

## NR. 92/IL/2013

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice..a fost sesizat, de A.I.F.-Serviciul de inspectie fiscala nr...prin adresa nr. .., inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. .., cu privire la contestatia formulata de S.C. ... cu sediul in loc. .. ,str. .., blc. ..,sc ., ap .., jud ....

**Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ..si Raportului de inspectie fiscala nr. .. referitoare la obligatii de plata in suma de .. lei, dupa cum urmeaza:**

- **impozit pe profit in suma .. lei**
- **dobanzi/majorari de intarziere impozit profit in suma de .. lei**
- **penalitati de intarziere impozit profit in suma de .. lei**
- **T.V.A. in suma de .. lei**
- **dobanzi/majorari de intarziere T.V.A. in suma de .. lei**
- **penalitati de intarziere T.V.A. in suma de ... lei**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv .., potrivit confirmarii de primire aflata in copie la dosarul cauzei, si de data inregistrarii contestatiei la A.I.F. .., respectiv .., asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I) **S.C....** , cu sediul în .. ,b-dul. .. ,bl.. ,sc. . ,..., ap. .. ,jud. .. înregistrată la O.R.C. sub nr. J.. ,având Cod Unic de înregistrare RO .., reprezentată legal de ... în calitate de administrator reprezentata prin C.A. ...., cu sediul în ... , str. .., ... ,sc. . ,ap. .,jud. .. ,în conformitate cu dispozițiile art. 205-207 C.pr.fiscală , în termen legal, formuleza contestație împotriva Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr... din .. și a Raportului de Inspecție Fiscală nr... din ..,care a stat la baza emiterii deciziei de impunere , încheiate de A.N.A.F.,D.G.F.P. .. ,Activitatea de Inspecție Fiscală si comunicate în data de .. ,pentru sumele stabilite ca obligații suplimentare la bugetul de stat, în sumă totală de .. lei astfel:

- .. lei impozit pe profit;
- .. lei dobanzi/majorări de întârziere ;
- ..lei penalități de întârziere ;
- ..lei TVA ;

- .. lei dobânzi/majorări de întârziere ;
- .. lei penalități de întârziere ,

pe care le considera ca fiind nelegale și netemeinice solicitand anularea acestora.

Arata ca obiectul principal de activitate al S.C..... este comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat si pentru perioada ... a făcut obiectul unui control fiscal , început în anul .. , suspendat la data de ..(conform adresei comunicată la data de ..) și reluat la ...

Societatea mentioneaza ca obligatiile au fost stabilite ,in baza Deciziei .. din ..a D.G.F.P. .. prin care s-a desființat parțial Decizia de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr... pentru suma totală de .. lei ,reprezentând.. lei impozit pe profit, .. lei dobânzi/majorări de întârziere, .. lei penalități de întârziere,.. lei TVA,... lei dobânzi/majorări de întârziere, .. lei penalități de întârziere, urmând ca organul de inspecție fiscală prin o altă echipă decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum si de cele strict precizate in decizia de soluționare.”

Considera ca la reverificare ,noua echipă de control nu a avut în vedere reanalizarea situației de fapt ,respectiv „Cu privire la facturile în cauză se va face o analiză temeinică în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, dacă societatea furnizoare a mărfii S.C.... S.R.L. a declarat corect prin Declarația informativă .. depusă la administrația financiară în raza căreia își avea sediul la data tranzacțiilor în cauză, respectiv la data efectuării livrărilor efectuate către S.C. .. ,dată la care societatea furnizoare era activă” si arata ca acest aspect nu a fost avut în vedere deloc de echipa de reverificare ,fapt ce considera ca atrage încălcarea dispozițiilor legale prev. de art. 65 alin. 2, art. 94 alin. 3 lit.d din OG 92/2003.

Societatea mai arata ca noua Decizie de impunere nr... din .. nu conține obiectul actului administrativ fiscal,element imperativ prevazut de art. 43 alin. 2 lit. d) din O.G. 92/2003, ceea ce atrage nulitatea absolută a acesteia potrivit art. 46 din același act normativ, deoarece nicăieri în cuprinsul Deciziei de impunere nu se precizează că este de fapt o reverificare dispusă printr-o decizie a D.G.F.P. .., cu o anumită tematică.

Referitor la impozitul pe profit considera ca suma de .. lei ce reprezintă cheltuială nedeductibilă contravaloarea achiziției de cereale, plante tehnice de la furnizorul S.C. ... pe baza facturilor nr. . Din .. ,nr. .. din .. ,nr. . Din ..,nr... din .. și . Din .. ,ce au fost considerate de organul de control ca având la bază operațiuni nereale, deși există contractele nr... , nr.. din .. și nr.. din .. și facturile aferente ,plățile fiind făcute exclusiv prin bancă, din operațiunea comercială a rezultat profit și a fost achitat impozitul de profit și T.V.A.

Societatea precizeaza ca a cumpărat de la S.C. ..., vinde mai departe la S.C. ..., societate declarată ca fiind afiliată ,care vinde înapoi S.C... S.R.L., fiecare societate realizând profit si potrivit art .II alin. I din Legea 571/2003 „la stabilirea 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,,.

Considera ca argumentele inspectorilor fiscali sunt acelea că operațiunile nu au la bază documente justificative ,deși există contracte, facturi și avize (pentru care se afirmă că se depășesc capacitățile de transport a mașinilor ,fără a se face dovada verificării în acest sens), transportul neintrând în sarcina societății. Un alt argument se precizeaza ca este acela că deși a fost sesizat D.G.F.P. ..acesta nu a putut efectua controlul la S.C....., întrucât contribuabilul nu a fost găsit precum si că au fost neconcordanțe între Declarațiile informatice .. aferente sem...,dar nu se precizează că aceste declarații au fost refăcute în semestrul ,, echipa de reverificare nefacand aceste verificări, deși societatea precizeaza ca a solicitat în mod expres acest lucru.

Agentul economic mai precizeaza ca scopul economic al unei tranzacții este acela de a realiza profit impozabil, fiind îndeplinit acest scop prin tranzacția între S.C.... și S.C. .. și între S.C... și S.C....., ambele societăți realizând profit din aceste tranzacții așa cum precizează chiar inspectorii fiscali în cauză dar ca nu s-a făcut dovada că achiziția de marfă în baza acestor facturi nu este reală. Din actul de control rezultă că facturile fiscale în cauză au fost înregistrate, marfa achiziționată în baza acestor facturi a intrat în patrimoniul societății, iar apoi a fost înstrăinată, cu un preț superior celui de achiziție, către alți beneficiari , în scopul obținerii de profit.

Noțiunea de operațiune fictivă este definită de art.2 pct. f) din Legea 241/2005 ca fiind disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există.O operațiune fictivă întâlnită deseori în practica societăților comerciale o reprezintă simularea unor tranzacții comerciale prin interpunerea unor societăți comerciale „fantomă” , care eliberează documente fiscale nelegale și care nu reflectă operațiuni reale si considera ca nu există o operațiune nereală si nici înregistrări în contabilitate fictive.

La baza operațiunilor comerciale au existat contracte încheiate între societate și S.C. ... S.R.L. (nr... , nr.. din .. și nr.. din ..) care detaliază, în mod clar tipul de produse achiziționate și cantitatea acestora , iar atașat facturilor (care îndeplinesc toate cerințele prev. de OD 2226/2006) există documente justificative ,respectiv avize de expediție,deși transportul nu a fost în sarcina societatii.

Reprezentanții inspecției fiscale au precizat că plata operațiunilor comerciale a fost efectuată numai prin bancă și că au fost plătite impozite

pentru profitul rezultat și T.V.A. aferent , iar împrejurarea că S.C. .. S.R.L. nu a mai fost găsită la sediul declarat în cursul lunii ianuarie .., societatea considera ca nu este de natură a da certitudine afirmațiilor cum că operațiunile au fost fictive ,relațiile comerciale dintre cele două societăți desfășurându-se în cursul anilor.., când aceasta desfășura activitate ,în sediul din ... ,sector .., fiind declarată inactivă abia la data de .. conform Deciziei nr. ...

Acest fapt considera ca nu ii este imputabil, atâta vreme cât societatea era activă la data desfășurării operațiunilor economice și si-a achitat deasemenea taxele și impozitele la bugetul de stat.

S.C. ... mentioneaza ca nici măcar nu a fost beneficiara mărfurilor expediate de către S.C...., având doar rolul de intermediar în circuitul ce l-au avut cerealele ce au făcut obiectul celor trei contracte individualizate mai sus, transportul și depozitarea nu au căzut în sarcina sa , aceasta fiind obligația S.C. ...

Societatea considera ca potrivit Codului Fiscal art. 145 alin. 2" Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni",iar in conformitate cu art. 45 alin.2 din Normele metodologice exercitarea dreptului de deducere implică în mod necesar întrunirea a 3 cerințe :

- bunurile achiziționate să fie utilizate pentru operațiuni ce dau drept de deducere

- justificarea T.V.A. să se facă cu o factură sau alt document legal aprobat;

- să nu se depășească perioada prev. de art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul Fiscal;

In acest sens societatea mentioneaza ca a atașat un tabel cu situația achizițiilor făcute de la S.C. ... , din care se poate observa că plățile făcute către bugetul de stat și deducerea de T.V.A., au fost făcute cu respectarea cerințelor legale în vigoare.

De asemenea societatea apreciaza ca este foarte ironic faptul că organele de inspecție fiscală au înlăturat ca fiind fictivă achiziția de cereale ,in situatia in care a vândut această marfă către S.C....,păstrând astfel T.V.A.-ul colectat pentru valoarea aferentă facturilor emise pentru marfa vândută si isi pune intrebarea ce a mai vândut dacă a fost înlăturată achiziția, si la ce a mai achitat T.V.A. către bugetul de stat, dacă nu mai există marfa ce a vândut-o.

Considera ca dovada clară a relei voințe a organelor de control rezulta din faptul ca în cursul anului .. , în luna aprilie ,a fost efectuat un control la S.C. ...,iar în procesul-verbal reprezentanții A.N.A.F. au analizat și au decis că operațiunile dintre cele .. societăți au fost efectuate conform legii, cu toate că și la respectivul control fusese dispusă o verificare înscruciată la ...

In ceea ce privește suma de .. lei T.V.A. aferent achiziției de in-  
grasaminte arata ca ,desi la baza de impozitare nu a fost luata in calcul ca

cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent anului .., a fost considerata deductibila, T.V.A. aferent este considerat nedeductibil.

La reverificare considera ca nu s-a ținut cont de susținerile societatii, si anume ca pentru T.V.A. S.C. ... și-a corectat declarația fiscală uzând de prevederile art. 84 alin. 2 C.pr.fiscală, în semestru I . facându-se doar afirmația că, societatea S.C. .. S.R.L. declara , conform declarației .. privind impozitul pe profit (aferenta aceeași perioade reverificate) pierdere fiscală, veniturile declarate fiind mai mici decât livrările către S.C.. dar potrivit site-ului oficial al Ministerului Finanțelor Publice ,conform bilanțului întocmit la .., de pus în aprilie, mai . (utimul de altfel depus) , rezultă venituri totale de .. lei ori marea majoritate a livrărilor s-au făcut in anul ...

Atât Raportul de inspecție fiscală, cât și Decizia de impunere societatea le considera ca sunt lipsite de orice bază legală , constituind un mod abuziv de lucru al inspectorilor fiscali, fiind încălcate grav interesele legitime ale societății.

Solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr...din .. si a Raportului de Inspecție Fiscală nr. .. din .. , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere ,încheiate de A.N.A.F., D.G.F.P. .., Activitatea de Inspecție Fiscală ,care au fost comunicate în data de .. , pentru sumele stabilite ca obligații suplimentare la bugetul de stat, în sumă totală de ... lei astfel:

- ... lei impozit pe profit;
- .. lei dobânzi/majorărin de întârziere ;
- .. lei penalități de întârziere ;
- .. lei TVA ;
- .. lei dobânzi/majorări de întârziere ;
- ... lei penalități de întârziere ,

si totodata solicita si copia declarației .. depusă de S.C. .. aferentă semestrului .., si declarația.. depusa de aceasta in semestru..

Anexeaza decizia de impunere, Raportul de inspecție fiscală, copii de pe contracte vânzare cumpărare ,copii facturi și ordine de plată si arata ca isi întemeiaza contestația pe disp. art. 205 - 207 din Codul de Procedură Fiscală.

**II. Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala** in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. .. precizeaza ca Decizia de impunere nr...cat si Raportul de inspectie fiscala nr.. .. respecta prevederile O.G. nr. 92/2003 cu privire la motivele de fapt care au stat la baza intocmirii lor, acestea având la baza documentele puse la dispoziție de societate.

Acestea au fost întocmite ca urmare a reverificarii dispuse de D.G.F.P. .Biroul Soluționare Contestații, prin desființarea parțiala a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., prin care s-a precizat ca "organele de inspectie

fiscala prin alta echipa care a încheiat actul de control sa reanalizeze situația de fapt fiscala si sa stabilească cu claritate obligațiile datorate bugetului general consolidat al statului in conformitate cu prevederile legale precizate in conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioada si același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea si ca la reverificare se vor avea in vedere si susținerile contestatarului din contestația formulata.De asemenea vor verifica daca aprovizionările au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate desfășurat de societatea contestatara, daca achizițiile au fost efectiv realizate si înregistrate in evidenta si daca sunt aferente realizării de venituri impozabile”.

**Cu privire la impozitul pe profit** reglementat de Legea nr. 571/2003, actualizata, se precizeaza ca perioada verificata a fost ..ca urmare a Deciziei nr. .. emisa de D.G.F.P..-Biroul soluționare contestații ce a dispus desființarea parțiala a Deciziei de impunere nr. .. pentru suma de .. lei (cu un impozit pe profit in suma de .. lei) reprezentând cheltuiala nedeductibila reprezentând contravaloare achiziție cereale, plante tehnice de la furnizorul S.C.... pe baza următoarelor facturi: nr. ..., considerate de organul de control ca având la baza operațiuni nereale.

Organul de inspecție fiscala arata ca nu a luat in calcul la stabilirea impozitului pe profit pentru anul .. factura nr. .. care se refera la îngrășământul organic Biovegetal conform Contractului nr. .. deoarece acesta nu a fost livrat, nu au fost făcute plăți, aceasta factura fiind stornata in data de .., conform fisei de cont „401,, furnizor- S.C...

Se precizeaza ca pana la data de .. nu au fost făcute plăți către SC ... si ca s-au incalcat următoarele prevederi legale:

-art. 19, alin I din Lg. 571/2003 unde se precizează ca „ 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.,,

-art. 21, alin. 4, litera f) din Lg. 571/2003: „ nu sunt deductibile...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,,

-art. 6 alin I si 2 din Legea 82/1991 unde se precizează ca:

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

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

Organele de inspectie fiscala arata ca urmare a neconcordantelor dintre Declarațiile informative .. aferente semestrului ..., in sensul ca S.C. ..

declara prin Declarația .. înregistrată sub nr. ..- achiziții de la S.C. ...,CUI ... in suma totala de ..lei, iar partenerul S.C. ... declara prin Declarația .. înregistrată sub nr. .. livrări către S.C. .. S.R.L. in suma totala de ... lei s-a solicitat un control încrucișat privind modul de declarare, derulare si înregistrare a acestor tranzacții.

Mai arata ca prin adresele nr. .. si .. inspectori fiscali au facut reveniri la solicitarea din data de .. către A.F.P..., sector ... Datorita faptului ca pana la acele termene nu s-a primit răspuns prin Adresa nr. ..-A.F.P. Sector .. ..,se comunica faptul ca respectiva solicitare a fost redirectionata către D.G.F.P. ..., dat fiind faptul ca S.C. .. are sediul social in .., strada .., nr. . Etaj.., ap. .., județul..

Din Procesul-verbal menționat, rezulta ca nu s-a putut efectua controlul, deoarece contribuabilul nu a fost găsit la sediul social declarat, ocazie cu care este propus sa fie declarat inactiv.

Conform site-ului A.N.A.F., S.C. ... figurează ca fiind inactiv din data de .., conform Deciziei nr. .. iar la data de .. aceasta societate declara conform declarație .. privind impozitul pe profit (aferenta aceleași perioade reverificate) pierdere fiscala ,veniturile declarate fiind mai mici decât livrările către S.C. ..

Se arata ca începând cu luna noiembrie .. S.C. .. achiziționează cereale, plante tehnice (soia) si îngrășăminte de la furnizorul S.C. ... S.R.L., in suma totala de .. lei (TVA in suma de... lei) pentru luna noiembrie ..,in suma totala de .. lei (T.V.A. in suma de .. lei) in luna decembrie ..,ianuarie .. in suma totala de ..lei (TVA .. lei), conform fisei de cont atașate.

Precizeaza ca aceste cereale au fost vândute de S.C. .. S.R.L. către S.C. ... care le vinde mai departe către S.C. ..., conform verificării încrucișate realizate la S.C. ...,urmare a solicitării din data de .. Din aceste tranzacții, cele doua societăți ce sunt afiliate realizează profit.

Organele de control arata ca din analiza tranzacțiilor realizate cu S.C. ..., societatea nu face dovada efectuării operațiunilor, a intrării in gestiune a cerealelor achiziționate, situație in care, in conformitate cu O.M.F.P. nr. 2226/2006 au solicitat prezentarea documentelor pentru transporturile aferente achizițiilor de cereale, plante tehnice de la S.C. ...S.R.L.

Organele de control fiscal precizeaza ca la control societatea prezintă facturile de achiziție, contractele de vanzare-cumparare, avize de expediție, plățile prin banca facandu-se incepand cu luna februarie .. către S.C...

Inspectorii fiscali arata ca au constatat neconcordante privind modul de intocmire a avizelor de expediție, in sensul ca diferă data sau numărul autovehiculelor, cantitățile depășesc capacitatea de transport a autovehiculelor (.. conform anexei atașate la Raportul de inspectie fiscala, privind achizițiile din luna noiembrie ..

Se arata ca deși este in scris un număr de înmatriculare al mijlocului de transport auto, nu reiese ruta parcursa si locul de incarcare-descarcare, nefiind prezentate facturi de transport, foi de parcurs, etc.

Pentru luna decembrie.. avizele conțin numărul de înmatriculare al vehiculelor, de tipul :,, ... etc,, care nu au putut fi identificate, conform bazei de date disponibile prin aplicația „înmatriculări-Sistem National de Evidente Auto,,

Se mentioneaza ca intre S.C. ... in calitate de furnizor si S.C. . . S.R.L. in calitate de client s-au incheiat urmatoarele contracte: Contractul nr. .. privind achiziționarea a .. tone de porumb ecologic furajer la preț de .. Euro/tona, contractul nr. .. privind achiziționarea a ..tone soia ecologica la preț de .. Euro/tona, contractul nr. ... privind achiziționarea a ingrasamantului organic biovegetal la preț de .. Euro.

In contractele nr. . si . la secțiunea „Locul de descărcare,, se face mențiunea ca acesta va fi in localitatea .., județul .. si la secțiunea „Recepția mărfurilor,, se spune ca „...recepția mărfii se va face prin proces-verbal de recepție calitativa si cantitativa... .eventualele pretenții ulterioare semnării procesului-verbal de recepție.. nu vor fi luate in considerare,, si întrucât societatea nu a prezentat documentele de transport privind locul de încărcare a mărfii, documente care sa ateste calitatea mărfurilor, a recepției acestora, autorizație de depozit sau proveniența cerealelor dintr-un depozit autorizat, s-au cerut informații suplimentare.

A.I.F. .. arata ca din nota explicativa ce a fost anexata, data de administratorul societății, dl..., rezulta ca in aceste tranzacții acesta fost intermediar, cerealele au fost livrate din diferite locații de către beneficiar,si nu s-a ocupat de transportul acestora, scopul acestor tranzacții este realizarea de profit, nu a realizat depozitarea cerealelor si ca a făcut numai intermediere, in calitate de administrator al celor doua societăți.

Se arata ca din documentele de însoțire a mărfii prezentate de societate (facturi, avize de însoțire a mărfii) rezulta ca societatea a realizat achiziție si vânzare de cereale si nu intermediere.

Se precizeaza ca in conformitate cu solicitarea nr. ..., a fost realizat un control incrucisat la S.C. ..., acțiune finalizata cu incheierea Procesului verbal nr. .. si care a avut ca scop verificarea tranzacțiilor derulate pe circuitul S.C. ..., S.C. ..., S.C. ... si S.C...

Din constatările făcute, rezulta ca cerealele/plantele tehnice achiziționate de la S.C. .. se intorc către acesta in aceleași cantități, in aceleași zile cu preț superior celui de achiziție, in cazul de fata beneficiarul acestor livrări fiind chiar furnizorul.

Se arata ca in conformitate cu art. 6 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, unde se precizează ca:„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.,

art. 105, alin. I din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, unde se precizează ca: „ Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tu-



turor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere,, și

art. 11, alin. I din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal unde se precizează ca: „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, contractul nr. .. privind achiziționarea a .. tone de porumb ecologic furajer la preț de .. Euro/tona, Contractul nr. .. privind achiziționarea a .. tone soia ecologica la preț de .. Euro/tona, Contractul nr... privind achiziționarea a ingrasamantului organic Biovegetal la preț de .. Euro, contractele nr. . Si .. la secțiunea „Locul de descărcare,, se face mențiunea ca acesta va fi în localitatea .., județul .. și la secțiunea „Recepția mărfurilor,, se spune ca „...recepția mărfii se va face prin proces-verbal de recepție calitativa și cantitativa..., eventualele pretenții ulterioare semnării procesului-verbal de recepție... nu vor fi luate în considerare,,. Întrucât societatea nu a prezentat documentele de transport privind locul de încărcare a mărfii, documente care să ateste calitatea mărfurilor, a recepției acestora, autorizație de depozit sau proveniența cerealelor dintr-un depozit autorizat, s-au cerut informații suplimentare. Din Nota explicativa (anexata) data de administratorul societății, dl. .., rezulta ca în aceste tranzacții a fost intermediar, cerealele au fost livrate din diferite locații către beneficiar, nu s-a ocupat de transportul acestora, scopul acestor tranzacții este realizarea de profit, nu a realizat depozitarea cerealelor, ca a făcut numai intermediere, în calitate de administrator al celor două societăți..

Se arată ca din documentele de însoțire a mărfii prezentate de societate ( facturi , avize de însoțire a mărfii) rezulta ca societatea a realizat achiziție și vânzare de cereale și nu intermediere .

Conform Solicitării nr..., a fost realizat un control încrucișat la S.C. ...., acțiune care a fost finalizată cu încheierea Procesului verbal nr. .. și care a avut drept scop verificarea tranzacțiilor derulate pe circuitul S.C.... S.R.L., S.C... S.R.L., S.C. .S.R.L. și S.C. ..R.L.

Se arată ca din constatările făcute, rezulta ca cerealele/plantele tehnice achiziționate de la S.C. .. S.R.L. se întorc către acesta în aceleași cantități, în aceleași zile cu preț superior celui de achiziție, în cazul de față beneficiarul acestor livrări este chiar furnizorul și ca având în vedere :

-art. 6 din OG92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, unde se precizează ca: „Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.,,

-art. 105, alin. I din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, unde se precizează ca: „ Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere,, și  
-art. 11, alin. I din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal unde se precizează

ca: „ 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.,, organul de inspecție fiscală considera ca aceste operațiuni sunt nereale, prin faptul ca facturile nu sunt insolite de documente care sa ateste realitatea tranzacțiilor (avize de expediție, procese verbale de recepție a mărfii ....),furnizorul nu este găsit la sediul social declarat astfel incat nu poate fi verificat modul de înregistrare în contabilitate a operațiunilor derulate, a plăților către bugetul de stat, potrivit art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, administrarea probei în dovedirea situației de fapt fiscale cade în sarcina contribuabilului, care este obligat sa dovedească actele si faptele care au stat la baza declarațiilor sale... ,art. 10, alin. I din OG 92/2003 unde se face mențiunea ca:

„ Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.,, -art. 6 alin I si 2 din Legea 82/1991 unde se precizează ca:

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

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

-pct. 2 din Anexa nr. I a Ordinului 3512/2008 privind documentele financiar-contabile unde se precizează ca:

„Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul; -numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

-alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.,, -art. 3 din OMFP nr. 2226/2006 unde se precizează ca:

„ (1) În situațiile în care bunurile circulă fără să fie însoțite de factură, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, cu excepțiile prevăzute expres de reglementările legale în vigoare.

Conținutul minim de informații, precum și normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii sunt prevăzute în anexa nr. 2 care face parte integrantă din prezentul ordin.

-Anexele nr. 2 și 3 din O.M.F.P. nr. 2226/2006 unde se precizează ca: „Conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a mărfii este următorul: seria și numărul intern de identificare a formularului, data emiterii formularului, datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală), datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală), denumirea și cantitatea bunurilor livrate, date privind expediția: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnătura delegatului și semnătura expeditorului.

1. Servește ca document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz, document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz, dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități, document de primire în gestiune, după caz,, și normele de întocmire și utilizare a facturii,,

-document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate, document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz, document de încărcare în gestiunea cumpărătorului, document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului, alte situații prevăzute expres de lege.

2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii.,,

Se precizează ca inspectorii fiscali au avut în vedere și Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 732/30.10.2007) din care se citează: „...în aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal... se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate

nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe. În consecință, în temeiul dispozițiilor art. 25 lit. a) din Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, republicată, precum și ale art. 329 alin. 2 și 3 din Codul de procedură civilă, urmează a se admite recursul în interesul legii și a se stabili, în aplicarea dispozițiilor legale la care s-a făcut referire, că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA., precum și prevederile Circularei A.N.A.F.-Cabinet președinte nr. 802.453/29.07.2010 care fixează următoarele obiective privind controlul societăților comerciale care efectuează tranzacții cu cereale: realizarea unor controale încrucișate, prezentarea de documente care să ateste participarea la operațiuni a mijloacelor de transport, prezentarea de înregistrări sau documente cu privire la desfășurarea unor operațiuni care presupun existența bazelor materiale-silozuri, rampe de încărcare/descărcare necesare unor astfel de operațiuni, prezentarea de documente și înregistrări privind plățile și încasările efectuate, prezentarea faptelor sau acțiunilor ca fiind reale, în sensul că pot fi desfășurate în perioada de timp sau aria geografică respectivă (achiziția cantităților de mărfuri față de perioada de timp alocată, livrarea acestora cu mijloace de transport și resurse umane adecvate ca număr, capacitate, etc., documente care să ateste calitatea mărfurilor (certIFICATE de calitate), recepția efectivă cantitativă și calitativă, având în vedere că domeniul respectiv de activitate presupune cu necesitate măsuri de asigurare ale cumpărătorului cu privire la caracteristicile fizico-chimice ale produselor (grad de umiditate, impurități, gluten, etc.), elemente privind realitatea tranzacțiilor, conform Deciziei nr. V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României și în aplicarea corectă a dispozițiilor art. 146, alin. I, litera a din Legea 571/2003, coroborat cu art. 6, alin. 2 din Lg. 82/1991.

Având în vedere cele prezentate mai sus se precizează că cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate ca document justificativ pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, este răspunzător de primirea și înregistrarea unor documente întocmite necorespunzător, pe baza unor operațiuni care nu sunt reale.

Aplicarea și respectarea actelor normative în vigoare este obligatorie atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice marfa primită în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea cantităților înscrise pe acestea, respectiv avizele de însoțire a mărfurilor, având în vedere și că facturile cuprind cantități achiziționate mai mari decât capacitatea de transport a unui singur mijloc de transport, precum și

a documentelor de transport, respectiv factura fiscala de transport, foaie de parcurs, etc.

Potrivit celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscala au constatat ca S.C. ... a dedus T.V.A. si a înregistrat cheltuieli având la baza atât documente inexacte, incomplete (avize, facturi al căror emitent nu poate fi identificat deoarece nu a fost găsit la sediul social declarat) pentru operațiuni care in fapt nu au avut loc, deci sunt nereale.

Se arata ca pentru anul fiscal .. societatea contesta suma de .. lei reprezentand cheltuiala nedeductibila, contravaloarea achiziției de cereale, plante tehnice de la furnizorul S.C...R.L. pe baza următoarelor facturi: nr. ..., ...considerate de organul de control ca având la baza operațiuni nereale.

**Cu privire la TVA** reglementata de Legea nr.571/2003 si a HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 se arata ca perioada verificata este noiembrie. -ianuarie....

Urmare a Deciziei nr. .. emisa de D.G.F.P. ...Biroul soluționare contestații s-a dispus desființarea parțiala a Deciziei de impunere nr. .. pentru suma de ... lei, T.V.A. privind achizițiile de cereale, plante tehnice (soia) si îngrășăminte de la furnizorul S.C... S.R.L. care a emis următoarele facturi: nr. ...Urmare a neconcordantelor din Declarațiile informative .. aferente semestrului .., in sensul ca S.C. .. declara prin Declarația . înregistrata sub nr. ...- achiziții de la S.C...L.-CUI .. in suma totala de .. lei iar partenerul S.C. ... declara prin Declarația . înregistrata sub nr. .. livrări către S.C. .. S.R.L. in suma totala de .. lei s-a solicitat un control încrucișat privind modul de declarare, derulare si înregistrare a acestor tranzacții.

Prin adresele nr. ..inspectorii fiscali fac reveniri la Solicitarea din data de ..cătref A.F.P..., sector . datorita faptului ca pana la acele termene nu a fost primit niciun răspuns.

Prin Adresa nr. ...-AFP sector . .. se comunica faptul ca respectiva Solicitare a fost redirectionata către D.G.F.P..., dat fiind faptul ca S.C. .. S.R.L., CUI .. are sediul social in județul .. strada .., nr. .., etaj .., ap. ..

Din Procesul verbal menționat, rezulta ca nu s-a putut efectua controlul, deoarece contribuabilul nu a fost găsit la sediul social declarat, ocazie cu care este propus sa fie declarat inactiv.

Se menționeaza ca la aceasta data, conform site-ului ANAF, S.C. ..S.R.L. figurează ca fiind inactiv din data de .. conform Deciziei nr. .. începând cu luna noiembrie ..S.C. .. S.R.L. achiziționează cereale, plante tehnice (soia) si îngrășăminte de la furnizorul SC .., astfel:-in suma totala de .. lei (TVA in suma de .. lei) pentru luna noiembrie ..-in suma totala de ..lei (TVA in suma de .. lei) in luna decembrie..

-ianuarie .. in suma totala de ..lei (T.V.A. ..lei). Aceste cereale sunt vândute de S.C. ... către S.C. ... care le vinde mai departe către S.C. ...., conform verificării încrucișate realizate la S.C. ..., urmare a Solicitării din data de ...

Din analiza tranzacțiilor realizate cu S.C. ..., societatea nu face dovada efectuării operațiunilor, a intrării în gestiune a cerealelor achiziționate, situație în care organul de control, în conformitate cu O.M.F.P. nr. 2226/2006, a solicitat prezentarea documentelor pentru transporturile aferente achizițiilor de cereale, plante tehnice de la S.C. ...

Organele de inspecție fiscală menționează că au avut în vedere prevederile Circularei A.N.A.F.-Cabinet președinte nr. 802453/29.07.2010 care fixează următoarele obiective privind controlul societăților comerciale care efectuează tranzacții cu cereale: -realizarea unor controale încrucișate,

- prezentarea de documente care să ateste participarea la operațiuni a mijloacelor de transport,

- prezentarea de înregistrări sau documente cu privire la desfășurarea unor operațiuni care presupun existența bazelor materiale-silozuri, rampe de încărcare/descărcare necesare unor astfel de operațiuni, -prezentarea de documente și înregistrări privind plățile și încasările efectuate-prezentarea faptelor sau acțiunilor ca fiind reale, în sensul că pot fi desfășurate în perioada de timp sau aria geografică respectivă (achiziția cantităților de mărfuri față de perioada de timp alocată, livrarea acestora cu mijloace de transport și resurse umane adecvate ca număr, capacitate, etc. -documente care să ateste calitatea mărfurilor (certIFICATE de calitate), recepția efectivă cantitativă și calitativă, având în vedere că domeniul respectiv de activitate presupune cu necesitate măsuri de asigurare ale cumpărătorului cu privire la caracteristicile fizico-chimice ale produselor (grad de umiditate, impurități, gluten, etc.)

- elemente privind realitatea tranzacțiilor, conform Deciziei nr. V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României și în aplicarea corectă a dispozițiilor art. 146, alin. I, litera a din Legea 571/2003, coroborat cu art. 6, alin. 2 din Lg. 82/1991, S-a încălcat de asemenea și art. 146, alin. I, litera a) din Lg. 571/2003 unde se precizează ca:

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

- a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

- art. 155, alin. 5, literele a, b, c, d din Lg. 571/2003 unde se precizează ca: „ Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

- b) data emiterii facturii;

- c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura,,

Se arata ca având in vedere cele prezentate, cumpărătorul, respectiv persoana impozabila care primește factura si accepta înregistrarea ei in contabilitate ca document justificativ pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, este răspunzător de primirea si înregistrarea unor documente intocmite necorespunzator, pe baza unor operațiuni care nu sunt reale.

Aplicarea si respectarea actelor normative in vigoare este obligatorie atât pentru furnizor cat si pentru beneficiar, acesta din urma având obligația sa solicite documente legal aprobate si sa verifice marfa primita in ceea ce privește cantitatea si documentele ce trebuiau anexate la facturi in justificarea cantităților înscrise pe acestea, respectiv avizele de insotire a mărfurilor, având in vedere si ca facturile cuprind cantități achiziționate mai mari decât capacitatea de transport a unui singur mijloc de transport, precum si a documentelor de transport, respectiv factura fiscala de transport, foaie de parcurs, etc.

Potrivit celor prezentate, organele de inspecție fiscala au constatat ca S.C. ... a dedus T.V.A. si a înregistrat cheltuieli având la baza atât documente inexacte, incomplete (avize, facturi al căror emitent nu poate fi identificat deoarece nu a fost găsit la sediul social declarat) pentru operațiuni care in fapt nu au avut loc, deci nereale.

Cat privește factura nr. .. (T.V.A. in suma de .. lei) care se refera la îngrășământul organic Biovegetal-conform Contractului nr. .. inspectorii fiscali nu a fost luata in considerare la calculul impozitului pe profit deoarece aceasta (îngrășământul) nu a fost livrat, nu au fost făcute plăți, aceasta factura fiind stornata in data de ... (perioada ulterioara controlului), conform fisei de cont „401,, furnizor- S.C. ..., in schimb societatea a dedus T.V.A. la momentul respectiv, inspectorii fiscali incadrând-o ca fiind aferenta operațiunilor nereale, aspect analizat pe larg la capitolul care privește T.V.A.

In fapt inspectorii fiscali au procedat in perfecta concordanta cu art. 94, alin. I, litera a din OG 92/2003 unde se menționează ca „ Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată si a accesoriilor aferente acestora... procedând, conform art. 94, alin. 3, litera c-conform căruia organul de inspecție fiscala va proceda „ la stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale....,,

Astfel, pentru a beneficia de dreptul de deducere a T.V.A. societatea trebuie sa facă dovada, in primul rind ca a avut loc o achiziție de bunuri in

sensul art. 125.1 lin Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, in forma aplicabila pe perioada supusa verificării.

Mai precis, societatea trebuie sa facă dovada ca bunul care a făcut obiectul achiziției este un bun determinabil in gestiunea societății, atit la momentul exercitării dreptului de deducere cit si la momentul utilizării acestuia in scopul operațiunii taxabile a societății. t dovedi ca bunurile achiziționate au intrat efectiv in gestiunea sa conform contractelor incheiate (localitatea Ivanesti) prin urmare, in condițiile in care societatea nu face dovada existentei faptice a bunurilor la momentul exercitării dreptului de deducere a T.V.A., recunoaște ca bunurile nu au putut fi identificate, exista suspiciuni ca bunurile nu au existat niciodată.

Din analiza deconturilor de T.V.A. aferente lunilor noiembrie .. (nr...), decembrie .. (nr. . (ianuarie .. este nedepus) depuse de S.C. ... in urma accesării programului Phoenix-Dosar fiscal se constata la .. S.R.L., in urmadul 9 "Livrări de bunuri si prestări de servicii taxabile" ca nu este declarata nici o suma.

Tototada, S.C. ... declara in luna noiembrie . T.V.A. de rambursat in suma de .. lei, suma declarata si in luna decembrie ..

**Fata de cele prezentate inspectorii fiscali considera oportune încadrările cuprinse in Raportul de inspecție fiscala nr. .. din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si propune respingerea in totalitate a sumelor contestate, astfel:**

- .. lei impozit pe profit,
- . lei dobânzi/majorări de întârziere,
- .. lei penalități de întârziere,
- .. lei TVA,
- .. lei dobânzi/majorări de întârziere,
- .. lei penalități de întârziere,

si, in fapt a Contestatăiei nr...depuse de S.C. .. împotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala nr, .. si a Raportului de inspecție fiscala nr. .. ea fiind neîntemeiata si nemotivata.

**III. Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

**In fapt,** prin Decizia de solutionare a contestatiilor nr. .. emisa de Directia Generala a Finantelor Publice ..prin Biroul solutionare contestatii s-a desfiintat parțial Decizia de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția ficală nr. . pentru suma totală de ...lei ,reprezentând .. lei impozit pe profit, .. lei dobânzi/majorări de întârziere, .. lei penalități de întârziere, .. lei TVA,.. lei dobânzi/majorări de întârziere,.. lei



penalități de întârziere, în vederea verificării aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele strict precizate în decizia de soluționare.”

Pentru punerea în aplicare a celor dispuse prin Decizia .. organele de inspecție fiscală au efectuat inspecție fiscală și au încheiat Decizia de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. ... emisa în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. .. pentru obligații fiscale în suma totală de .. lei reprezentând : .. lei impozit pe profit,.. lei dobânzi/majorări de întârziere, .. lei penalități de întârziere, .. lei TVA, .. lei dobânzi/majorări de întârziere TVA, .. lei penalități de întârziere TVA.

În vederea soluționării contestației S.C... în data de .. cu adresa nr. .. au fost solicitate de la petenta documente din care să rezulte natura tranzacției respectiv Notele de recepție și constatare de diferență, avizele de însoțire marfă aferente acestor facturi, foile de parcurs și/sau contractele încheiate pentru transportul acestor produse, registrele jurnal, notele contabile, jurnalele de T.V.A. precum și balanțele de verificare aferente perioadei din care să rezulte modul de înregistrare în contabilitate al facturilor ce fac obiectul contestației precum și oricare alte documente pe care le considera utile în soluționarea contestației adresa primită de petenta conform confirmării de primire privind data postei în data de...

În data de .. prin adresa de răspuns nr... înregistrată la D.G.F.P. Ialomita sub nr. .. S.C... depune la dosarul contestației copii de pe următoarele documente: balante de verificare aferente perioadei noiembrie .. –ianuarie ..,note contabile,registre jurnal,jurnale de T.V.A.,declarații 300 ,declarația . sem. S ..,note de recepție și constatare de diferențe însoțite de copii de pe facturi,extrase de bancă.

**Deși organul de soluționare al contestațiilor a solicitat și copii și de pe avizele de însoțire marfă ce au stat la baza întocmirii facturilor ,S.C. ... nu le depune la dosarul contestației ,dar face precizarea că “transportul marfurilor, nu a intrat în sarcina societății noastre,rolul nostru fiind de intermediar în circuitul marfurilor”.**

În data de .. prin adresa nr. .. Organul de soluționare al contestațiilor a solicitat în baza art. 213 pct. 4) punctul de vedere al organelor de control referitor la documentele depuse în susținere de societate respectiv: NIR nr. .. întrucât prin Raportul de inspecție fiscală .. a fost precizat că “societatea nu a făcut dovada intrării în gestiune a cerealelor achiziționate”

De asemenea s-a solicitat completarea dosarului contestației cu anexa la Raportul de inspecție fiscală în care sunt detaliate deficiențele stabilite în baza avizelor de însoțire a marfii precum și nota explicativă dată de administratorul societății precizate de organele fiscale ca fiind anexe ale raportului de inspecție fiscală.(pag .. din raport)

In data de .. sub nr. .., A.I.F. ..depune la dosarul contestatiei nota explicativa precum si o situatie privind avizele de insotire a marfii furnizor .-cumparator .

In contestatia formulate S.C. ..S.R.L sustine ca organul de control fiscal nu a respectat considerantele din Decizia nr. .. emisa de D.G.F.P. la-lomita prin care s-a dispus desfiintarea actului stabilit initial si reverificarea perioadei fiscale pentru impozitul pe profit si TVA.

Societatea considera Decizia de impunere .. si Raportul de inspectie fiscala ...in baza caruia a fost emisa aceasta, ca neintemeiate si nereale intrucat achizitiile au fost efectuate in baza facturilor si contractelor incheiate, deontarile privind aceste achizitii fiind facute prin banca, din aceste operatiuni comerciale a rezultat profit, s-a achitat impozit pe profit si s-a colectat TVA pentru livrarile efectuate.

S.C. ..., precizeaza in contestatia inaintata la pag. . ca **“nici macar nu a fost beneficiara marfurilor expediate de catre S.C... S.R.L, avand rolul doar de intermediar in circuitul care l-au avut cerealele ce au facut obiectul celor trei contracte individualizate mai sus , transportul si depozitarea nu au cazut in sarcina societatii ,aceasta fiind obligatia S.C. ...”**

**A) Referitor la suma de .. lei reprezentand impozit pe profit aferent unei baze impozabile de.. lei:**

#### **Perioada supusa verificarii :..**

Prin Raportul de inspectie fiscala nr... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .., organele de inspectie fiscala au stabilit in perioada ..diferenta profit impozabil in suma de.. lei cu un impozit pe profit aferent in suma de .. lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat in Raportul de inspectie fiscala nr. .. ca suma de .. lei aferenta achizitiei de porumb si soia de la furnizorul S.C... reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal intrucat au apreciat ca aceste achizitii efectuate in baza facturilor nr.. din .. ,nr. . din . ,nr. . din . ,nr..din . și . Din .. sunt nereale, operatiunile nefiind insotite de documente care sa ateste realitatea tranzactiilor (proces-verbale de receptie a marfii,avizele se insotira a marfii prezinta date eronate, necorelari de date,....) iar furnizorul nu a fost gasit la sediul social declarat astfel incat nu poate fi verificat modul de inregistrare in contabilitate a operatiunilor derulate de catre acesta precum si a platilor catre bugetul de stat. Produsele (porumb,soia) sunt achizitionate de la S.C... de catre .. care le vinde catre S.C. ... aceasta revanzandu-le S.C. ..

Din aceste considerente organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit

cheltuielile efectuate in baza achizitiilor de cereale (porumb, soia,) de la furnizorul S.C...

Prin Decizia nr. ..emisa de D.G.F.P...prin biroul de solutionare al contestatiilor s-a dispus *“desfiintarea partiala a Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... cu privire la impozitul pe profit in suma de .. lei aferent sumei de .. reprezentand contravaloare achizitie cereale, plante tehnice de la S.C. ... urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa care a incheiat actul de control sa reanalizeze situatia de fapt fiscala si sa stabileasca cu claritate obligatiile datorate bugetului general consolidat al statului in conformitate cu prevederile legale precizate in continutul deciziei de solutionare pentru aceeaasi perioada si acelasi tip de impozit pentru care s-a dispus desfiintarea.”*

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării tranzactiilor potrivit carora :

**”Art. 19 Reguli generale**

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

Fata de prevederile legale de mai sus invocate, se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

In conformitate cu art. 21 alin. (1) ”Cheltuieli” din acelasi act normativ se stipuleaza :

**(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”**

Din contextual prevederilor legale sus-citate se retine ca pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Totodata la alin. (4) lit. f) al art. 21 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”**

Referitor la art. 21 alin. 4 lit. f) din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal aprobate prin H.G. 44/2004 se prevede:

„Art. 21 al. 4 f)

**44. 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”**

Din analiza Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. .. , a Raportului de inspectie fiscala ..ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .. ,cat si a copiilor depuse de pe contractele incheiate de catre petenta, se retine ca incepand cu luna noiembrie .. S.R.L. a incheiat trei contracte privind achizitia de porumb,soia si ingrasaminte de la S.C. .. sub nr....

In baza acestor contracte S.C...emite catre petenta facturile nr. .. in suma de .. lei,nr.... in suma de .. lei,nr. .. in suma .. lei, nr. .. in suma de .. lei ,nr. .. in suma de .. lei ,nr. ..in suma de .. lei si nr. .. in suma de .. lei.

Pentru fiecare din aceste facturi societatea a intocmit N.I.R.-uri.. dupa cum urmeaza: NIR .. ptr. factura nr. ., NIR .. ptr. factura nr. ., NIR ..ptr. factura nr. ., NIR . ptr. factura nr. ., NIR ..ptr. factura nr. ., NIR.. pentru factura nr., facturi ce au fost inregistrate in contabilitatea firmei asa cum rezulta si din notele contabile, jurnalele de T.V.A.,registru jurnal,depusa in sustinere catre aceasta.

Cu toate ca societatea depune in sustinere aceste N.I.R.-uri , chiar prin contestatia formulata recunoste ca **“nici macar nu a fost beneficiara marfurilor expediate de catre S.C...., avand rolul doar de intermediar in circuitul care l-au avut cerealele ce au facut obiectul celor trei contracte individualizate mai sus , transportul si depozitarea nu au cazut in sarcina societatii ,aceasta fiind obligatia S.C. .”..**

Inspectorii fiscali au constatat neconcordanțe privind modul de întocmire al avizelor de însoțire al marfii ce au stat la baza emiterii facturilor si au stabilit, in baza acestor deficiente, ca societatea a dedus T.V.A., si inregistrat cheltuieli avand la baza documente inexacte,incomplete (avize, facturi al caror emitent nu poate fi identificat deoarece nu a fost gasit la sediul social declarat) pentru operatiuni care in fapt nu au avut loc, stabilind astfel ca acestea sunt nereale.

De asemenea se retine ca i s-a solicitat societatii sa depuna in copie la dosarul contestatiei avizele de insoțire a marfii, avize pe care aceasta nu le-a depus intrucat considera ca “transportul marfurilor, nu a intrat in sarcina societatii noastre,rolul nostru fiind de intermediar in circuitul marfurilor”.

Se retine ca in conformitate cu prevederile art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificările si completările ulterioare se stipuleaza :

Art. 206 " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

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

**d) dovezile pe care se întemeiază;"**

Totodata sunt aplicabile si prevederile art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala ,cu modificarile si completarile ulterioare ce prevede:

***„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, articol în vigoare conform art.230 lit.a) din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul civil.

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.

În baza celor reținute și având în vedere că societatea, afirma in contestația formulata ca **“nici macar nu a fost beneficiara marfurilor expediate de catre S.C. .. avand rol doar de intermediar in acest circuit“**, si nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată la control, contestația urmează a fi respinsă ca neintemeiata pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe profit, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Deciziade impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele pct. 11.1 lit .a ) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

’11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat’.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în suma de .. lei (dobanzi/majorări de întârziere în suma de .. lei și Penalități de întârziere în suma de .. lei) contestate de petent se reține că acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că va fi respinsă contestația pentru suma de .. lei impozit pe profit, se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în suma de .. lei (dobanzi/majorări de întârziere în suma de .. lei și penalități de întârziere în suma de .. lei potrivit principiului de drept “accesoriul urmează principalul).

### ***B) Cu privire la suma de .. lei reprezentând T.V.A. aferent unei baze de impunere de .. lei.***

Perioada verificată privind TVA-ul: ..

Prin Raportul de inspecție fiscală nr... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. organele de inspecție fiscală au stabilit în perioada ... o diferență de T.V.A. de plată în suma de .. lei ce se compune din :

- .. lei T.V.A. privind achizițiile de porumb, soia de la furnizorul S.C. ..
- .. lei T.V.A. privind achiziția de îngrășământ de la furnizorul S.C. ..

### **B1) Cu privire la suma de .. lei T.V.A. privind achizițiile de cereale, plante tehnice (soia) și îngrășăminte de la furnizorul S.C. ..**

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .. ce a stat la baza emiterii deciziei contestate, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a sumei de .. lei T.V.A. privind achizițiile de porumb și soia de la S.C...., care a emis pentru petenta următoarele facturi: nr....

Din analiza tranzactiilor realizate cu S.C. .. , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu face dovada efectuarii operatiunilor, a intrarilor in gestiune a cerealelor achizitionate.

La control societatea contestatara a prezentat facturile de achizitie, contractele de vanzare-cumparare, avizele de expeditie, platile catre S.C. ... facute prin banca dar s-au constatat neconcordante in avizele intocmite de petenta astfel incat operatiunile au fost considerate ca fiind nereale .

In Raportul de inspectie fiscala nr... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .. organele de control precizeaza ca, din analiza tranzactiilor realizate cu S.C...., societatea nu face dovada efectuarii operatiunilor, a intrarii in gestiune a cerealelor achizitionate, situatie in care, in conformitate cu prevederile O.M.FP. nr 2226/2006, au solicitat prezentarea documentelor pentru transport aferente achizitiilor de cereale, plante tehnice de la S.C...

Asa cum am mentionat si la **pct. A -Impozitul pe profit** , organele de solutionare a contestatiei constata ca societatea chiar prin contestatia formulata recunoaste ca tranzactiile nu sunt reale prin afirmatia **“nici macar nu a fost beneficiara marfurilor expediate de catre S.C. ..., avand rolul doar de intermediar in circuitul care l-au avut cerealele ce au facut obiectul celor trei contracte individualizate mai sus , transportul si depozitarea nu au cazut in sarcina societatii ,aceasta fiind obligatia S.C...**

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1) si (2) si art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, care precizeaza:

**„Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(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;”**

**„ART. 146**

**Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155;](#)”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care au fost livrate sau



urmează să fie livrate și serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în **situația în care bunurile și/sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se cu factură fiscală care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Articolul 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil**. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

**Din** jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că se recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile**. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replota sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Cu toate că societatea depune în susținere facturi și N.I.R.-uri, chiar prin contestația formulată recunoaște **ca “nici macar nu a fost beneficiara marfurilor expediate de către S.C..., având rolul doar de intermediar în circuitul care l-au avut cerealele ce au făcut obiectul celor trei contracte individualizate mai sus, transportul și depozitarea nu au căzut în sarcina societății, aceasta fiind obligatia S.C. .. S.R.L.”**

Se reține că în conformitate cu prevederile art.206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare se stipulează :



Art. 206 " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

**c) motivele de fapt și de drept:**

**d) dovezile pe care se întemeiază;"**

Totodata sunt aplicabile și prevederile art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală ,cu modificările și completările ulterioare ce prevede:

**„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, articol în vigoare conform art.230 lit.a) din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul civil.

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.

În baza celor reținute și având în vedere că societatea, afirma în contestația formulată ca **“ nici macar nu a fost beneficiara marfurilor expediate de către S.C. ... S.R.L, având rol doar de intermediar în acest circuit ”**, și nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată la control, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată cu privire la T.V.A. în suma de .. lei, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele pct. 11.1 lit .a ) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

'11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”

## **B2) Referitor la suma de.. lei T.V.A. aferenta unei baze de impunere in suma de .. lei.**

**In fapt**, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.. . ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. inspectorii fiscali nu au dat drept de deducere pentru T.V.A. in suma de .. lei motivat de faptul ca operatiunea este nereala deoarece ingrasamantul nu a fost livrat, nu au fost facute plati, factura de achizitie fiind stornata in data de .. societatea, deducand in mod eronat T.V.A.-ul la momentul respectiv.

S.C... contesta concluziile inspectorilor fiscali considerand ca baza de impunere nu a fost luata in calcul ca si cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent anului ..fiind considerata cheltuiala deductibila de catre inspectorii fiscali, dar T.V.A.-ul aferent este considerat ca fiind nedeductibil.

**In drept, sunt aplicabile prevederile art. 126 operatiuni impozabile din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ce prevede:**

### **„art. 126 Operațiuni impozabile**

**„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.”**

Asadar conform acestor prevederi invocate se retine faptul ca sunt operatiuni impozabile operatiunile care, in sensul art.128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.

In cauza sunt aplicabile si prevederile art. 145 alin.(1) si (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

**“art. 145 - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

**(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile;”.**

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor unor bunuri, doar daca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul realizarii operatiunilor sale taxabile.

Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile privind achizitia unor bunuri pentru care persoana impozabila nu poate proba ca aceste bunuri au fost sau vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, nu poate fi dedusa.

Din analiza dosarului contestatiei, rezulta faptul ca in baza contractului ... a emis factura fiscala nr. seria .catre S.C. ..

Din analiza contractului nr. .. reiese faptul ca petenta se angajeaza sa achizitioneze cantitatea de nespecificat - doze conform facturii-ingrasamant organic Biovegetal in suma de ... euro.

Locul de descarcare este precizat ca urmand a fi indicat de catre cumparator.

Greutatea si prelevarea probelor se realizeaza la incarcare.

Din analiza facturii nr. Seria.. rezulta ca S.C.... factureaza catre S.C. ... cantitatea de ..doze ingrasamant ecologic foliar Biovegetal in suma totala de .. lei, cu baza in suma de .. lei si T.V.A. in suma de.. lei.

Pentru aceasta operatiune, in baza facturii nr. .., petenta intocmeste N.I.R. nr. .. din data de .. privind receptia acestor produse.

Din notele contabile, depuse de petenta in sustinere, aferente lunii decembrie ..,rezulta faptul ca in baza facturii nr.., in data de .. ,S.C. ... S.R.L. inregistreaza in contabilitate prin notele contabile .. din data de .., prin care debiteaza contul 371 Marfuri suma de .. lei, si contul 4426 T.V.A. cu suma de .. lei, si in corespondenta crediteaza concomitent aceste sume in corespondenta cu contul 401 furnizori.

Asadar, din analiza acestor note contabile rezulta faptul ca petenta inregistreaza suma de.. lei intr-un cont de stocuri 371 Marfuri astfel ca in mod eronat sustine ca aceasta achizitie reprezinta o cheltuiala pentru societate, reprezentand in acest sens documente din care sa rezulte ca aceasta marfa a fost comercializata catre alta societate.

Concomitent societatea isi exercita si dreptul de deducere pentru suma de .. lei.

Ordinul nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, la GRUPA a III-a "Bunuri de natura stocurilor" privitor la "Notă de recepție și constatare de diferențe (Cod 14-3-1A)" precizează:

1. a) Servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Asadar se retine faptul ca in conformitate cu aceste prevederi legale N.I.R.-ul serveste ca document pentru receptia bunurilor aprovizionate si totdata este document de justificativ pentru incarcarea in gestiune si inregistrarea in contabilitate.

Iar la art. 155 facturarea din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza ca :

**„ART. 155 Facturarea**

**(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.**

Asadar conform acestei precizari legale factura este emisa de catre persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri, pana in cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

Referitor la corectarea documentelor la art. 159 lit. b) din același act normativ invocat se precizează:

**„ART. 159 Corectarea documentelor**

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

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

In data de .., S.C. ... a emis catre S.C. ... factura nr.. nr. . prin care precizeaza ca cantitatea de .. kg ingrasaminte, factura este emisa pentru suma de .. lei, baza impozabila in suma de .. lei si TVA in suma de .. lei, factura depusa in copie la dosarul contestatiei de petenta.

Si pentru aceasta factura, petenta intocmeste N.I.R.-ul nr. ... depus in copie la dosarul contestatiei.

Din analiza acestui N.I.R. se constata faptul ca petenta inscrie datele din factura ce a stat la baza intocmirii acestuia cu semnul -, deci ca o corectie a documentului, si nu ca fiind o receptie de bunuri, intrand astfel in contradictie cu precizarile din Ordinul nr. 3.512/2008, privind N.I.R.-ul, care precizeaza ca acesta se utilizeaza ca fiind document pentru receptia bunurilor aprovizionate.

Se retine astfel ca, corectarea informațiilor înscrise în facturi se efectuează in cazul in care documentul a fost transmis beneficiarului, prin emiterea un nou document care trebuie să cuprindă informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus.

Asadar factura nr.... reprezinta o corectie a documentului din data de ... si in mod clar nu este aferenta unei livrari de bunuri.

Din corelarea acestor documente rezulta ca transferul ingrasamantului catre S.C. ... ar fi trebuit facut prin emiterea unei facturi de catre S.C. ..., catre SOrganul de solutionare a cauzei constata ca societatea nu depune in sustinere si alte documente la dosarul cauzei din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala ,desi prin adresa nr. 119.158/21.12.2012 i s-a solicitat sa depuna si alte documente pe care le considera utile, pe langa cele solicitate expres de organul de solutionare al contestatiilor.

In conformitate cu prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

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

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

In concluzie, se constata ca in mod corect inspectorii fiscali nu au dat drept de deducere pentru suma de .. lei reprezentand T.V.A. aferent unei baze de impunere in suma de .. lei, societatea nedepunand documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea constatata de catre inspectorii fiscali, motiv pentru care contestatia va fi respinsa in temeiul pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

În ceea ce privește accesoriile aferente T.V.A. în suma de .. lei (dobânzi/majorări de întârziere în suma de .. lei și Penalități de întârziere în suma de .. lei) contestate de petent se reține că acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că va fi respinsă contestația ca neîntemeiată pentru suma de .. lei +... lei )reprezentând T.V.A., se va respinge contestația și pentru suma de .. lei reprezentând accesorii (dobânzi/majorări de întârziere în suma de .. lei și Penalități de întârziere în suma de .. lei) respectând principiul de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul”.

### **C) Cu privire la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr...**

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 109 alin. (1) și alin.(3), art.205 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

#### **"Art. 109**

**(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.**

#### **(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

**a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;**

**b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.**

#### **"Art. 205**

**(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 lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."**

#### **Art. 209 Organul competent**

**(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 ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;**

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din H.G. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala

**"titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, in-tocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

**a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;"**

Iar in conformitate cu art. 88 din Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare "sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

**a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;**

**b) deciziile referitoare la bazele de impunere;**

**c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;**

**d) \*\*\* Abrogat.**

**e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere**

De asemenea , conform art. 41 din O.G. nr. 92/2003 din Codul de procedura fiscal republicata, actul administrativ fiscal

**"În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."**

Având în vedere prevederile legale invocate se retine ca în materia impunerii, legiutorul a prevazut în mod expres si limitativ, o anumita categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume



**datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.**

Asadar, impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc numai printr-o Decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.

Astfel ,se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el in-susi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a Deciziei de impunere fiind o anexa a acesteia motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca inadmisibila pentru acest capat de cerere.

**Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se**

#### **D E C I D E :**

**Art.1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei S.C.. . S.R.L. formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .. cu privire la suma de .. lei, dupa cum urmeaza:..pozit pe profit in suma.. lei**

- dobanzi/maj. de intarziere impozit profit in suma de .. lei
- penalitati de intarziere impozit profit in suma de .. lei
- T.V.A. in suma de...lei
- dobanzi/majorari de intarziere T.V.A. in suma de .. lei
- penalitati de intarziere T.V.A. in suma de .. lei

**Art.2. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei S.C. ... S.R.L. cu privire Raportul de inspectie fiscala nr. ..**

**Art.3. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul .. in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV ,**

.....