsă în gestiune pe care nu o poate justifica cu documente legal întocmite, scoaterea din evidența contabilă fiind efectuată numai printr-o simplă înregistrare.

Totodată, prin nota explicativă prezentată la inspecția fiscală la data de .X./2014, reprezentanții societății au specificat "*înregistrarea reprezintă storno producție calamităță, datorită condițiilor meteo nefavorabile*" fără a prezenta nici un document justificativ în susținerea celor afirmate.

Potrivit dispozițiilor legale, din punct de vedere a taxării TVA, lipsa în gestiune este asimilată cu o livrare de bunuri, la data la care se constată această lipsă în gestiune, respectiv la data la care se operează lichidarea stocului de producție în curs de execuție.

În concluzie, cu suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă sumei de .X. lei a fost influențată TVA declarată de societate în luna .X./2011.

12. De asemenea, au fost constatate mai multe eliberări în consum de semințe și materiale de plantat, erbicide și îngrășăminte, înregistrate în lunile .X., .X. și .X./2011 pentru care societatea nu a prezentat bonuri de consum din care să reiasă scopul pentru care au fost utilizate aceste bunuri și să justifice, în condițiile legii, deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă.

Totodată, prin nota explicativă, reprezentanții societății au specificat „*semintele și erbicidele eliberate în consum reprezintă pierderi rezultate din depozitarea acestora*”, dar nu au prezentat la inspecția fiscală niciun document justificativ legal întocmit care să confirme cele afirmate.

Deoarece societatea nu a prezentat documente justificative legal întocmite din care să reiasă destinația acestor consumuri, necesitatea și oportunitatea acestor consumuri, veniturile obținute sau care eventual ar putea fi obținute ca urmare a acestor consumuri, respectiv faptul că aceste achiziții sunt destinate unor operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

13. S-a mai constatat că societatea a înregistrat facturile nr..X., nr..X. și nr..X. emise de către .X. .X. în sumă de .X. lei, reprezentând reparații la un autocar .X., serie de șasiu .X., pentru care s-a aplicat taxarea inversă, deși la data la care aceste facturi au fost înregistrate în evidența contabilă, societatea nu avea în patrimoniu acest autocar, facturile de mai sus fiind înregistrate în contul .X. "*Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți*".

Potrivit prevederilor legale, persoana obligată la plata TVA, în cazul achiziției intracomunitare de servicii taxabile este persoana care primește respectivele prestații, care are stabilit sediul activității sale economice pe teritoriul României, plata TVA efectuându-se prin decontul de TVA prin intermediul taxării inverse, adică persoana care achiziționează prestarea de servicii intracomunitare înscrie în decontul de TVA, taxa aferentă achiziției, atât ca TVA colectată, cât și TVA deductibilă.

Deoarece pentru operațiunile care fac obiectul facturilor emise de .X. .X., societatea nu avea drept de deducere a TVA, pe motiv că aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente unor bunuri aflate în patrimoniul societății, deci nu sunt destinate unor operațiuni taxabile TVA dedusă de societate prin decontul de TVA depus pentru luna .X./2011, devine TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

Totodată, contestatara a înregistrat factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL în valoare de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând autocar .X. serie de șasiu .X..

La luna .X. 2011 SC .X. SRL a înregistrat factura nr..X./2011 emisă tot de SC .X. SRL pentru suma de -.X. + TVA - .X. lei prin care s-a stornat parțial factura emisă în luna .X./2009.

Deoarece, TVA dedusă de contestatară din aceste facturi se referea la achiziții care nu sunt destinate unor operațiuni taxabile, neputând fi justificată utilizarea acestui autocar pentru astfel de operațiuni și nefiind înregistrate venituri din utilizarea acestui bun, organele de inspecție fiscală au influențat TVA dedusă în luna .X./2011 cu suma de .X. lei, iar în luna .X./2010 cu suma de - .X. lei, stabilind o TVA suplimentară de .X. lei.

14. Organele de inspecție fiscală au constatat că, la fel ca și în anul 2010 și în anul 2011 SC .X. SRL a înregistrat, achiziții de mărfuri de natura cerealelor, de la SC .X. SRL.

Potrivit procesului verbal de control încrucișat nr..X./2014, SC .X. a înregistrat achiziții de mărfuri de natura cerealelor (porumb, floarea soarelui și grâu) de la SC .X. SRL, societate care nu declară și nu livrează bunuri către SC .X. SRL, transportul bunurilor achiziționate de către SC .X. SRL fiind efectuat de către .X. SRL.

Deasemenea, au fost identificate situații în care SC .X. SRL, a achiziționat bunuri de natura cerealelor de la persoane fizice, care nu sunt înregistrate de către SC .X. SRL în evidența contabilă, înregistrarea bunurilor vandute către contestatară provenind în totalitate de la .X. SRL .X..

Marfurile au fost platite de contestatară către SC .X. SRL prin banca până în luna .X./2011, însă din extrasele de cont ale SC .X. SRL reiese că aceste sume de bani sunt ridicate în numerar de către administratorul SC .X., rămânând în sold de casă, nefiind justificat de către acesta în niciun fel.

În lunile .X. și .X./2011, contestatară a virat sume în contul SC .X. SRL, prin aceste viramente atât SC .X. SRL cât și .X. stingându-și datoriile și creanțele reciproce, însă în același timp aceste sume sunt virate în mod automat de către .X. SRL către .X. cu titlu de avans marfa, deși între SC .X. și .X. nu există nicio relație comercială.

În concluzie, .X. SRL "plătește" datoriile către .X. SRL, platile se fac pentru facturile de vânzare marfuri .X. -X., dar banii ajung tot la un afiliat al .X. SRL, adică .X..

S-a constatat că la data inspecției fiscale, la SC .X. SRL s-a încheiat procedura de insolvență, nu au fost recuperate sumele aflate în debit de la această societate din relațiile cu contestatară, în sensul că aceasta nu plătește în totalitate facturile emise de SC .X. SRL și înregistrate în evidența contabilă.

Deasemenea, SC .X., deși este creditorul principal al SC .X. SRL nu s-a înscris la masa credală în vederea recuperării sumelor aferente tuturor facturilor înregistrate în contabilitatea SC .X. SRL și neachitate către .X., la data de .X./2011 soldul contului de furnizori din evidența contabilă SC .X. SRL fiind în sumă de .X. lei.

Totodată, s-a constatat că o parte din documentele financiar-contabile ale SC .X. SRL au fost ridicate de către organele de cercetare penală de la administratorul SC .X. SRL, cu ocazia perchezițiilor efectuate în luna .X. 2011.

Potrivit procesului verbal de control încrucișat încheiat la SC .X. SRL, SC .X. SRL a beneficiat de TVA deductibilă aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, în condițiile în care achizițiile înregistrate de această societate sunt fictive (cerealele comercializate provenind din alte surse), mărfurile fiind apoi revândute pe piața internă, în special către .X. SRL și către SC .X. SRL.

Astfel, cele două societăți vând mai departe bunurile achiziționate de la .X. către .X., deținută și administrată de dl. .X., administratorul contestatarăi.

Prin acest mecanism s-au generat două avantaje fiscale pentru societățile din acest circuit :

- SC .X. a beneficiat de TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL prin achiziții fictive înregistrate în evidența sa contabilă de la SC .X. SRL .X., marfurile fiind încărcate din localități de pe raza județelor .X. și .X.,

- SC .X. SRL si SC .X. SRL și-au creat un avantaj fiscal prin vanzarea, ca și operațiuni scutite de TVA a mărfurilor achizitionate de la .X. SRL catre .X., rămânând în acest caz cu TVA deductibilă din facturile emise de catre SC .X. SRL.

S-a mai constatat că în toate cazurile, mărfurile sunt transportate de SC .X. SRL, atât în cazul mărfurilor achizitionate de la .X. SRL, cat si in cazul marfurilor livrate catre SC .X. SRL si SC .X. SRL si apoi catre .X..

Relația comercială dintre SC .X. SRL și SC .X. SRL s-a încheiat în luna .X./2011, din luna .X./2011 intrând în vigoare taxarea inversă la comerțul cu cereale, iar la data de .X./2011 s-a deschis procedura de insoventa la SC .X. SRL.

Totodată, s-a constatat că SC .X. SRL, are punct de lucru declarat in aceasi locatie unde functioneaza punctul de lucru al SC .X. SRL, prin care se derulează ceea mai mare parte a relatiilor comerciale ale .X. SRL și anume .X. str. .X. nr. .X.

Clienții SC .X. SRL sunt SC .X. SRL, care de departe are ponderea ceea mai mare, SC .X. SRL (care este un partener de afaceri important al SC .X. SRL), .X. SRL (partener si al lui SC .X. SRL) SC .X. SRL (societate deținută tot de către administratorul SC .X. SRL și din .X. 2011 partener al lui .X. SRL) CLUB .X. (administrată de .X.), SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru semestrul I 2011, diferenta în sistemul informatic care gestioneaza declaratiile .X. privind achizițiile si livrarile pe teritoriul national, este de .X. lei baza + TVA, in sensul ca SC .X. declara achiziții mai mari cu această sumă decat SC .X. declara livrari către .X. SRL.

Astfel, SC .X. SRL emitea facturi către SC .X. SRL pentru livrări de porumb, floarea soarelui și grâu, precum și facturi de avans marfă, facturi care nu au fost achitate de contestatară, acestea fiind înregistrate în cont .X. "Cheltuieli in avans" deducând totodată TVA aferentă.

Mărfurile achiziționate de SC .X. SRL de la SC .X. SRL, erau revândute pe piața internă, în special către SC .X. SRL si SC .X. SRL, care la rândul lor au revândut către .X., în lunile .X., .X. și .X./2011, după care vânzarea se făcea către .X., societate cu sediul în .X., deținută de dl. ..X..

Modul de derulare a operațiunilor, reiese din e-mail din .X./2011, pus la dispoziție de organele de cercetare penală, în sensul că :

"In ceea ce priveste exportul de porumb in .X., procedura va fi urmatoarea :

- *cumparare porumb de catre SC .X. de pe piata*
- *vanzare catre .X.*
- *.X. exporta in .X. in baza unui contract de export-valoarea unei anexe .X. tone*

- *transportul asigurat de SC .X.*
- *documentele de transport se transmit la .X.*
- *.X. incaseaza marfa din import*
- *.X. efectueaza plata catre SC .X.*
- *Pretul de transfer .X.-.X. va fi cu .X. euro/tona sub pretul de vanzare .X. catre export*
- *Contractul de export va fi in EURO iar factura de la .X. va fi in RON curs BNR din ziua incasarii(minus .X. euro/tona)*
- *.X. achita din datoria veche .X. ron/tona de porumb exportat (.X. +tva/tona)*
- *Daca trebuie facturat si transportul atunci se achizitioneaza porumbul la pret mai mic cu valoarea transportului de la SC .X.. Daca valoarea transportului nu depaseste .X. ron/to se poate compensa cu datoriile vechi.*

Cam acestea sunt conditiile generale la care se adauga si Conventia".

Conform acestor constatari, pretul de achizitie, care se face de la SC .X. SRL este stabilit in functie de modul in care se deruleaza operatiunile de export (livrare intracomunitara in .X.) si nu in conditii de piata libera.

Mai mult, operatiunile de vanzare efectuate de catre SC .X. SRL catre .X., nu au fost sunt recunoscute de catre societatea din .X., motiv pentru care autoritatile fiscale din .X. au solicitat un control incrucist de tip .X. la SC .X. SRL, autoritatile fiscale din .X. (unde isi are sediul SC .X. SRL) solicitand informatii cu privire la derularea operatiunilor dintre SC .X. SRL si SC .X. SRL punand la dispozitia echipei de control contractul incheiat de catre SC .X. SRL cu .X., incheiat la data de .X./2011.

Din analiza acestui contract a reiesit ca SC .X. SRL a vandut .X. to porumb catre .X. .X., transportul este asigurat de SC .X. SRL, societate care impreuna cu dl. .X., in calitate de persoana fizica garanteaza, in calitate de fidejutori, plata ce urmeaza a fi facuta de .X..

In luna .X. 2011 s-a infiintat .X. cu sediul in .X., avand ca actionar si administrator pe dl. .X..

Din analiza contractelor nr..X./2011, nr..X./2011, nr. .X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 si nr. .X./2011 incheiate de SC .X. SRL cu .X. reiese ca marfa este transportata de SC .X. SRL, care impreuna cu dl. .X. sunt fidejutori pentru plata acestui contract, pretul de vanzare fiind de .X. EUR/tona + .X. eur/tona transport.

Urmare controlului de tip .X. realizat de catre autoritatile fiscale ungare a reiesit ca SC .X. nu conduce evidenta contabila si depune declaratii fiscale cu .X. pentru anumite perioade fiscale sau nu depune declaratii fiscale deloc, pentru alte perioade fiscale, iar operatiunile desfășurate de SC .X. SRL se fac in legatura cu clienti si furnizori, persoane juridice din .X..

Din aceste operațiuni, s-a constatat că influente fiscale asupra TVA declarată de SC .X. SRL o au numai operațiunile de achiziții marfa de la SC .X. SRL, aceasta întocmind facturi fiscale de proveniență pentru SC .X. SRL cu TVA, iar în fapt marfurile provin din alte surse decât cele declarate de către SC .X. SRL.

Deasemenea, s-a constatat că pe documentele de transport a mărfurilor achiziționate de către SC .X. de la SC .X. SRL, sunt înscrise localități din județele .X. și .X..

În concluzie, dacă societățile erau independente, SC .X. trebuia să facă achizițiile direct de la furnizori, mai ales în condițiile în care contestatara efectua transportul, fără a mai interpune în lanț o terță societate, care în mod normal, în condiții de piață liberă, genera inevitabil o creștere a prețului de achiziție.

S-a constatat că în luna .X./2013, SC .X. SRL a înregistrat scoaterea din evidența contabilă a mărfurilor în curs de aprovizionare prin formula contabilă .X.=.X., în baza PV nr..X./2013, fără a se regulariza și TVA aferentă acestor sume, care a rămas în acest caz dedusă și fără ca societatea să prezinte un document justificativ legal întocmit din care să reiasă natura operațiunii de scoatere din evidență.

S-a mai constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura .X./2011 în suma de .X. lei + TVA .X. lei, reprezentând avans marfă, facturile .X./2011 în suma de .X. lei + TVA .X. lei, .X./2011 în suma de .X. lei + TVA .X. lei și .X./2011 în suma de .X. lei + TVA .X. lei, toate fiind emise de către SC .X. SRL reprezentând avans marfă, înregistrate de contestatară în contul .X. « *Cheltuieli înregistrate în avans* » și în contul .X. « *TVA deductibilă* ».

Aceste facturi nu au fost achitate de SC .X. SRL către SC .X. SRL, rămânând în soldul contului .X. până în luna .X./2013 când contestatara, în baza unor procese verbale a înregistrat scoaterea din evidență a unei părți din avansurile facturate de SC .X. SRL prin formula contabilă .X. = .X., fără însă a mai regulariza și TVA dedusă de către societate în baza facturilor din lunile .X. și .X./2011.

Deoarece, facturile de avans prezentate mai sus nu au obiect, în sensul că nu s-a efectuat nici o plată pentru aceste avansuri, iar prin acest fapt SC .X. SRL și-a creat un avantaj fiscal nejustificat, s-a constatat că suma de .X. lei reprezentând TVA dedusă de contestatară în baza facturilor de avans emise de SC .X. SRL, reprezintă TVA suplimentară la lunile .X. și .X./2011.

15. Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile .X. și .X. 2011, contestatara a înregistrat un număr de .X. facturi emise de SC .X. SRL, societate care are ca asociat și administrator pe dl. .X., același administrator de la SC .X. SRL.

Astfel, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL un număr de .X. facturi din care .X. facturi pentru livrări de marfuri și .X. facturi de stornare, dar în evidența contabilă a SC .X. SRL sunt înregistrate doar facturile de livrare marfă, fără a mai fi operate și cele .X. facturi de stornare.

Diferența în sistemul informatic care gestionează declarațiile informative .X. între SC .X. SRL și SC .X. SRL este în suma de .X. lei + TVA .X. lei, adică exact suma reprezentând stornările neînregistrate în evidența contabilă de către SC .X. SRL.

S-a mai constatat că SC .X. SRL declară livrări către .X. în luna .X. în suma de .X. lei și în luna .X. de .X. lei, total .X. lei, iar contestatara a întocmit facturi de vânzări în suma de .X. lei în luna .X. 2011 și în suma de .X. lei în luna .X. 2011, total .X. lei.

SC .X. SRL are ca și acționar pe Dl. .X., care este acționar și administrator la SC .X. SRL, iar .X. este administrată de dl. .X. care este acționar la SC .X. SRL.

S-a constatat că, acest comportament de societate interpusă pentru a justifica proveniența TVA deductibilă la SC .X. SRL este evident, mai ales în condițiile în care marfa vândută de către aceasta către SC .X. SRL are proveniența .X., societatea detinută și administrată de către administratorul SC .X. SRL.

Conform fișei analitice client SC .X. SRL, pusă la dispoziția echipei de control de către AIF .X., SC .X. nu a achitat nici o factură din cele emise de către .X. SRL, la data de .X./2012 soldul contului clientului .X. fiind în suma de .X. lei adică facturile nr. .X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011, restul facturilor fiind stornate de către SC .X. SRL.

Pe cale de consecință TVA înscrisă în facturile de livrare mărfuri emise de către .X. SRL către contestatară în lunile .X. și .X. 2011, în sumă de .X. lei reprezintă TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care SC .X. SRL este o societate interpusă cu scopul de a crea TVA deductibilă pentru SC .X. SRL, în condițiile în care achiziția se făcea direct de la .X., astfel încât SC .X. SRL rămânea cu toată TVA de plată în urma vânzărilor înregistrate în luna .X. 2011.

S-a mai constatat că în luna .X./2012, SC .X. SRL, a înregistrat în evidența contabilă, stingerea unei părți din datoria pe care o are către .X. SRL, prin formulele contabile .X. = .X. pentru suma de .X. lei + .X. lei + .X., fără însă a regulariza și TVA dedusă.

Organele de inspecție fiscală au influențat TVA declarată de societate în lunile .X. și .X. 2011, funcție de data la care TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL au fost înregistrate în evidența contabilă cu suma de .X. lei.

16. În cursul anului 2011, SC .X. SRL a încasat prin banca mai multe facturi de avans de la SC .X.S SRL și SC .X.SRL, înregistrându-le în evidența

contabilă prin formulele contabile .X. = .X. "Clienți creditori", fără a colecta TVA la aceste sume.

În conformitate cu prevederile art.134² alin.2 lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, exigibilitatea TVA intervine la data încasării avansului, înainte de faptul generator, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei pentru luna .X./2011 și suma de .X. lei pentru luna .X./2011, urmând ca în luna .X./2011 această sumă să fie regularizată.

Urmare influențării TVA declarată de societate în lunile .X. și .X./2011 cu TVA necolectată, conform celor prezentate mai sus, iar în luna .X./2011 s-a diminuat suma stabilita suplimentar cu suma TVA aferentă regularizării TVA, efectul fiscal fiind în acest caz stabilirea de accesorii pe perioada .X.-mai pentru TVA necolectată de societate aferentă avansurilor încasate.

17. Organele de inspecție fiscală au identificat operațiuni înregistrate/declarate de SC .X. SRL ca fiind livrări intracomunitare de bunuri sau prestări servicii către clientul .X..

Astfel, în luna .X./2011 contestatara a emis factura nr..X./2011 către clientul .X. cod de TVA .X. pentru „transport marfă”, a .X. tone cu valoarea de .X. euro (.X. lei).

Această „prestare de servicii” a fost declarată în .X. luna .X./2011 ca fiind o prestare de servicii intracomunitară către clientul din .X..

S-a constatat că în afara acestei facturi nu a fost prezentat nici un document (CMR-uri, comanda transport) din care să reiasă efectiv ce transporturi au fost efectuate, ce anume s-a transportat, locul de plecare (locul unde s-au încărcat bunurile în momentul plecării transportului, pentru bunurile expediate sau transportate) și locul de sosire a mărfurilor transportate (locul unde s-au descărcat bunurile în momentul în care sa terminat expediția sau transportul bunurilor).

Potrivit răspunsului primit de la autoritățile fiscale .X., această factură nu a fost identificată/prezentată/înregistrată în evidențele contabile/declarată de clientul .X..

Deoarece SC .X. SRL nu a făcut dovada prestării efective acestor transporturi facturate acestui client și a răspunsului primit de la autoritățile fiscale .X. s-a constatat că SC .X. SRL nu poate aplica scutirea de TVA aferentă acestei livrări intracomunitare.

Pe cale de consecință, pentru aceste prestări înscrise în factura nr. .X./2011 a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

18. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. 2011, contestatara a emis factura nr..X./2011 către clientul .X. cod de TVA .X.,

obiectul facturii fiind .X. autotractoare .X. și patru semiremorci .X. valoare totală fiind în sumă de .X. lei (.X. euro).

Această livrare intracomunitară a fost declarată de contestatară în Declarația .X. luna .X. 2011 înregistrată sub nr. .X./2011.

Organele de inspecție fiscală nu au identificat nici un contract de vânzare-cumpărare, documente de transport sau orice alt document care să facă dovada că bunurile aferente acestei livrări de vehicule clientului din .X. a fost efectiv efectuată.

Conform răspunsului primit de la autoritățile fiscale .X. au rezultat următoarele aspecte :

- la clientul .X. nu a fost identificată/prezentată/înregistrată în evidențele contabile nici o factură de achiziție de la contestatară pentru aceste autovehicule,
- autovehiculele înscrise în factura .X./2011 emisă de contestatară nu sunt înmatriculate în .X.,
- societatea nu a depus nici o declarație privind achiziția intracomunitară aferentă acestor autovehicule.

Conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru justificarea scutirii de TVA aferent bunurilor livrate unui client din spațiul comunitar, sunt necesare și obligatorii să fie îndeplinite cumulativ următoarele elemente: furnizorului îi este comunicat de către clientul intracomunitar un cod valabil de înregistrare de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din statul membru și furnizorul trebuie să facă dovada că bunurile au fost transportate din .X. în statul membru.

Neîndeplinirea cumulativă a celor două condiții, obligă furnizorul să colecteze TVA, factură întocmită cu TVA, similar unei operațiuni interne.

Având în vedere faptul că SC .X. SRL nu poate face dovada livrării efective acestor bunuri și a răspunsului primit de la autoritățile fiscale .X. s-a constatat că nu se poate aplica scutirea de TVA aferentă acestei livrări intracomunitare.

Aceste vehicule înscrise în această factură sunt refacturate de .X. către SC .X. SRL, societate administrată de .X. care produce prin refacturare TVA deductibilă societăților românești din amonte, societăți care fac parte dintr-un circuit de tip carusel cu aceste vehicule facturate.

Conform declarațiilor date de .X. aceste vehicule, facturate de contestatară către .X. și refacturate de societatea .X. către SC .X. SRL .X. au fost preluate de la punctul de lucru din .X. a SC .X. SRL și precizează faptul că nu deține documente care să facă dovada transportului acestor vehicule „achiziționate” din .X..

Astfel, s-a constatat faptul că dl. .X. a interpus .X. (societate administrată tot de dl...X.) în această tranzacție, pentru a beneficia de scutirea cu drept de

deducere a livrării intracomunitare înregistrate și declarate, care în fapt nu a avut loc, livrarea directă fiind SC .X. SRL .X. la SC .X. SRL .X., pentru care contestatara ar fi trebuit să colecteze TVA.

Conform informațiilor deținute, nici operațiunea de livrare de la .X. la SC .X. SRL .X. în valoare de .X. lei, sumă virată în conturile bancare deschise în .X. de .X., nu nu este declarată/înregistrată de societatea .X..

Totodată, în final aceste autovehicule se întorc la sfârșitul circuitului în patrimoniul contestatarii (de la .X.) asupra acestora fiind instituite, în luna .X. 2011, măsuri asiguratorii de către organele de cercetare penală.

În concluzie, pentru livrările înscrise în factura nr..X./2011, organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

19. În luna perioada .X. - .X./2011, contestatara a înregistrat și declarat livrări/prestări servicii către clientul intracomunitar .X. în baza unor facturi emise : nr..X./2011 reprezentând vanzarea .X. kg porumb cu valoarea de .X. lei, nr..X./2011, reprezentând vanzarea .X. kg floarea soarelui cu valoarea de .X. lei, nr..X./2011, reprezentând vânzarea .X. kg grau cu valoarea de .X. lei, nr..X./2011 vanzarea .X. kg faina alba cu valoarea de .X. lei, nr..X./2011, vânzarea .X. kg floarea soarelui cu valoarea de .X. lei, nr..X./2011, vânzarea .X. kg porumb cu valoarea de .X. lei și nr..X./2011, reprezentând prestari servicii transport pentru .X. tone floarea soarelui;

Au fost identificate situații în care nu au fost identificate documente justificative care să facă dovada transportului intracomunitar aferent marfurilor înscrise în factură (nr..X./2011 și nr..X./2011) sau sunt facturi care nu sunt însoțite de documente de transport pe toată cantitatea facturată (nr..X./2011), sau facturi la care sunt atașate documente de însoțire a mărfii (CMR-uri) datate în lunile .X., .X., .X. 2011, CMR-uri care în mod normal trebuia să fie identificate cu ocazia percheziției efectuate de organele de cercetare penală în luna .X. 2011.

Având în vedere cele prezentate mai sus și a faptul că .X. nu recunoaște practic nici o operațiune efectuată cu SC .X. SRL, mărfurile și transporturile facturate/înregistrate/declarate de contestatară ca fiind livrări/prestări servicii intracomunitare nu pot fi considerate ca fiind operațiuni scutite de TVA.

Pentru aceste livrări/prestările înscrise în facturile susmenționate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

20. În urma verificării documentelor de către DNA Serviciul Teritorial .X. au fost identificate pentru perioada .X./2011- .X./2011 o serie de documente de transport CMR-uri pe relatia .X. - expeditor SC .X. SRL .X. - destinatar, transportatorul fiind SC .X. SRL. Obiectul acestor transporturi consta în cereale

(grâu, porumb soia), locul de descărcare înscris pe aceste CMR-uri fiind punctul de lucru a SC .X. SRL situat în localitatea .X., str..X., nr. .X., județul .X..

Conform acestor documente au fost identificate un număr de .X. CMR-uri (confirmate prin semnătură și ștampilă de expeditor, transportator, destinatar) care au atașate următoarele documente: tichet cântar emis de autoritățile rutiere .X. (cântăriri efectuate în localitatea .X. -.X.), tichet cântar/document de însoțire a mărfii emise de .X. (.X. în limba .X.) care au înscrisă cantitatea netă de cereale încărcate și locul de destinație SC .X. SRL, note de recepție a cerealelor la punctul de lucru .X., având înscris la furnizor .X., iar la rubrica "*document de livrare*" a fost menționat tichetul mai sus menționat.

Toate aceste note de recepție sunt confirmate de primire prin ștampilă și semnătură, pentru cantitatea recepționată este de .X. kg grâu, .X. kg soia și .X. kg porumb, dar pe notele de recepție întocmite nu este înscrisă valoarea cerealelor recepționate.

În anul 2012 a fost primită o solicitare de informații de tip .X. nr .X. de la autoritățile fiscale din .X. prin care se arată faptul că în urma verificărilor efectuate la .X. au fost identificate un număr de .X. CMR-uri, pe această relație fără a fi identificate facturi de vânzare cereale pentru aceste livrări efectuate către clientul SC .X. SRL. Aceste CMR-uri primite de la autoritățile fiscale .X. se regăsesc între cele .X. CMR-uri identificate de echipa de control în documentele SC .X. SRL.

Urmare verificării prin sondaj a unor CMR-uri scanate, primite de la Garda .X. - Secția .X. cu adresa nr..X./2011, au fost identificate CMR-uri care au fost găsite fizic de organele de inspecție fiscală printre documentele avute la dispoziție.

În concluzie, s-a constatat că nu a fost identificată nici o factură de achiziție aferentă acestor cereale recepționate la punctul de lucru .X., iar cerealele transportate și recepționate la ferma din .X. nu au fost înregistrate în contabilitatea societății ca intrări în gestiune.

Conform O.M.F nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contestatara avea obligația de a înregistra în contabilitate, ca intrari în gestiune, cerealele recepționate la punctul de lucru .X., înregistrări care trebuiau făcute în baza notelor de recepție întocmite și a documentelor însoțitoare, aviz de însoțire a mărfii.

Astfel, prin neînregistrarea în contabilitatea SC .X. a cerealelor livrate de .X. și recepționate la ferma din .X., organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind lipsă în gestiune, cantitatea totală de .X. kg cereale (grâu, porumb și soia) stabilind ca influență fiscale, TVA colectată suplimentar în sumă totală de .X. lei, conform art. 128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea stabilirii influențelor fiscale aferente acestei constatări și având în vedere faptul că pe notele de recepție nu este înscrisă valoarea cerealelor recepționate, s-a stabilit un preț mediu ponderat aferent tipului de cereale achiziționat.

Pentru stabilirea acestui preț au fost luate în calcul prețul unitar și cantitatea de cereale înscrisă în facturile de achiziție de la alți furnizori a SC .X. SRL din aceeași perioadă, .X.-.X./2011.

În concluzie pentru anul 2011, pentru motivele prezentate mai sus, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

21. In data de **.X./2012**, SC .X. SRL a înregistrat factura nr..

Factura este prezentată în copie iar pentru justificarea acestei facturi, reprezentantii societatii au pus la dispozitie un contract avand ca obiect furnizarea unui sistem pentru stocarea cerealelor capacitate .X. tone și montaj mecanic. Furnizorul nu a declarat în declarația informativă de .X. această operațiune.

SC .X. SRL a înregistrat această factură în contul cont .X. "*Cheltuieli înregistrate în avans*", iar TVA în contul .X., suma acestei facturi fiind regăsită în soldul contului .X. la data de .X./2013.

Deoarece, această factură nu a fost achitată de contestatară, rezultă că factura nu are obiect, nu se mai produce faptul generator, finalitatea fiind obtinerea un avantaj fiscal, respectiv o TVA deductibilă, pentru o operatiune care nu este urmata de fapt generator. Mai mult contribuabilul a prezentat in copie acesta factura, nefiind pus la dispozitia inspectiei fiscale, exemplarul original sau o copie certificată cu originalul.

Pe cale de consecinta, TVA în sumă de .X. lei reprezintă TVA stabilită suplimentar la luna .X. 2012.

Totodată, în luna .X./2012, contestatara a înregistrat factura nr..lucrări electrice conform contract nr. .X./2012 avans", respectiv în contul .X. "*Investiții corporale în curs de execuție*", dar nu s-a identificat nici o situatie de lucrari din care sa rezulte ca aceste servicii au fost prestate efectiv.

S-a mai constatat că, SC .X. SRL nu a declarat această operațiune prin decontul de TVA aferent lunii .X./2012, iar în luna .X. 2012, contestatara a înregistrat factura .X./2012 emisă de SC .X. SRL, prin care s-a stornat factura inițială, stornându-se și înregistrarea din contul .X. "*Investiții corporale în curs de execuție*".

Având în vedere că factura de avans, în condițiile în care acest avans nu a fost achitat și nu a fost urmat de emiterea unei facturi care să prezinte un fapt generator în legătură cu o livrare sau o prestare de servicii, nu are obiect și în nici un caz nu este destinat unor operațiuni taxabile, reiese că pe perioada .X. - .X. 2012, SC .X. a beneficiat de un avantaj fiscal nejustificat, nu s-a produs faptul generator, motiv pentru care pe acesta perioadă se datorează numai accesorii calculate la baza de calcul de .X. lei.

22. În luna .X./2012, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă eliberarea în consum, pe baza bonului de consum .X. în suma de .X. lei pentru azotat de amoniu ambalat la saci .X. saci și bonurilor de consum .X. și .X. în sumă de .X. lei pentru azotat de amoniu, floarea soarelui, grâu panificație, .X. porumb boabe, srot floarea soarelui, uree, glifotim, sămânță grâu, saci, NPK .X..

Pentru aceste bonuri de consum, contestatara nu înregistrează venituri din producția în curs și nu justifică în nici un fel necesitatea și oportunitatea acestor eliberări în consum și nici nu prezintă nici un document din care să reiasă că aceste consumuri participă la realizarea de venituri.

Astfel, societatea a înregistrat TVA colectată, prin formula contabilă .X. = .X. pentru suma de .X., respectiv exact TVA aferentă sumei de .X. lei înscrisă în bonurile de consum .X. și .X. la explicații fiind înscrisă TVA marfă depreciată, dar societatea nu a justificat cu documente legal întocmite deductibilitatea cheltuieli aferente mărfii depreciate și nici deductibilitatea cheltuieli aferente TVA-ului.

Pentru descărcările de marfă în baza bonurilor de consum, societatea nu emis nicio factură fiscală de venituri care să justifice aceste înregistrări, nici pentru bonul de consum .X. și nici pentru bonul de consum .X.

Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la data la care a făcut achiziția de .X. saci azotat de amoniu, fără a exista factura de vânzare de mărfuri, cheltuiala nu participa la realizarea veniturilor, respectiv TVA dedusă nu este destinată unor operațiuni taxabile.

Deoarece prin aceste operațiuni s-a descărcat stocul de materiale și mărfuri, dar nu se pot justifica ca și deductibilitate aceste eliberări, tratamentul fiscal este lipsa în gestiune, TVA aferent bonului de consum .X. în suma de .X. lei este TVA stabilită suplimentar la luna .X./2012.

Doarece, pentru bonul de consum .X. societatea a colectat TVA prin formula contabilă .X. = .X. aferentă mărfii depreciate, pentru acest bon de consum nu s-a stabilit TVA suplimentară.

23. S-a mai constatat că SC .X. SRL a înregistrat mai multe încasări prin bancă, înregistrarea în evidența contabilă fiind efectuată cu formula contabilă

.X. = .X., fara ca societatea sa colecteze și TVA aferentă acestor incasari de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. SRL, SC .X.SRL și .X..

În ceea ce privește încasările de la .X., deoarece acestea sunt încasări de la un operator economic din spațiul comunitar, operațiunile de livrări intracomunitare sunt operațiuni scutite de TVA, în condițiile legii.

Pentru incasarile de la societatile care își au sediul social în .X., SC .X. SRL avea obligatia sa colecteze TVA, conform prevederilor art. 134² lit.b) din Legea nr.571/003 privind Codul fiscal, la data la care încaseaza avansul.

Ulterior, din aceste avansuri incasate, SC .X. SRL a compensat o parte cu facturi emise catre societatile de la care a incasat aceste avansuri, însă a rămas în sold la .X./2013 suma de .X. lei, reprezentand avansuri incasate de la operatori economici cu sediul social in .X..

Organele de inspecție fiscală au influențat TVA declarată prin deconturi de societate, ținând astfel cont și de sumele compensate cu facturile emise către clienți în funcție de suma existentă în soldul contului .X. "*Clienți creditori*" reprezentand sume incasate cu titlu de avans de la operatori economici cu sediul social în .X., la fiecare perioadă de exigibilitate a TVA.

24. De asemenea, au fost identificate mai multe situații în care societatea a înregistrat livrări de mărfuri, prin formulele contabile .X. "*Cienti facturi de intocmit*" = .X. "*Venituri din vanzarea marfurilor*" și .X. "*Cienti facturi de intocmit*" = .X. "*TVA neexigibilă*", pentru care se descarcă marfa cu formula contabilă .X.=.X. cu livrări efectuate către SC .X. SRL.

S-a constatat că pentru unele înregistrări, la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "*marfa în custodie*" iar suma totală a înregistrărilor prin aceste formule contabile este în valoare de .X. lei + TVA neexigibilă în suma de .X. lei, total .X. lei, sumă care a rămas în soldul contului .X. "*Cienti facturi de întocmit*", la data de .X./2013. Totuși, în evidența contabilă nu exista în această perioadă, marfă aflată în custodie la terți.

Astfel, societatea a înregistrat venit din vânzarea de mărfuri, a descărcat gestiunea de mărfuri, deci bunurile au părăsit efectiv patrimoniul societății - nemaifiind bunuri în custodie la terți sau bunuri la dispoziția clientului - caz în care aceste bunuri se regăsesc în patrimoniul societății și în mod evident avea obligatia de a colecta TVA la data la care s-a înregistrat venitul și s-a descărcat gestiunea.

Deși prin nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale, reprezentanții societății au declarat că reprezintă "*marfa livrată în custodie*", totuși nu a prezentat nici un document din care să rezulte că această marfă s-ar afla în custodie la terți.

Pe cale de consecință, TVA în sumă de .X. lei înregistrată de contestatară ca fiind TVA neexigibilă, reprezintă în fapt, TVA pentru care societatea avea

obligăția colectării, sumă cu care organele de inspecție fiscală au influențat TVA declarată de către societate în lunile .X. și .X./2012.

Totodată, în data de .X./2012, societatea a înregistrat în baza notei contabile nr..X., formulele contabile : .X. "*Clienți facturi de întocmit*" = .X. "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*" pentru suma de .X. lei și .X. "*Clienți facturi de întocmit*" = .X. " *TVA neexigibilă*" pentru suma de .X. lei. Această înregistrare contabilă este stornată în data de .X./2012, anulând practic prima înregistrare.

Având în vedere că faptul generator în acest caz este la data la care are loc prestarea de servicii, respectiv data la care se înregistrează venit din prestarea de servicii, societatea avea obligația de a emite factura fiscală și de colecta TVA în suma de .X. lei, iar în data de .X./2012 avea obligația de a emite o factură de stornare prin care să se diminueze TVA colectată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca TVA suplimentară suma de .X. lei pe perioada .X. și .X./2012, iar în luna mai a fost diminuată TVA stabilită cu respectiva sumă.

În concluzie, pentru această operațiune societatea datorează numai accesorii calculate pe perioada prezentată mai sus.

25. În luna .X./2012, contestatara a înregistrat și declarat livrări/prestări servicii către clientul intracomunitar .X. în baza următoarelor facturi emise : factura nr..X./2012, reprezentând „transport marfă extern” .X. tone cu valoarea de .X. lei, nr. .X./2012, reprezentând „transport șrot floarea soarelui” .X. tone cu valoarea de .X. lei, nr..X./2012, reprezentând „transport .X.- .X.” cu valoarea de .X. lei.

Referitor la .X. s-au constatat următoarele aspecte :

-conform documentelor de transport CMR-uri anexate la facturi acestea reprezintă transporturi de îngrășăminte de la .X. la SC .X. SRL, partener tradițional al contestatarii și transport de ulei de floarea soarelui și de șrot de floarea soarelui de la SC .X. SRL la .X., toate transporturile fiind efectuate, conform CMR în perioada .X.-.X. 2011,

- pentru transporturile de ulei și șrot de floarea soarelui menționăm faptul că aceste mărfuri transportate ajung în final să fie „vândute” de societatea .X. către SC .X. SRL în anul 2012 și 2013.

Având în vedere faptul că .X. nu a recunoscut practic nici o operațiune efectuată cu contestatara și a faptului că mărfurile circulă numai către și de la societăți din .X., transporturile facturate/înregistrate/declarată de SC .X. SRL ca prestări servicii intracomunitare nu pot fi considerate ca fiind operațiuni scutite de TVA.

Prin nota explicativă din .X./2014, la întrebările privind clarificarea operațiunilor declarate și motivul înființării .X. din .X., reprezentantul societatii, dl. .X. nu a răspuns nimic.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferente transporturilor din facturile nr..X., nr. .X. și nr. .X. din .X./2012.

Totodată s-a constatat că prin Decizia din 27.09.2007 în cazul C 409/04 (Teleos and Other vs Commissioners of Customs and excise), Curtea Europeană de Justiție a statuat asupra preeminenței buneii-credințe a vânzătorului în stabilirea tratamentului fiscal aplicabil unei livrări intracomunitare în sensul că :*“nu este permis ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună credință și a prezentat probe care justificau la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă”* .

Față de cele menționate prin Decizia Curții Europene de justiție s-a constatat că în cazul operațiunilor de livrare declarate de furnizorul SC .X. SRL nu poate fi vorba de bună credință, având în vedere că cele două societăți, SC .X.- furnizor de bunuri/transportator și .X. - client, sunt societăți afiliate 100% din care furnizorul aparent acționează cu bună credință prin înregistrarea/declararea de livrări intracomunitare, în timp ce clientul (o societate .X. administrată de aceeași persoană ca și societatea română) nu recunoaște practic nici o operațiune de achiziție.

Mai mult, în acest caz nu este vorba de două societăți independente, în sensul de a fi administrate de persoane diferite, iar o minimă măsură rezonabilă era măcar recunoașterea de către societatea .X. a operațiunilor desfășurate cu SC .X. SRL.

În concluzie, pentru anul 2012, pentru motivele prezentate mai sus, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

26. În data de .X./2013, SC .X. SRL a înregistrat în baza unui PV de compensare nr. .X./2013, scoaterea din evidenta contabila a unui avans înregistrat inițial în contul .X. *“Clienți creditori”* din relatia cu SC .X. SRL, prin formula contabilă .X.= .X. cu suma de .X. lei și concomitent .X.= .X. cu suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat referitor la condițiile care trebuie îndeplinite la scoaterea din evidența contabilă a unor datorii sau a unei creanțe, următoarele :

-scoaterea din evidenta contabila a datoriilor neachitate se inregistreaza in evidenta contabila dupa scurgerea termenului de prescriptie de trei ani, conform prevederilor Codului Civil și după ce societatea face dovada că a făcut toate diligentele posibile pentru achitarea datoriilor rezultate din relațiile comerciale desfășurate între două societati. Formula contabila prin care se inregistreaza acesta operatiune, după îndeplinirea conditiilor de mai sus este .X. = .X. pentru suma inclusiv TVA, venitul fiind impozabil,

-scoaterea din evidenta contabila a creantelor neincasate se inregistreaza in aceleasi conditii ca si la scoaterea din evidenta contabila a datoriilor neachitate, dupa scurgerea termenului de prescriptie de trei ani si dupa ce se face dovada ca s-au intreprins toate diligentele necesare in vederea recuperarii creantelor, prin formula contabila .X. = .X. pentru intreaga suma inclusiv TVA, cheltuiala fiind nedeductibila fiscal.

Totodată, datoriile si creantele scoase in acest mod din evidenta contabila trebuie sa fie certe, adica bunurile sa fi fost livrate și serviciile sa fi fost prestate, în alt caz creanta sau datoria nu exista, pentru ca nu exista subiectul de drept al datoriei sau al creantei.

Pentru facturile de avans, pentru care nu s-au achitat respectiv incasat sumele care fac obiectul facturilor de avans, nu exista datoria respectiv creanta, în sensul că societatile participante la acesta operatiune nu au datorii sau creante in conditiile in care nu exista plata, nefiind ce sa se recupereze sau ce sa se platească.

Astfel, SC .X. SRL, pentru scoaterea din evidență a avansului prezentat mai sus, dupa respectarea tuturor condițiilor prezentate mai sus, fie trebuia să întocmesca o factură fiscală de stornare, în conditiile în care plata pentru acest avans s-a efectuat, factura pentru care contestatra trebuia sa faca dovada comunicarii (caz în care se poate storna și TVA colectată) fie inregistra pe venit întreaga suma inregistrată initial în contul .X. "*Clienti*" (daca societatea debitoare nu mai exista), fara a mai ajusta TVA.

Deoarece s-a constatat o reflectare eronată a realității în evidența contabilă, TVA în sumă de .X. lei este TVA suplimentară, cu respectiva sumă fiind influențată TVA declarată de către societate în luna .X. 2013.

27. In luna .X., SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabila factura nr..X./2013 emisă de SC .X. SRL în sumă de .X. lei + TVA .X. lei reprezentând "*Prestari servicii*".

Pentru acesta factură, contribuabilul verificat nu a prezentat la inspecția fiscală contractul încheiat cu SC .X. SRL, respectiv situatii de lucrari sau alte

documente justificative din care sa reiasă natura serviciilor prestate, realitatea și necesitatea acestor prestații.

Pe cale de consecință, TVA în sumă de .X. lei, reprezintă TVA suplimentară la luna .X..

28. S-a mai constatat că în luna .X. 2013, SC .X. SRL, a înregistrat în evidența contabilă trei facturi emise de SC .X. SRL, respectiv : nr..X./2013 în sumă de .X. lei + TVA .X. lei, nr..X./2013 în sumă de .X. lei + TVA .X. lei și nr. .X./2013 în suma de .X. lei + TVA .X. lei, prima reprezentând "*avans conform contract nr..X./2013*", iar celelalte doua "*avans conform contract nr..X./2013*".

Inițial aceste facturi au fost în înregistrate în contul .X. "*Cheltuieli înregistrate în avans*" baza și în contul .X. "*TVA neexigibilă*".

Prin nota explicativă din data de .X./2014, reprezentanții societatii au pus la dispozitie contractele nr..X./2013 și nr..X./2013 al căror obiect îl reprezintă .X. tone + .X. tone azotat de amoniu.

S-a constatat că în perioada emiterii facturilor verificate, SC .X. SRL era societate afiliată cu SC .X. SRL.

Astfel, la data emiterii facturilor, SC .X. SRL aplica sistemul TVA la încasare, conform decontului de TVA depus pentru luna .X. 2013, suma avansurilor și a TVA aferentă fiind înscrise la rubrica operațiuni neexigibile, în sensul că furnizorul nu înregistrează TVA colectată aferentă acestor facturi și implicit nici TVA de plată.

Totodată, în baza unor PV nr..X./2013, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă formulele contabile: .X. "*Furnizori*" =.X. "*Efecte de platit*" pentru fiecare factura de avans și .X.=.X. pentru TVA înscrisă în cele trei facturi.

În evidența contabilă a SC .X. SRL, nu a fost identificată nicio plata pentru aceste facturi, aceste facturi rămânând în sold la data de .X./2013, data la care s-a finalizat inspecția fiscală.

Astfel, SC .X. SRL nu efectuat plata efectivă a acestor facturi, deducând TVA în mod incorect și nelegal, motivat de faptul că, potrivit prevederilor legale, dreptul de deducere intervine doar în momentul în care are loc plata efectivă în cazul TVA provenită de la societăți care aplică sistemul TVA la încasare.

Prin nota explicativă din .X./2014, reprezentanții societății au precizat că "*s-a plătit cu biletul la ordin nr..X.*", care însă nu a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, nu a colectat TVA nici la data de .X./2014, respectiva societate fiind obligată să colecteze TVA dacă plata ar fi fost efectuată de contestatară, la data la care aceasta s-ar fi efectuat.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în contextul tratamentului fiscal al avansurilor facturate către SC .X. SRL și neachitate, problema deductibilității TVA este aceeași, adică TVA nu este deductibilă în condițiile în care facturile de avans nu au obiect, respectiv plata nu a fost efectuată de contestatară, fiind generat doar un avantaj fiscal evident pentru beneficiarul acestor facturi.

Astfel, TVA înscrisă în facturile de avans emise de SC .X. SRL în sumă de .X. lei este TVA stabilită suplimentar la luna .X. 2013.

29. S-a mai constatat că în luna .X., contestatara a înregistrat în conturile de cheltuieli deductibile, suma de .X. lei, în baza unor bonuri de consum, eliberare în consum de diverse materiale de construcții, prin formulele contabile .X. = .X. și .X.=.X. la explicații fiind înscrisă formula "*Ferma .X.*", respectiv : profil .X., oțel beton .X. mm, cherestea, ciment folie, IPE, nisip, făina albă, etc.

În afara bonurilor de consum prezentate organelor de inspecție fiscală de contribuabilul verificat, nu au fost identificate alte informații din care să reiasă realitatea, necesitatea și oportunitatea acestor cheltuieli, precum și modul în care aceste cheltuieli au participat la realizarea de venituri.

Tot în această perioadă au fost înregistrate venituri în sumă de .X. lei prin formula contabilă .X. "*Imobilizări corporale în curs de execuție*"=.X. "*Venituri din producția de imobilizări corporale*".

S-a constatat că pentru suma de .X. lei societatea a dedus TVA în suma de .X. lei (.X. lei valoarea tuturor bonurilor de consum -.X. lei suma pentru care s-au înregistrat = .X. lei .X.% = .X. lei) TVA care nu este destinat unor operațiuni taxabile, aceste eliberări fiind fie lipsă în stoc, fie bunuri care au fost valorificate de societate și pentru care nu s-au înregistrat venituri.

Având în vedere că nu există nici un indiciu cu privire la valorificarea bunurilor eliberate în consum, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedusă de societate la achiziția acestor bunuri este TVA care nu se justifică la data eliberării în consum (data certă privind scoaterea din evidența a acestor bunuri), cu respectiva sumă fiind influențată TVA declarată de societate în luna .X.

30. S-a mai constatat că la data .X./2012, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2012 emisă de SC .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei pentru .X. kg. floarea soarelui, prin formula contabilă .X. = .X. "*Furnizori*". Ulterior, la luna .X./2013, contestatara a înregistrat prin formula contabilă .X.=.X., în baza PV nr..X./2013 scoaterea din gestiune a sumelor înregistrate în contul .X., inclusiv factura emisă de SC .X. SRL, la explicații fiind înscrisă mențiunea "*Comp parteneri .X.*".

Având în vedere că pentru cantitatea de floarea soarelui din factura nr..X./2012, nu a fost identificată recepția, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, la luna .X./2013.

31. În luna .X., SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, suma de .X. lei, încasată prin bancă de la SC .X. SRL, înregistrarea fiind efectuată cu formula contabila .X. *“Conturi la bănci în lei”* = .X. *“Clienți creditori”*, fără ca societatea să colecteze TVA aferentă acestor încasări. Pentru această încasare, SC .X. SRL nu a colectat TVA, însă în aceeași lună s-a compensat suma încasată de .X. lei, plus alte sume din încasările înregistrate în anii anteriori.

În luna mai s-a încasat prin contul .X. *“Conturi la bănci în lei”* suma de .X. lei și s-a compensat cu facturi emise către SC .X. SRL cu suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA aferentă încasărilor de avans pentru care nu s-a colectat TVA, s-a diminuat corespunzător cu TVA aferentă sumei de .X. lei (.X. lei suma totală compensată - .X. lei suma încasată cu titlu de avans pentru care nu s-a colectat TVA).

Pentru deficiențele prezentate mai sus aferente anului 2013 s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei. Aferent acestei sume, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități aferente în sumă de .X. lei, în baza art.119 alin.1 art.120 alin.1 și art.120¹ alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele :

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

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată deductibilă,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate

investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./2014 înaintată Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial .X..

În fapt, în perioada 2009-2010, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal și a dedus TVA aferentă unor achiziții de :

- îngășăminte chimice facturate de S.C. .X. S.R.L, societate despre care organele de cercetare penală din cadrul I.P.J. .X. au consemnat, în urma audierii administratorului acesteia, dl..X., că nu a vândut niciun bun către contestatară, întocmind facturile la solicitarea administratorului contestatarei și sumele ridicate în numerar din contul bancar erau înmânate contra unui comision, către administratorul contestatarei, dl..X.,

- contestatara a înregistrat factura nr..X./2012 emisa de S.C. .X. S.R.L., societate controlată, în sumă de .X. lei și TVA aferentă de .X. lei pentru .X. kg. floarea soarelui, pentru care nu a fost identificată recepția de marfă, existând suspiciunea unei operațiuni nereale,

- cereale achiziționate de la SC .X. SRL despre care, urmare verificării încrucișate s-a constatat că nu figurează la sediul declarat și nu îndeplinește nici obligațiile declarative.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat achizițiile de la S.C. .X. S.R.L. și S.C..X. S.R.L. calculând în sarcina societății impozit pe profit și TVA aferentă.

De asemenea, în perioada 2010-2011, contestatara a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu cereale facturate de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., ambele societăți fiind administrate de dl. .X. care, conform declarațiilor proprii, a ridicat banii încasați de la contestatară din contul bancar.

Organele de inspecție fiscală au reținut că organele de cercetare penală din cadrul I.P.J. .X. au consemnat că respectivii furnizori au întocmit facturi pentru generarea de TVA deductibilă pentru contestatară, cele două societăți având comportament de societăți controlate, în sensul că mărfurile provenite de la persoane fizice sau de la firma .X. .X., administrată tot de dl. .X., administratorul contestatarei nu au fost achitate în totalitate, iar în cazul în care s-au efectuat plăți, banii au fost ridicați în numerar de către dl. .X., sau au fost virați către firma .X.

Urmare derulării operațiunilor între cele trei societăți, s-a constatat că au fost înregistrate numai o parte din facturi, iar potrivit informărilor primite de la

autoritățile fiscale .X., firma .X. nu recunoaște tranzacțiile (cumpărare de mărfuri și prestări de servicii către contestatară) existând suspiciunea ca S.C. .X. S.R.L. era interpusă cu scopul de a crea TVA deductibilă pentru contestatară.

De asemenea, au fost identificate CMR-uri cu expeditor SC .X. SRL pentru .X. kg. porumb boabe și destinatar firma .X. SC .X. care are ca administrator tot pe dl. .X., administratorul contestatarei, documente care nu sunt confirmate de primire, nu au atașate avize de însoțire a mărfii și nici note de cântar, iar firma .X. nu recunoaște nicio livrare efectuată de S.C. .X. S.R.L.

De altfel, s-a constatat că pe perioada de funcționare firma .X. a depus declarații fiscale cu zero, fie nu a depus deloc declarații fiscale în .X., motiv pentru care a fost stabilit în sarcina contestatarei venit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial .X., Sesizarea penală nr..X./2014, ce cuprinde constatările efectuate la S.C. .X. S.R.L., unde se consemnează impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, obligații fiscale care fac obiectul atât al Deciziei de impunere nr..X./2014, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

În drept, la art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal și a dedus TVA aferentă unor achiziții de cereale, îngrășăminte chimice și utilaje pentru industria de prelucrări mecanice de la

S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., în baza unor facturi despre care organele de cercetare penală din cadrul I.P.J. .X. au consemnat că sunt aferente unor operațiuni fictive, fapte ce au avut ca rezultat diminuarea bazei impozabile.

De asemenea, în perioada verificată, contestatara a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu cereale și îngrășăminte chimice facturate de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. (ambele societăți fiind administrate de dl. .X.) și despre care organele de cercetare penală din cadrul I.P.J. .X. au consemnat că au întocmit facturi de proveniență pentru generarea de TVA deductibilă pentru contestatară.

Astfel, cele două societăți au avut comportament de societăți controlate, în sensul că mărfurile provenite de la persoane fizice sau de la firma .X. .X., administrată de dl..X., administratorul contestatarii nu au fost achitate în totalitate către furnizori, iar în cazul în care au fost efectuate plăți, banii au fost ridicați în numerar de către dl. .X. sau au fost virați către firma .X. .X..

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ - Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să 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”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr..X. din .X./2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul

că organele de inspecție fiscală au considerat că societatea contestatară a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal și a dedus TVA aferentă unor achiziții de mărfuri, în baza unor facturi despre care organele de cercetare penală din cadrul I.P.J. .X. au consemnat că sunt aferente unor operațiuni fictive, cu consecința diminuării impozitelor datorate bugetului de stat.

Se reține că S.C. .X. S.R.L. în calitate de furnizor/transportator și firma .X. .X. sunt afiliate 100 % (aspect necontestat de societate, furnizorul aparent acționează cu bună credință prin înregistrare/declarație de livrări/prestări intracomunitare, iar firma .X. nu recunoaște nicio operațiune de achiziție), existând suspiciunea ca S.C. .X. S.R.L. era interpusă cu scopul de a crea TVA deductibilă pentru contestatară.

Afirmațiile societății, potrivit cărora nu se face vinovată de comportamentul fiscal al furnizorilor, de omisiunile de declarație a livrărilor, nici de proveniența mărfurilor și nici de lipsa depozitelor sau a mijloacelor de transport pentru cereale, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală privind operațiunile derulate cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. (ambele societăți fiind administrate de dl. .X.) cu comportament de societăți controlate, cu scopul întocmirii de facturi de proveniență pentru generarea de TVA deductibilă pentru contestatară, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate.

Prin Decizia nr.X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o*”.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au

înaintat Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial .X., Sesizarea penală nr..X./2014, ce cuprinde constatările efectuate la S.C. .X. S.R.L.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimitte la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Totodată, potrivit Sentinței civile nr..X. pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția .X. în dosarul nr..X. **„la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției”.**

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, se va suspenda soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#), alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată deductibilă,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu servicii de întocmire documente de specialitate,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația înregistrării contravalorii cheltuielilor cu servicii de întocmire documente de specialitate, în corespondență cu contul .X. *“Venituri din producția de imobilizări corporale, în condițiile în care cheltuielile sunt aferente unor imobilizări corporale în curs de execuție.*

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, în contul .X. *“Cheltuieli privind serviciile executate de terți”* factura .X./ 2009 în sumă de .X. lei reprezentând *“plata conform contract nr..X./2009”*, fără să prezinte în justificare documente din care să reiasă necesitatea achiziționării acestor servicii în scopul obținerii de venituri.

De asemenea, s-a constatat că, societatea avea obligația să evalueze imobilizările corporale în curs de execuție la cost de producție, care conține cheltuieli de natura celor înregistrate în contul .X. *“Cheltuieli privind serviciile executate de terți”* și totodată să înregistreze contravaloarea acestora în corespondență cu contul .X. *“Venituri din producția de imobilizări corporale”*.

În drept, în materia impozitului pe profit, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”,

coroborate cu prevederile pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează :

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

La pct.92 (1) din O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene se prevede că :

„ 92. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;

g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților, etc.”

Totodată, la pct.211 și pct.212 din același act normativ se prevede că :

„pct.211 Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare;

b) venituri financiare;

c) venituri extraordinare.

Pct.212. - (1) *Veniturile din exploatare cuprind : (...)*

c) **venituri din producția de imobilizări**, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale”,

iar potrivit cap. VII „Funcțiunea conturilor” din același act normativ, cu ajutorul contului .X. „Venituri din producția de imobilizări corporale” se ține evidența veniturilor din producția de imobilizări corporale.

Potrivit acestor prevederi legale, societatea avea obligația de a evidenția imobilizările corporale în curs la cost de producție, în sensul că avea obligația de a înregistra concomitent cu aceste cheltuieli și venituri din producția de imobilizări în curs, în corespondență cu un cont de imobilizări.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. S.R.L., contractul nr..X./2009 în valoare de .X. euro + TVA aferentă., iar o parte din lucrările aferente acestui proiect au fost executate de S.C. .X. S.R.L.

Potrivit clauzelor contractuale, S.C. .X. S.R.L. avea obligația să întocmească documentația de specialitate în vederea accesării unei finanțări nerambursabile prin Fondurile .X., Programul .X. prin .X.: .X., Masura .X. : Creșterea valorii adăugate a produselor agricole și forestiere, Denumire proiect “.X., județul .X., aparținând SC .X. SRL.” Consultantul va asigura beneficiarului/clientului următoarele : - Servicii de consultanță la elaborarea memoriului justificativ, a studiilor de piață, de evaluare la întocmirea cererii de finanțare; - servicii de consultanță în domeniul Managementului investiției sau administrarea contractului de execuție.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, o parte din lucrările aferente acestui proiect au fost executate de S.C. .X. S.R.L., astfel încât contestatara avea obligația de a evalua imobilizările corporale în curs de execuție la cost de producție, care conține cheltuieli de natura celor înregistrate în contul .X. “Cheltuieli privind serviciile executate de terți” și de a înregistra concomitent în evidența contabilă, valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție în corespondență cu contul .X. “Venituri din producția de imobilizări corporale”.

Astfel, susținerea contestatarii potrivit căreia, suma de .X. lei urma să fie înregistrată în contul de venituri la momentul aprobării proiectului de finanțare din fonduri europene, dar datorită faptului că acest proiect nu a mai fost aprobat în cursul anului 2009, nu se mai justifică înregistrarea de venituri din producția de imobilizări în curs, ci numai la cheltuielile aferente anului 2009, nu poate fi reținută în favoarea sa, deoarece potrivit principiului independenței exercițiului financiar explicitat la pct.45 din O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, veniturile și

cheltuielile trebuie afectate la exercițiul financiar la care se referă, în sensul că avea obligația de a înregistra concomitent cu aceste cheltuieli și venituri din producția de imobilizări în curs.

Aceasta deoarece serviciile de consultanță i-ar fi fost efectiv prestate în anul 2009, iar reflectarea veniturilor din imobilizări corporale în contul de profit și pierdere, trebuia să se efectueze tot în anul 2009.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de întocmire documente de specialitate în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent :

- veniturile din producția în curs neînregistrată în anul 2009 de .X. lei,
 - veniturile stornate în anul 2011 în sumă de .X. lei,
 - veniturile din producția în curs neînregistrată în anul 2011 de .X. lei,
 - veniturile din producție în curs neînregistrate în anul anul 2012 de .X. lei,
- precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei),

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația înregistrării unor venituri din producția în curs și a TVA colectată, aferente producției agricole și asupra corectitudinii stornării unor venituri înregistrate în contul .X. „Venituri din producția stocată”, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că respectivele culturi agricole se găsesc în zone afectate de calamități naturale și că producția agricolă a fost asigurată.

În fapt, SC .X. SRL a executat în anul 2009 lucrări agricole pe terenuri luate în arendă de la SC .X. SRL, înregistrând cheltuieli cu producția agricolă (semințe, erbicide, îngrășăminte, combustibili) în sumă de .X. lei, dar a înregistrat în contul .X. „*Produse în curs de execuție*” numai suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a înregistra venituri din producția în curs la nivelul cheltuielilor efectuate cu lucrările agricole, astfel că diferența în valoare de .X. lei trebuia înregistrată în contul .X. „*Venituri din producția stocată*”.

De asemenea, s-a constatat că în luna .X./2011, societatea a înregistrat în registrul jurnal, stornarea sumei de .X. lei prin formula contabilă .X. „*Productie in curs*” = .X. „*Venituri din producția stocată*” la explicații fiind înscrisă formula „*regularizare producție calamitată*”, fără să prezinte niciun

document justificativ din care să reiasă că terenul și culturile de pe aceste terenuri sunt în zone declarate calamitate de autoritățile statului și totodată nu a prezentat documente din care să reiasă că producția agricolă a fost asigurată.

S-a mai constatat că societatea avea obligația de a înregistra venituri din producția în curs la nivelul cheltuielilor efectuate cu lucrările agricole în anul 2011, la nivelul cheltuielilor cu producția agricolă în sumă de .X. lei,

Pentru bonurile de consum înregistrate la luna .X./2012 (azotat de amoniu, floarea soarelui, grau panificatie, .X., porumb boabe, srot floarea soarelui, uree, glifotim, sămânța grâu) în sumă de .X. lei, societatea nu a înregistrat venituri din producția în curs respectiv venituri din vanzarea de marfuri, nu a justificat în niciun fel necesitatea și oportunitatea acestor eliberări în consum în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la data achiziției, iar pentru justificarea TVA în sumă de .X. lei aferentă bonului de consum .X. la explicații a fost înscrisă „TVA marfă depreciată”.

Întrucât, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004, au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.128 alin.4 lit.d) și art.128 alin.8 lit.a) din același act normativ.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborate cu prevederile pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile

efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pct.212 alin.1 lit.b) din O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene prevede:

„Veniturile din exploatare cuprind: b) venituri din variația stocurilor reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectivă a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere de calitate”.

La pct.121 (1) și pct.127 (1) din același act normativ se specifică :

„121. - (1) Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz, cu respectarea prevederilor alin.(2) de mai jos.

127. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc”.

Potrivit acestor dispoziții legale, veniturile din exploatare care participă la calculul profitului impozabil, cuprind și venituri din variația stocurilor reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectivă a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs. Totodată, producția în curs și producția finită se evaluează la cost de producție, cuprinzând toate elementele de cost prezentate mai sus.

Totodată, la art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează :

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile (...):

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

coroborate cu prevederile pct.41 și pct.42 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“ 41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe

valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

42. În sensul prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de [Legea](#) privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Din textul de lege enunțat, se reține că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, și totodată nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale mai sus citate, se reține că se datorează impozitul pe profit, în conformitate cu prevederile Titlului II “Impozitul pe profit”, aferent bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, cu excepția bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, a bunurilor pierdute ori furate, dovedite legal, a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, a activelor corporale fixe casate, precum și a perisabilităților, în limitele stipulate prin lege, cu alte cuvinte a bunurilor neimputabile și pentru care au fost încheiate și prezentate contracte de asigurare.

În materia TVA sunt incidente prevederile art.128 alin.4 lit.d) și art.128 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“Art.128 (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: (...)

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c),

Art.128 (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) *bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme* ”,

coroborate cu pct.11 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“în sensul art.128 alin.8 lit.a) din Codul fiscal :

1. *incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;*
2. *război, război civil, acte de terorism;*
3. *orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;*

b) *prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră ”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, din punct de vedere a TVA, lipsa în gestiune este asimilată cu o livrare de bunuri, la data la care se constată lipsa în gestiune, respectiv la data la care se operează lichidarea stocului de producție în curs de execuție.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SRL a înregistrat în luna .X./2009, cheltuieli cu producția agricolă în sumă de .X. lei constând în combustibil, semințe și materiale de plantat, îngrășăminte și erbicide, aceste cheltuieli participând la obținerea de venituri.

Se reține că valoarea producției în curs înregistrată în contul .X. „*Produce în curs de execuție*” obținută în anul 2009 a fost de .X. lei constând în grâu, floarea soarelui, porumb, iar valoarea producției finite din contul .X. „*Produce finite*” a fost de .X. lei, societatea valorificând și descărcând întreaga cantitate de produse agricole obținute, astfel că soldul contului era la .X./2009 de zero lei.

Se reține că, deși contestatara a preluat la data încheierii contractului de arendă cu SC .X. SRL, suprafețe însămânțate cu grâu, pentru acele suprafețe, societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care să reiasă terenul pentru care s-a înregistrat producția în curs, iar culturile de pe aceste terenuri se află în zone declarate calamitate de autoritățile competente.

Deși, potrivit reglementărilor contabile, o eventuală pierdere/profit rezultată din producția agricolă, se determină numai la momentul valorificării producției finite prin diferența dintre valoarea la care produsele finite se valorifică și costul de producție efectiv, totuși acest lucru nu este posibil, deoarece societatea nu conduce o evidență contabilă de gestiune în care să se prezinte modul în care se consumă diferite elemente de cost și nici nu calculează cost de producție pe fiecare cultură în parte,

Deși prin nota explicativă, reprezentanții societății au specificat *“înregistrarea reprezintă storno producție calamitată datorită condițiilor meteo*

nefavorabile", nu a fost prezentat nici un document justificativ, în susținerea celor afirmate privind starea de calamitate invocată, aspect confirmat și de motivația din contestație, potrivit căreia valoarea producției în curs înregistrată în debitul contului .X. „*Produce în curs de execuție*” a fost stabilită în mod estimativ, conform datelor furnizate de către Camera Agricolă a județului .X..

Astfel, afirmația contestată potrivit căreia nu a înregistrat venituri din producția în curs deoarece marfa eliberată în consum prin bonurile de consum nr..X. în sumă de .X. lei și bonurile nr..X. și nr..X. în sumă de .X. lei ar fi fost depreciată în depozite, nu se poate reține în favoarea sa, deoarece la inventarul efectuat la data de .X./2012 nu s-a făcut referire la existența unor mărfuri sau stocuri depreciate, nu există proces verbal de valorificare a rezultatelor inventarierii și nici un document din care să reiasă cine se face vinovat de deprecierea acestora.

Ori, potrivit prevederilor art.2 din H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Deși la art.4 din același act normativ se prevede că :*“Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art.1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art.13”*, totuși societatea nu a prezentat nici un document legal întocmit, în justificare, astfel încât nici susținerile contestatarii referitoare la TVA în sumă de .X. lei aferentă bonului de consum nr..X. pentru azotat de amoniu, nu se rețin în favoarea sa.

Nici afirmația potrivit căreia, producția efectiv realizată nu ar avea nicio legătură cu nivelul cheltuielilor realizate cu înființarea culturilor, întreținerea și recoltarea producției agricole, făcând trimitere și la condițiile meteo care nu pot fi controlate, nu are relevanță în soluționarea cauzei, deoarece legiuitorul a prevăzut că producția în curs și producția finită se evaluează la cost de producție, cuprinzând toate elementele de cost.

În concluzie, prin modul în care societatea a efectuat înregistrarea numai la categoria cheltuieli a eliberărilor de semințe și materiale de plantat de erbicide, pesticide, combustibili, dar fără a înregistra concomitent și venituri din producția în curs, s-au majorat nejustificat cheltuielile cu producția în curs și producția finită fără ca aceste cheltuieli să fie reflectate concomitent în conturile de venituri cu producția în curs sau producția finită obținută, influențând astfel rezultatele fiscale declarate de societate.

Deoarece, societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, niciun document prevăzut de legislația fiscală în vigoare, din care sa reiasă starea de calamitate invocată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma de .X. lei din debitul contului .X. "*Produse în curs de execuție*" societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției bunurilor, deoarece pentru respectiva sumă, nejustificată cu documente legal întocmite, scoaterea din evidența contabilă a fost efectuată printr-o simplă înregistrare contabilă.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent unor venituri din producția în curs neînregistrate (.X. lei, stornare de .X. lei, .X. lei, .X. lei) în perioada verificată, precum și TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând avans arendă teren

Cauza supusa solutionarii este dacă cheltuielile cu avans arenda teren sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu a prezentat, documente justificative care să stea la baza respectivei înregistrări.

In fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul .X. „*Alte cheltuieli de exploatare*” în suma de .X. lei reprezentând „*avans arenda teren 2009 conform contract*” din factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L., fără a mai prezenta documente în susținerea înregistrării contabile, respectiv contractul de arendă încheiat între părți, precum și alte documente prevăzute de lege.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibil la calculul profitului impozabil, avansul din arendă în sumă de .X. lei, înregistrat eronat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

In drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

„(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”, coroborate cu prevederile pct.22 din H.G. 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 în vigoare."

Față de prevederile legale de mai sus se retine că, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În același sens sunt și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că între S.C. .X. S.R.L. și SC .X. SRL, exista încheiat un contract prin care S.C. .X. S.R.L. arendează în jur de .X. ha. teren către contestatară și în baza căruia contestatară a înregistrat factura nr..X./2009 cu suma de .X. lei reprezentând avans contract.

Însă nici la inspecția fiscală, nici pe parcursul căii administrative de atac, contestatară nu a prezentat în susținere contractul în baza căruia a fost emisă factura de avans, precum și alte documente necesare pentru a proba derularea contractului.

Simpla existență a facturii nu este suficientă pentru a justifica deductibilitatea fiscală a cheltuielii cu arenda și nici nu poate proba corectitudinea înregistrărilor contabile efectuate de contestatară, în condițiile în care contractul invocat în factură nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac.

Astfel, susținerea contestatarii potrivit careia deși în factura nr..X./2009 este înscrisă mențiunea „*avans arendă*”, această factură ar fi în fapt o factură finală de arendă și ca urmare, cheltuiala înregistrată de contestatară în evidența contabilă ar fi o cheltuială deductibilă, nu poate fi reținută în favoarea sa, deoarece, pe de o parte, factura și contractul nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, nici pe parcursul căii administrative de atac, iar pe de altă parte, potrivit prevederilor O.M.F nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, menținute prin O.M.F.nr. 3055/2009, societatea trebuia să procedeze la stornarea facturii de avans și emiterea unei noi facturi finale pentru arendă, conform prevederilor art.93.1 alin.1 din O.M.F. nr.1752/2005 conform cărora :

„(1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizarile corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la

imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu immobilizările corporale proprii."

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente, contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu avans arendă teren, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.NAF. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

5. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materiale de construcții și prestări servicii în sumă de .X. lei înregistrate în anul 2010 și respectiv .X. lei și .X. lei înregistrate în anul 2011,
Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu a prezentat, documente din care să reiasă necesitatea acestor achiziții și utilizarea lor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul .X. „Cheltuieli cu materialele auxiliare” factura .X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L în sumă de .X. lei reprezentând profile .X..

Deoarece societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, niciun document, bon de consum din care să rezulte destinația acestor profile, unde anume s-au consumat, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004 au stabilit respectivele cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

De asemenea, pentru factura nr..X./2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii de montaj .X. cu suduri aferente, contestatara nu a înregistrat venituri din producția de immobilizări corporale, astfel încât organele de inspecție fiscală au constatat respectivele cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2011.

Societatea a achiziționat mai multe bunuri, țeava, oțel, balast, ciment, podea antiderapantă în sumă de .X. lei, înregistrate inițial de societate în conturile de stocuri .X. „Materiale consumabile”, ulterior fiind înregistrate în contul „Cheltuieli cu materialele consumabile”, precum și prestări de servicii în legătura cu mijloacele fixe ale societății înregistrate în contul .X. „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, din care o parte din materialele eliberate în

consum în cursul anului 2011 au fost refacturate către SC .X. SRL, cu factura nr..X./2012, antreprenorul care a efectuat lucrările de investiții la punctul de lucru .X..

In drept, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare se prevede :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, **care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor**”,*
coroborate cu pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora :

*“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, **pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.**”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se probeze necesitatea efectuării cheltuielilor.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare :

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

Astfel, conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare **prevede** : „**(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.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul .X. „Cheltuieli cu materialele auxiliare” factura .X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L în sumă de .X. lei reprezentând profile .X., pentru care nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, niciun document, bon de consum din care să rezulte destinația acestor profile, unde anume s-au consumat.

De asemenea, pentru factura nr..X./2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii de montaj .X. cu suduri aferente, contestatara nu a înregistrat venituri din producția de imobilizări corporale, astfel încât organele de inspecție fiscală au constatat respectivele cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2011.

Potrivit pct.106 și pct.107 din O.M.F nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică :

„ 106. - (1) **Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau *majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.***

(2) *Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.*

107. - (2) *Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin.(1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametri normali se includ în valoarea activului respectiv. Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.*

(3) **Lucrările de reparații la imobilizările corporale amortizate integral și care mai pot fi folosite majorează valoarea acestora (...)**”.

Se reține că prin Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale, societatea susține că destinația profilelor .X. din factura .X./2010 a fost „consolidarea unei hale existente la punctul de lucru de la .X.”

Astfel, mijloacele fixe la care societatea contestatară pretinde că a efectuat lucrări de întreținere au fost achiziționate în anul 2009 într-o anumită stare tehnică, iar prin încorporarea profilelor .X. achiziționate de la S.C. .X. S.R.L la hala existentă la punctul de lucru .X. au fost aduse îmbunătățiri ale parametrilor tehnici inițiali, fiind consolidată structura de rezistență a imobilului respectiv cu beneficii viitoare, în sensul reducerii costurilor de întreținere.

Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminale efectuate în regie proprie sau în antrepriză.

Deși aceste îmbunătățiri tehnice au ca finalitate creșterea valorii de inventar a halei, societatea nu a prezentat niciun document legal întocmit (bon de consum din care să rezulte destinația acestor profile) nu a precizat cine a pus în operă lucrarea de consolidare a respectivei hale, ci a procedat la înregistrarea directă a valorii facturii .X./2010 în contul .X. „*Cheltuieli cu materialele auxiliare*”, fără să înregistreze concomitent cu cheltuiala în sumă de .X. lei și mijoace fixe în curs de execuție în corespondență cu un cont de venituri din imobilizări în curs.

Astfel, susținerea contestatarei potrivit căreia materialele de construcții achiziționate și care nu au fost facturate către S.C. .X. S.R.L., sunt în fapt materiale achiziționate pentru efectuarea de reparații curente de întreținere a clădirilor și drept urmare acestea se pot înscrie în sfera cheltuielilor deductibile, fără a fi obligatorie majorarea valorii de inventar a mijloacelor fixe în care au fost încorporate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece deși au fost solicitate, societatea nu a prezentat situații de lucrări, devize de lucrări sau orice alt document justificativ care să indice destinația acestor bunuri și anume în ce obiective au fost încorporate.

În concluzie, față de dispozițiile legale suscitade, societatea avea obligația să înregistreze concomitent cu cheltuiala, și venituri din producția de imobilizări corporale a sumei de .X. lei din factura nr..X./2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări servicii de montaj .X. cu suduri aferente.

Din actele aflate la dosarul cauzei, rezultă că societatea a achiziționat mai multe bunuri, țeava, otel, balast, ciment, podea antiderapantă în sumă de .X. lei, precum și prestări de servicii în legătură cu mijloacele fixe ale societății, înregistrate în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, din care o parte din materialele eliberate în consum în cursul anului 2011 au fost refacturate către SC .X. SRL, cu factura nr..X./2012, antreprenorul care a efectuat lucrările de investiții la punctul de lucru .X..

Se reține că, prestările de servicii au fost efectuate în special de către S.C. .X. S.R.L. care conform documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală reprezintă lucrări care se referă la „*instalație electrică, organizare șantier*”, „*alimentare container și iluminat exterior*” și „*lucrări de instalații electrice la .X.*”, din analiza cărora s-a constatat că acestea nu

reprezintă niște reparații, ci se referă, fie la organizare de șantier și efectuarea de instalații electrice noi, fie la îmbunătățirea instalațiilor electrice existente, care reprezintă cheltuieli ulterioare, efectuate în legătură cu o imobilizare corporală.

Față de situația expusă, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la majorarea rezultatelor fiscale pe anul 2011 cu suma de .X. lei reprezentând valoarea descărcărilor de materiale de construcții operate în anul 2011 și pentru care s-a întocmit factura de vânzare în anul 2012 către S.C. .X. S.R.L.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materiale de construcții și prestări servicii în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

6. Referitor la impozitul pe profit aferent unui discount acordat pentru îngrășământ facturat către S.C. .X. S.R.L. .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligații fiscale calculate în cuantumul menționat mai sus, ca urmare a reîncadrării unui discount acordat unui client pentru o cantitate de îngrășământ chimic, în condițiile în care îngrășământul nu a fost comercializat către respectivul client.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a emis factura .X./2009 către S.C. .X. S.R.L. .X. în sumă de .X. lei și TVA -.X. lei reprezentând "*Discount acordat conform contract*".

Prin contractul nr..X./2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. se prevedea că S.C. .X. S.R.L. vindea pesticide și semințe conform facturilor emise, fără a fi prevăzută nicio cantitate de îngrășământ de .X. de comercializat, iar prin art.2 din actul adițional la contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2009 s-a specificat acordarea unui discount numai pentru.X. tone de .X..

Deoarece, conform clauzelor contractuale, nicio cantitate de .X. nu a fost comercializată către S.C. .X. S.R.L. .X., organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacția în temeiul prevederilor art.11 alin.1 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă facturii .X./2009.

În drept, art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

„(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...)”.

În materia impozitului pe profit, sunt incidente și prevederile art.19 alin.(1) din același act normativ potrivit căruia :

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal”.

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În materia TVA sunt incidente prevederile art.128, art.137 alin.3 lit.a) și art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Art.137

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) *rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;*

Art.138 Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

c) *în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la [art. 137](#) alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor”.*

Potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare pentru TVA aferentă unor livrări de bunuri, se reduce în situația în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Din actele aflate la dosarul cauzei, reiese că prin contractul nr..X./2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. se prevedea că S.C. .X. S.R.L. vindea pesticide și semințe conform facturilor emise, fără a fi prevăzută nicio cantitate de îngrășământ de .X. de comercializat, iar prin art.2 din actul adițional la contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2009 s-a specificat acordarea unui discount numai pentru .X. tone de .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au identificat niciun alt contract pentru acest gen de produse (îngrășăminte chimice .X.) încheiat între cele două societăți.

Față de cele expuse și având în vedere că, potrivit sistemului informatic care gestionează Declarația informativă .X. privind achizițiile și livrările pe teritoriul României, S.C. .X. S.R.L. nu a declarat factura .X./2009, organele de inspecție fiscală au stabilit că obiectul discountului din respectiva factură acordat pentru vânzarea unui produs nevândut în realitate, este fără obiect.

Față de susținerea contestatarii că în cuprinsul facturii nr..X./2009, aflată în copie la dosarul cauzei, nu se face referire la un anumit contract încheiat între cele două societăți, iar în actul adițional încheiat la data de .X./2009 ar fi greșit înscris numărul contractului, deci discountul ar fi fost acordat pentru întreaga cantitate livrată către S.C. .X. S.R.L., această afirmație este ambiguă și nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece la art.2 din actul adițional la contractul de vânzare cumpărare nr..X./2009 s-a specificat evident și fără niciun dubiu la ce contract se aplică discountul „*Contractul de vânzare-cumpărare mai sus menționat (respectiv nr..X./2009) se modifică cu următoarele : pentru **cantitatea de .X. tone .X.** în valoare de .X. lei se acordă un discount de 57% în valoare de .X. lei inclusiv TVA*”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, impozit pe profit aferent sumei de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, motiv pentru care, se va

respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu discountul acordat în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

7. Referitor la TVA în sumă de .X. lei și respectiv de .X. lei (compusă din .X. lei + .X. lei)

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează TVA în sumă de .X. lei aferentă unei duble înregistrări în evidența contabilă și dacă societatea poate beneficia de drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă unor servicii achiziționate, în condițiile în care acestea nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat de două ori în evidența contabilă factura nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL. în sumă de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei reprezentând .X. kg. floarea soarelui, la poziția .X. și respectiv la .X. din registrul jurnal la luna .X./2010 și a dedus TVA aferentă.

Deoarece nu au fost îndeplinite condițiile de deductibilitate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea a înregistrat în contul .X. „*Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți*” suma de .X. lei reprezentând contravaloarea facturilor nr..X., nr..X. și nr..X. din .X./2011 emise de către .X. .X. pentru reparații la un autocar marca .X., pentru care s-a aplicat taxarea inversă și a dedus TVA în sumă de .X. lei prin decontul depus pentru luna .X./2011.

Deoarece, la data înregistrării facturilor în evidența contabilă, autocarul nu se mai afla în patrimoniul societății, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei provenită din :

- factura nr..X./2011 emisă de S.C. .X. SRL pentru autocar .X. în valoare de .X. lei + TVA .X. lei
- factura de stornare parțială nr..X./2011 emisă de S.C. .X. SRL pentru suma de – .X. lei și TVA în sumă de .X. lei

Deoarece nu s-a identificat niciun venit impozabil înregistrat în evidența contabilă ca urmare a utilizării autocarului .X., organele de inspecție fiscală nu

au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă celor două facturi.

În drept, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“ (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

coroborate cu cele ale pct.45 alin.2 lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.1 și 2 trebuie îndeplinite următoarele cerințe :

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere “.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să facă dovada că bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că, SC .X. SRL a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unei duble înregistrări în evidența contabilă a facturii nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L., respectiv la poziția .X. și respectiv la poziția .X. din registrul jurnal la luna .X./2010.

Astfel, precizările din nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale, conform cărora factura nr..X./2010 ar reprezenta o autofacturare efectuată de către S.C. .X. S.R.L., având în vedere faptul că, marfa a fost livrată, iar plata a fost efectuată, acestea nu au nicio relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece societatea a beneficiat de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, iar organele de inspecție fiscală au sancționat numai aspectul dublei înregistrări contabile, în sensul că societatea nu poate deduce de două ori aceeași sumă reprezentând TVA.

În concluzie, se reține ca legală măsura de neacordare a deductibilității TVA în sumă de .X. lei la luna .X./2010, în temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că, SC .X. SRL a dedus :

- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X., nr..X. și nr..X. din .X./2011 emise de către .X. .X. pentru reparații la un autocar marca .X.,

- TVA în sumă de .X. lei (.X. lei .X. lei) din facturile emise de S.C. .X. SRL.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că nu a fost identificat în evidența contabilă a societății, niciun venit impozabil provenit din

utilizarea autocarului, aspect confirmat și prin contestație „*acest mijloc fix achiziționat de la SC .X. SRL a fost cumpărat cu scopul realizării de venituri impozabile ca urmare a desfășurării unor activități de transport persoane, însă acest fapt a rămas neconcretizat întrucât subscrisa nu am obținut avizele necesare pentru îndeplinirea acestui tip de activitate*”.

În concluzie, deoarece, motivul pentru care a fost achiziționat autocarul, de a obține venituri impozabile nu s-a mai concretizat și societatea nu a înregistrat venituri rezultă că TVA în sumă de .X. lei (compusă din .X. lei + .X. lei) nu este aferentă unor operațiuni taxabile, nefiind deductibilă, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, argumentul din contestația formulată, potrivit căruia contestatara a achiziționat autocarul .X. cu nr. înmatriculare .X., conform contractului datat .X./2011, iar pentru discountul acordat prin factura nr..X./2011 emisă de S.C. .X. SRL ar fi trebuit să efectueze lucrări de reparații necesare mijlocului de transport achiziționat, acesta nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece așa cum s-a precizat mai sus, contestatara nu a înregistrat venituri impozabile din exploatarea autocarului, motiv pentru care TVA înscrisă în respectvele facturi nu este deductibilă.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

8. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea TVA aferentă unor facturi de avans înregistrate în evidența contabilă, în condițiile în care societatea nu a prezentat, nici la inspecția fiscală și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală din actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, SC .X. SRL, a înregistrat în evidența contabilă trei facturi emise de SC .X. SRL, respectiv : nr..X./2013 cu TVA de .X. lei, nr..X./2013 cu TVA de .X. lei și nr. .X./2013 cu TVA de .X. lei, prima reprezentand "*avans conform contract nr..X./2013*", iar celelalte două "*avans conform contract nr..X./2013*" al

căror obiect îl reprezintă .X. tone + .X. tone azotat de amoniu. Inițial facturile au fost înregistrate în contul .X. „Cheltuieli înregistrate în avans” baza și în contul .X. „TVA neexigibilă”.

La data la care aceste facturi au fost emise de către SC .X. SRL, această societate a aplicat sistemul TVA la încasare, conform decontului de TVA depus pentru luna .X. 2013, suma avansurilor și a TVA aferentă fiind înscrise la rubrica operațiuni neexigibile, adică SC .X. SRL nu a înregistrat TVA colectată aferentă acestor facturi și implicit nici TVA de plată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă TVA în sumă de .X., în baza prevederilor art.145 alin.1¹ și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.145 alin.1¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“ (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă **de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art.134² alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său**,

coroborate cu cele ale art.146 din același act normativ, potrivit cărora :

“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, **precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare**, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare”.

Potrivit acestor prevederi legale dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o altă persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, intervine doar la data la care taxa aferentă bunurilor/ serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, iar persoana impozabilă trebuie să dețină dovada plății.

Din actele aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada emiterii facturilor verificate, .X. 2013, SC .X. SRL era societate afiliată cu SC .X. SRL, în sensul că avea ca asociați pe pe dl. .X. (50% părți sociale) și d-na. .X. (50%

parti sociale și administrator al societatii) care este și angajată în funcția de director la S.C. .X. S.R.L.

Astfel, la data emiterii facturilor, S.C. .X. S.R.L. aplica sistemul TVA la încasare, conform decontului de TVA depus pentru luna .X. 2013, suma avansurilor și a TVA aferentă fiind înscrise la rubrica operațiuni neexigibile, în sensul că furnizorul nu înregistrează TVA colectată aferentă acestor facturi și implicit nici TVA de plată, ceea ce presupune că nici S.C. .X. S.R.L, nu poate deduce TVA.

Totodată, s-a constatat că în baza P.V. nr..X./2013, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă formulele contabile: .X. "Furnizori" =.X. "Efecte de platit" pentru fiecare factura de avans și respectiv .X.=.X. pentru TVA înscrisă în cele trei facturi.

Față de susținerea contestatarii potrivit căreia a achitat contravaloarea acestor facturi de avans cu biletul la ordin .X.și că a predat acest bilet la ordin „beneficiarului”, se reține că SC .X. SRL nu a atașat la contestația depusă niciun document care să facă dovada plății efective acestor facturi de avans, nicio copie a biletului la ordin invocat în contestație, deși beneficiarul SC .X. SRL .X., în perioada în care au fost înregistrate aceste facturi era societate afiliată, așa cum s-a explicat mai sus.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în evidența contabilă a SC .X. SRL, nu s-a identificat nicio plată pentru aceste facturi, aceste facturi rămânând în sold la data finalizării inspecției fiscale.

Mai mult, S.C. .X. S.R.L, nu a colectat TVA nici la data de .X./2014 (conform decontului de TVA luna .X. 2013, ultimul decont depus de S.C. .X. S.R.L., unde suma era considerată TVA neexigibilă) fapt ce contrazice susținerile din contestație.

În concluzie, deoarece, SC .X. SRL nu a efectuat plata acestor facturi, în contextul tratamentului fiscal al avansurilor facturate către contestatară și neachitate, se reține că TVA nu este deductibilă în condițiile în care, plata nu a fost efectuată de contestatară, fiind generat doar un avantaj fiscal evident pentru beneficiarul acestor facturi.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

9. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielii cu materiale de construcții eliberate în consum,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de drept de deducere pentru TVA aferentă unor cheltuieli cu materiale de construcții eliberate în consum, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că, aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții, respectiv profil .X., oțel beton .X. mm, cherestea, ciment folie, IPE, nisip, făină albă, ulterior eliberate în consum la luna .X. în baza unor bonuri de consum, iar organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte în ce mod au contribuit aceste bunuri la realizarea de operațiuni taxabile.

În drept, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

“ (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să facă dovada că bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, diverse materiale de construcții, respectiv profil .X., oțel beton .X. mm, cherestea, ciment folie, ., nisip, făină albă, în sumă de .X. lei și a dedus TVA aferentă la luna .X./ în sumă de .X. lei, în baza unor bonuri de consum, iar eliberarea în consum de diverse materiale de construcții, a fost înregistrată în contabilitate, la explicații fiind înscrisă formula "*Ferma Consum materiale*".

Totodată, în această perioadă au fost înregistrate venituri în sumă de .X. lei, prin formula contabilă .X. "*Imobilizări corporale în curs de execuție*"=.X. "*Venituri din producția de imobilizări corporale*".

Astfel, pentru suma de .X. lei societatea a dedus TVA în suma de .X. lei (.X. lei valoarea tuturor bonurilor de consum -.X. lei suma pentru care s-au înregistrat = .X. lei x.X.% = .X. lei) TVA, care nu este destinată unor operațiuni taxabile.

În afara bonurilor de consum prezentate organelor de inspecție fiscală de contribuabilul verificat, nu au fost identificate alte informații din care să reiasă

realitatea, necesitatea și oportunitatea acestor cheltuieli, precum și modul în care aceste cheltuieli au participat la realizarea de venituri.

În concluzie, deoarece, bunurile au fost eliberate în consum, în baza unor bonuri de consum, societatea înregistrând venituri în sumă de .X. lei prin formula contabilă .X. *“Imobilizări corporale în curs de execuție”* = .X. *“Venituri din producția de imobilizări corporale”*, rezultă că pentru suma de .X. lei, societatea a dedus nejustificat TVA în suma de .X. lei, pentru care societatea nu a prezentat documente prin care să justifice în ce mod acestea au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

Chiar dacă societatea nu a prezentat documente în timpul inspecției fiscale, avea posibilitatea să le prezinte organului de soluționare, pe parcursul soluționării căii administrative de atac.

În concluzie, se reține ca legală măsura organelor de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei la luna .X.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

10. Referitor la TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit aferent unor categorii de venituri, cheltuieli și subvenții, după cum urmează :

.X. lei - venituri neînregistrate din facturi de îngrășăminte facturate către SC .X. SRL,

.X. lei și .X. lei - subvenții .X. considerate venituri neimpozabile,

.X. + .X. lei + .X. lei - venituri din regularizare facturi emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL,

.X. lei - venituri din imobilizări aferente facturii emisă de SC .X. SRL,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond cu privire la aceste capetele de cerere, în condițiile în care societatea, prin contestație, nu aduce argumente, nu invocă temeieri de drept aplicabile în perioada verificată și nu prezintă documente în susținere, limitându-se la a face doar afirmații, fără să prezinte dovezi sau să se bazeze pe un text de lege.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu repere de mașini, scoaterea din evidență a unor clienți neachitați, subvenții .X.

și TVA aferentă, sau nu a procedat la înregistrarea unor venituri din facturi de îngrășăminte, din regularizare facturi, din producția în curs, din imobilizări, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, impozit pe profit, TVA aferentă.

Pentru aceste constatări, societatea nu a prezentat argumente și nici documente necesare prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiază [...]**”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror :

“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 căror :

„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 O.G. 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 ro.X. 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 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„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..X./2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile 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.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:(..)

*b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,*

se va respinge contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., ca nemotivată pentru TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit aferent unor categorii de venituri, cheltuieli și subvenții, după cum urmează :

.X. lei - venituri neînregistrate din facturi de îngrășăminte facturate către SC .X. SRL,
.X. lei și .X. lei - subvenții .X. considerate venituri neimpozabile,
.X. + .X. lei + .X. lei - venituri din regularizare facturi emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL,
.X. lei - venituri din imobilizări aferente facturii emisă de SC .X. SRL,

Având în vedere că la cap III pct.2 - pct.9 impozitul pe profit și TVA din motivarea prezentei decizii, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar la pct.10 din prezenta decizie, contestația a fost respinsă ca nemotivată, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei.

Întrucât, pentru debitele principale, reprezentând impozit pe profit și TVA, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) și accesoriile aferente TVA în sumă de lei .X. lei (.X. lei + .X. lei).

10. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care măsura de diminuare a pierderii dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. este în cuantum de până la 5 milioane lei.**

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 s-a dispus măsura de înregistrare în Declarația .X. privind impozitul pe profit care va fi depusă la finalizarea anului fiscal 2014, la rubrica pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți, suma de .X. lei, diminuându-se astfel, pierderea înregistrată de societate cu suma de .X. lei.

Societatea contestă măsura dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”,

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.a) și c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control; [...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și structurile regionale cu atribuții în soluționarea contestațiilor au în

competența de soluționare și măsura de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, competență stabilită în funcție de suma cu care este diminuată pierderea fiscală.

De asemenea, potrivit pct. 5.7 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

*„5.7. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, **competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea**”.*

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și faptul că suma cu care se diminuează pierderea fiscală este în cuantum de .X. lei, competența pentru soluționarea contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 aparține structurii de soluționare din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi restituit organului fiscal emitent al actului atacat, pentru a fi înaintat organului de soluționare competent.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta, se :

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatară sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a

determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată deductibilă,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

3. Constatarea necompetenței Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 și transmiterea acesteia către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în vederea înaintării acesteia organului de soluționare competent.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL