

DECIZIA Nr.163
.2016
privind solutionarea contestatiei formulata

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DGRFP Brasov -Serviciul juridic prin adresa nr...../21.01.2016 privind solutionarea cererii de recurs formulata de **SC x SRL** prin care solicita anularea Deciziei20.01.2015 emisa de DGFP Brasov privind suspendarea solutionarii contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 , a Raportului de inspectie fiscala nr/30.05.2014 precum si a Procesului Verbal nr...../02.06.2014 astfel incat se poate proceda la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de catre **SC x SRL**, CUI....., cu sediul in loc., prin Societatea Civila de avocati cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in

Cu adresa nr...../21.01.2016 Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul juridic a comunicat D.G.R.F.P. Serviciul de solutionare contestatii ca prin decizia civila nr/19.11.2015 Curtea de Apel a dispus urmatoarele:

" Dispune anularea partiala a Deciziei de solutionare a contestatiei nr. din 20.01.2015 emisa de Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov in ceea ce priveste articolul 3 din dispozitivul Deciziei

Obliga parata Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov la solutionarea in fond a contestatiei formulata de reclamanta in privinta aspectelor mentionate la art. 3 din dispozitivul Deciziei

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 , a Raportului de inspectie fiscala nr/30.05.2014 precum si a Procesului Verbal nr.02.06.2014 privind calculul de obligatii fiscale suplimentare în suma totala de lei .

Suma contestata se compune din:

- lei impozit pe profit ;
- lei dobanzi aferente impozitul pe profit ;
- lei penalitati de intraziere aferente impozitului pe profit ;
- lei TVA ;
- lei dobanzi aferente TVA ;
- lei penalitati de intarziere aferente TVA .

Prin Decizia nr...../20.01.2015 emisa de DGFP Brasov s-a dispus la articolul **3**. Suspendarea solutionarii cauzei civile pentru pentru suma totala de lei, care se compune din:

- lei impozit pe profit ;
- lei dobanzi aferente impozitul pe profit ;
- lei penalitati de intraziere aferente impozitului pe profit ;
- lei TVA ;
- lei dobanzi aferente TVA ;
- lei penalitati de intarziere aferente TVA .

stabilite suplimentar in sarcina SC SRL prin Decizia de impunere nr...../30.05.2014, procedura administrativa urmand a fi reluata la încetarea definitiva a motivului care a determinat suspendarea

Curtea de Apel Brasov prin decizia civila nr/19.11.2015 emisa in dosarul nr./2014, obliga DGRFP Brasov sa solutioneze contestatia formulata pe cale administrativa de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere nr...../30.05.2014 si a Raportului de inspectie fiscala nr/30.05.2014, decizie irevocabila .

Astfel , procedura administrativa de solutionare a contestatiei va fi reluata in conformitate cu prevederile art. 214 alin (3) din OG. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , pentru suma totala de lei

Suma se compune din :

- lei impozit pe profit ;
- lei dobanzi aferente impozitul pe profit ;
- lei penalitati de intraziere aferente impozitului pe profit ;
- lei TVA ;
- lei dobanzi aferente TVA ;
- lei penalitati de intarziere aferente TVA

Avand in vedere prevederile art. 352 , alin 1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit carora : " Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea in acestuia vigoare " , contestatia este solutionata in baza normelor legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul contestatorului la actiune .

Constatând ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, D.G.R.F.P.Brasov este competenta sa se pronunte pe fond asupra contestatiei .

I **SC x SRL** contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 , a Raportului de inspectie fiscala nr/30.05.2014 privind calculul de obligatii fiscale suplimentare în suma totala de în suma totala de lei,

Cu privire la suma totala de lei pentru care s-a dispus solutionarea pe fond a contestatiei , societatea sustine urmatoarele :

1.Referitor la relatia comerciala dintre **SC A SRL** si **SC B SRL** petenta considera ca in mod nelegal echipa de inspectie fiscala a apreciat ca achizitia de

aur deteriorat din perioada iulie -noiembrie 2012 in valoare de de la SC B SRL nu este cheltuiala deductibila fiscal, si nu a acordat drept de deducere a TVA in suma de lei aferenta achizitie de aur de la acesta societate intrucat nu se circumscrie in nicio norma legala in vigoare . Petenta face urmatoarele precizari :

Societatea sustine ca a revandut in aceiasi zi catre SC C SRL si SC D SRL o parte din aurul deteriorat cu o marja de profit nesemnificativa

Contestatoarea sustine ca a achizitionat materii prime de la SC B SRL in perioada iulie 2012- noiembrie 2012 in valoare totala de lei din care TVA in suma de lei si a inregistrat in evidenta contabila intrarile in contul corespunzator , a intocmit fise de magazie si a asigurat evidenta intrarilor si iesirilor precum si a stocurilor de materii prime.

Societatea precizeaza ca in urma negocierilor cu administratorii SC C SRL si D SRL a decis vanzarea de aur deteriorat catre cele doua societati iar transferul bunurilor din gestiunea de materii prime in gestiunea de marfa s-a efectuat in conformitate cu prevederile OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile , intocmindu-se in acest sens bonuri de predare/transfer/restituire si procese verbale de transfer din contul 301.01 (materii prime) in contul 371 “ marfuri “

Petenta arata ca marja de profit a fost mica fiind influentata de calitatea marfii (aur deteriorat)precum si de faptul ca a revandut aurul in stare in care l-a achizitionat iar pretul practicat nu a fost un pret impus ci mai degraba un pret care se autoregleaza pe principii concurentiale si in functie de cota de gramului de aur fin data de BNR .

Contestatoarea sustine ca nicio norma legala nu impune comerciantilor sa revanda marfa cu un quantum minim de adaos comercial , acest lucru fiind la aprecierea comerciantului si arata ca societatea nu a vandut sub pretul de achizitie astfel incat chiar cu un adaos mic , fiind o cantitate mare , a adus profit societatii pentru care a calculat si platit impozit pe profit la bugetul de stat.

Societatea subliniaza ca decontarea tranzactiilor cu SC B SRL s-a efectuat prin virament bancar , asa cum rezulta din ordinele de plata si extrasele de cont bancar ale societatii anexate la contestatie.

Petenta considera ca sustinerile organelor de inspectie fiscala cu privire la raportarile cu intarziere a livrarilor efectuate de SC B SRL precum si mentionarea obiectului principal de activitate al furnizorului SC B SRL, nu sunt constatari relevante , nu sunt sustinute de un temei legal , mai mult decat atat , nu au implicatii fiscale.

Societatea considera aprecierea organului de inspectie fiscala cu privire la faptul ca potrivit unei aplicatii din cadrul DGFP Brasov denumita “ Clynx” , nu exista furnizori care sa ii fi livrat marfa catre SC B SRL este nefondata intrucat nu aduce lamuriri cu privire la caracterul informatiilor furnizate prin aplicatia “ Clynx” aferente perioadei supuse verificarii .

Societatea considera de asemenea ca in baza unei aplicatii informatice organul fiscal nu poate determina in mod obiectiv starea de fapt fiscala , realitatea si legalitatea operatiunilor economice desfasurate intre SCX SRL si SC B SRL .

Referitor la furnizorii SC B SRL de aur deteriorat petenta sustine ca organul de inspectie fiscala nu a luat in calcul posibilitatea ca aurul deteriorat sa provina din tranzactii cu persoane fizice , pe baza borderoului de achizitie , prevazute de OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar -contabile .

Petenta considera ca , intrucat SC B SRL este radiata , sustinerile organului de inspectie fiscala potrivit carora *“ furnizorul nu poate justifica provenienta marfii “ sau “ nu poate demonstra realitatea achizitiei efectuate ... de vreme ce furnizorul nu poate justifica provenienta marfii “* au caracter tendentios si sunt nejustificate astfel incat nu pot fi considerate argumente obiective in determinarea cheltuielilor cu achizitia de materii prime de la acest furnizor ca nedeductibile . .

Societatea sustine ca simpla trimitere la articolele 6,10, 14, 64, 65, 80 din Codul de procedura fiscala si la art. 11, 19,21 alin (1) si alin (4) lit f 134 alin (1) si art. 145 alin (1) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare nu este de natura a aduce recunoasterea neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor in suma de lei , si a dreptului de deducere a TVA in suma de..... lei aferente achizitiei de materii prime de la acest furnizor .

Petenta sustine ca organul de inspectie fiscala a incalcat principiile fiscalitatii privind certitudinea impunerii statutat de art.3 lit b din Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare.

Contribuabila sustine ca facturile emise de SC B SRL catre societate au calitatea de document justificativ intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare. Aceste factuari au fost inregistrate in gestiunea petentei iar bunurile achizitionate au fost inregistrate in gestiune intocmindu-se in acest sens Note de receptie , fise de magazie, jurnale , fise de cont ... Respectandu-se prevederile pct 44 din HG 44/2004 dat in aplicarea art 21 alin (4) lit f) din Codul fiscal .

Petenta considera ca faptul ca furnizorul societatii si-a declarat cu intarziere livrarile de bunuri nu-i poate fi imputat , societatea neavand competenta si nici obligatia legale de a verifica modalitatea in care furnizorii isi conduc contabilitatea ca de altfel nici imprejurarea ca furnizorul principal ai SC B SRL nu au inregistrat livrari de aur deteriorat catre aceasta societate nu poate constitui un motiv pentru declararea achizitiei de bunuri ca nedeductibila

Petenta sustine ca societatea nu poate fi sanctionata pentru comportamentul fiscal a furnizorului in conditiile in care a inregistrat aceste cheltuieli avand la baza documente justificative cerute de lege iar plata marfurilor s-a efectuat legal prin banca atat la plata cat si la incasare cu ocazia revanzarii astfel incat operatiunea este una reala si total transparenta .

Societatea sustine ca tranzactia comerciala in cazul de fata are un vadiu continut economic astfel incat nu poate fi vorba de aplicarea art. 11 alin (1) din legea 571/2003 privind Codul fiscal si considera ca fiind vorba de achizitie de aur deteriorat din care o parte s-a revandut fara prelucrare iar o parte s-a prelucrat rezultand produse finit (bijuterii) comercializate prin magazinele proprii , generandu-se venituri si profit pentru societate , are dreptul de deducere a cheltuielilor in conformitate cu prevederile art. 21 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Totodata societatea considera ca indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei , aferenta achizitiei de materie prima , conditiile prevazute de art. 146 alin (1) lit a) , coroborat cu art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare astfel incat este indreptatita sa deduca TVA aferenta achizitiei de materie prima de la SC Grenco Professional SRL intrucat sunt respectate prevederile art. 145 alin (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare..

Petenta interpreteaza dispozitiile art. 14 din Codul de procedura fiscala privind criteriile economice in sensul in care indiferent daca furnizorul a incalcat prevederile Codului fiscal sau altor norme legale, veniturile rezultate din tranzactia respectiva se supun legii fiscale , ceea ce inseamna ca acestea vor fi luate in considerare de catre autoritatile fiscale si nu pot fi lipsite de efecte juridice in privinta societatii.

Societatea sustine ca maniera in care furnizorul intelege sa isi conduca evidenta contabila nu este raspunderea ei, neexistand niciun temei legal pentru ca aceasta tranzactie sa fie considerata nedeductibila iar echipa de inspectie fiscala isi intemeiaza concluziile pe simple presupuneri , fara a avea probe si constatari proprii , astfel cum ii obliga prevederile art. 65 din OG 92/2003.

2.Referitor la cheltuielile cu achiziitiile de aur de 14 K, efectuate in perioada septembrie 2011-ianuarie 2012 , de la SC M SRL in valoare de lei si TVA aferenta in suma de lei stabilite ca nedeductibile de echipa de inspectie fiscala contestatoarea mentioneaza urmatoarele :

Petenta sustine ca a achizitionat materii prime de la SC M SRL in perioada septembrie 2011-ianuarie 2012 in valoare totala de lei si TVA aferenta in suma de lei si a inregistrat in evidenta contabila intrarile in contul corespunzator , a intocmit fise de magazie si a asigurat evidenta intrarilor si iesirilor precum si a stocurilor de materii prime respectand normele in vigoare stabilite de OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile .

Petenta arata ca din prelucrarea materiilor prime au rezultat produse finite (bijuterii) verighete , lingouri de aur fin de 24 k , potrivit rapoartelor de productie intocmite in perioada septembrie 2011-martie 2012 iar produsele finite au fost valorificate prin comertul cu amanuntul in magazinele proprii detinute sau catre clienti persoane juridice.

Petenta sustine ca organul fiscal nu aduce argumente cu privire la miscarea materiilor prime achizitionate de la SC M SRL, procesul de productie , intrarea in gestiune a produselor finite dar mai ales destinatia produselor finite respectiv daca acestea au fost valorificate in vederea obtinerii de venituri Argumentele organului de control se opresc la debitarea contului 601 “ cheltuieli cu materiile prime “ , eschivandu-se de la folosirea tuturor mijloacelor de proba pe care le are la dispozitie , prevazute de art,49 din OUG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completările ulterioare astfel incat solutia adoptata sa fie intemeiata pe constatari complete asupra imprejurarilor edificatoare in cauza .

Societatea subliniaza ca decontarea tranzactiilor cu SC M SRL s-a efectuat prin virament bancar , asa cum rezulta din ordinele de plata si extrasele de cont bancar ale societatii .

Societatea considera aprecierea organului de inspectie fiscala cu privire la faptul ca potrivit unei aplicatii din cadrul DGFP Brasov denumita “ Clynx” , nu exista furnizori care sa ii fi livrat marfa catre SC M SRL, este nefondata intrucat nu aduce lamuriri cu privire la caracterul informatiilor furnizate prin aplicatia “ Clynx” aferente perioadei supuse verificarii .

Societatea considera de asemenea ca in baza unei aplicatii informatice organul fiscal nu poate determina in mod obiectiv starea de fapt fiscala , realitatea si legalitatea operatiunilor economice desfasurate intre SC X SRL si SC M SRL

Petenta considera ca , intrucat SC M SRL este in procedura de dizolvare cu lichidare si nu a fost supusa unui control , sustinerile organului de inspectie fiscala potrivit carora " *furnizorul nu poate justifica provenienta marfii " sau " nu poate demonstra realitatea achizitiei efectuate ... de vreme ce furnizorul nu poate justifica provenienta marfii "* au caracter tendentios si sunt nejustificate astfel incat nu pot fi considerate argumente obiective in determinarea cheltuielilor cu achizitia de materii prime de la acest furnizor ca nedeductibile sau ca TVA aferenta este nedeductibila .

Societatea sustine ca simpla trimitere la articolele 6,10, 14, 64, 65, 80 din Codul de procedura fiscala si la art. 11, 19,21 alin (1) si alin (4) lit f 134 alin (1) si art. 145 alin (1) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare nu este de natura a aduce recunoasterea neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor in suma de lei , si a dreptului de deducere a TVA in suma de lei aferente achizitiei de materii prime de la acest furnizor .

Petenta sustine ca organul de inspectie fiscala a incalcat principiile fiscalitatii privind certitudinea impunerii statutat de art.3 lit b din Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare.

Contribuabila subliniaza ca facturile emise de SC M SRL catre societate au calitatea de document justificativ intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare. Aceste facturi au fost inregistrate in gestiunea petentei intocmindu-se in acest sens Note de receptie , fise de magazie, jurnale , fise de cont .etc Respectandu-se prevederile pct 44 din HG 44/2004 dat in aplicarea art 21 alin (4) lit f) din Codul fiscal .

Petenta mentioneaza ca a respectat sub acest aspect pct.44 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare dat in aplicarea art. 21, alin (4) , lit f) din Codul fiscal

Petenta sustine ca societatea nu poate fi sanctionata pentru comportamentul fiscal a furnizorului si nici ca furnizorii principali ai SC M SRL nu au inregistrat livrari de aur de 14K catre aceasta societate nu poate constitui un motiv pentru declararea achizitiei de bunuri de catre societate ca nedeductibila.

Societatea sustine ca nu are posibilitatea si nici obligatia de a verifica daca furnizorii furnizorului societatii isi declara sau nu livrarile de bunuri in conditii de legalitate si apreciaza ca este arbitrar si nejustificat ca societatea sa fie sanctionata pentru modul defectuos in care o societate cu care nu au nicio relatie comerciala .

De asemenea petenta mentioneaza ca cheltuielile cu achizitia de materii prime au fost efectuate in vederea realizarii obiectului de activitate al societatii , prin prelucrarea acestora si obtinerea de produse finite -aur fin de 24 K comercializat ulterior catre clienti, generandu-se astfel venituri si profit pentru societate , astfel incat se considera indreptatita , conform art. 21 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu completrile si modificarile ulterioare , la recunoasterea deductibilitatii acestor cheltuieli

Totodata societatea considera ca indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei , aferenta achizitiei de materie prima , conditiile prevazute de art. 146 alin (1) lit a) , coroborat cu art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare astfel incat

este indreptatita sa deduca TVA aferenta achizitiei de materie prima de la SC M SRL intrucat sunt respectate prevederile art. 145 alin (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar reprezentand dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei precum si accesoriile aferenta TVA reprezentand dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei petenta mentioneaza ca anulara creantei principale atrage dupa sine si anulara accesoriilor aferente in baza principiilor " *accesoriul urmeaza principalul* " si " *actul nul nu poate produce niciun efect* " .Din accesoriile stabilite ca datorate prin decizia de impunere petenta contesta accesoriile aferente obligatiilor contestate

Fata de cele prezentate petenta solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anulara partiala a actelor administrativ fiscale cu privire la obligatiile de plata suplimentare stabilite in mod nelegal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr/30.05.2014 precum si Procesul Verbal/02.06.2014 s-au stabilit in sarcina **SC X SRL** impozit pe profit suplimentar in suma de lei din care s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei lei dobanzi aferente impozitului pe profit in suma de lei din care s-a reluat s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei din care s-a reluat s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei; TVA in suma de lei din care s-a reluat s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei lei ; dobanzi aferente TVA in suma de lei din care s-a reluat s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei ; penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei din care s-a reluat s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei

Urmare a inspectiei fiscale partiale desfasurta la **SC X SRL** echipa de inspectie fiscala din cadrul AJFP Brasov -Serviciul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele, referitor la sumele contestate pentru care s-a reluat solutionarea contestatiei :

1. Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat ca in perioada iulie - noiembrie 2012, societatea verificata inregistreaza achizitii de bunuri (aur deteriorat) de la **SC D SRL**, in valoare totala de lei, din care TVA lei.

Contravaloarea acestor facturi a fost achitata in totalitate catre beneficiarul SC D SRL prin intermediul instrumentelor bancare (ordine de plata) .

Inregistrarea in contabilitate a acestor achizitii de aur deteriorat s-a efectuat prin inregistrarea in contul 301 'Materii prime'. Ulterior mare parte din achizitii s-a transferat in contul 371 "Marfuri" in vederea comercializarii fara prelucrare, iar diferenta a fost data in consum, prin contul 601,,Cheltuieli cu materia prima,, in vederea prelucrarii materiei prime pentru obtinerea de produse finite.

In urma verificarilor prin sondaj a documentelor justificative, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in aceeasi zi in care au avut loc aceste achizitii de la SC D SRL, inregistrate ca marfa, SC X SRL emite facturi catre clienti, din care s-au identificat: SC A SRL, SC B SRL, cu marja de profit nesemnificativa.

Din consultarea informatiilor din baza de date a DGRFP Brasov s-a constatat ca una dintre societatile beneficiare si anume SC ASRL are ca activitate principala „Alte activitati de creditare „cod CAEN 6492,

Din verificarile efectuate in baza de date a DGFP Brasov (referitor la declararea tranzactiilor realizate de catre SC D SRL in perioada iulie – noiembrie 2012), s-au identificat urmatoarele:

- raportarea cu intarziere a livrarilor efectuate catre SC X SRL, respectiv cele din iulie si august 2012, au fost declarate in luna septembrie 2012 in declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national.
- livrarile de bunuri catre SC X SRL, aferente lunilor octombrie si noiembrie 2012 au fost raportate in declaratia informativa 394, in luna noiembrie 2012.

De asemenea, s-a constatat ca societatea D SRL depune deconturi de TVA pentru doua perioade fiscale, respectiv pentru trim III 2012 si trim IV 2012. In trim III 2012 societatea raporteaza suma negativa a TVA in valoare de ... lei, iar in trim IV 2012, TVA de plata in valoare de lei, astfel pentru cele doua trimestre pentru care s-au declarat tranzactii TVA de plata este in suma de 0 lei.

Din verificarea in baza de date a DGFP Brasov, prin aplicatia INFO PC s-a constatat ca SC D SRL are ca principal obiect de activitate "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale", cod CAEN 4120. Incepand cu data de 04.01.2013 societatea sus mentionata este in procedura de dizolvare cu lichidare (radiere).

Din verificarea in baza de date a DGFP Brasov, prin aplicatia Clynx a circuitului bunurilor livrate de SC D SRL catre SC X SRL s-a constatat ca niciunul dintre furnizorii SC D SRL nu declara livrari catre societate. Astfel, SC D SRL nu poate justifica livrarile de bunuri catre SC X SRL, atata vreme cat nu exista niciun furnizor care sa fi declarat ca i-a livrat bunuri.

In aceleasi date cu cele in care sunt inregistrate facturile de la SC D SRL, agentul economic verificat emite facturi catre doi clienti SC A SRL, SC B SRL, Datorita modului in care este organizata contabilitatea de gestiune nu se poate stabili o legatura directa intre venituri si cheltuieli, adica nu se pot identifica cheltuielile legate de descarcarea de gestiune a marfurilor achizitionate de la SC D SRL ca fiind aferente veniturilor impozabile facturate catre SC A, SC B SRL

Avand in vedere cele constatate mai sus, comportamentul fiscal al furnizorului, modul de organizare al contabilitatii de gestiune si mai ales faptul ca SC X SRL nu poate demonstra realitatea achizitiei efectuate de la SC D SRL, de vreme

ce furnizorul sau nu poate justifica provenienta marfii, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca cheltuiala in suma de lei, inregistrata in contabilitatea SC X SRL, aferenta descarcarii de gestiune a bunurilor achizitionate de la SC D SRL nu este deductibila fiscal.

Echipa de inspectie fiscala a avut in vedere prevederile:art.6, art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu Art.11, art.19, art.21, alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic verificat nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei, aferenta facurilor primite de la SC D SRL in temeiul prevederilor art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu prevederile art. 134 alin (1) si art. 145 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completraile ulterioare

2 Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat ca in perioada septembrie 2011 - ianuarie 2012, societatea verificata inregistreaza achizitii de bunuri (aur de 14K) de la **SC M SRL**, CUI:..... valoare totala de lei, din care TVA lei.

Conform fisei contului furnizorului SC M SRL, contravaloarea acestor achizitii a fost achitata in totalitate cu OP.

Inregistrarea in contabilitate a acestor achizitii de aur s-a efectuat prin inregistrarea in contul 301 'Materii prime', ulterior fiind data in consum in consum, prin contul 601,, Cheltuieli cu materia prima,, in vederea prelucarii si obtinerii de produse finite.

Din verificarea bazei de date a MFP - DGFP Brasov (diagrama livrarilor raportate de catre SC M SRL in perioada septembrie 2011 – ianuarie 2012), s-a constatat ca furnizorul nu declara in totalitate livrarile efectuate catre SC X SRL in declaratia informativa 394 si anume declara toate livrarile efectuate in semestrul II 2011 in valoare de lei, si TVA in suma de lei, insa nu declara livrarile aferente lunii ianuarie 2012 in suma de lei, cu TVA in suma de lei.

De asemenea, s-a constatat ca societatea M SRL raporteaza tranzactii comerciale in deconturile de TVA 300, insa in toata perioada in care a depus deconturi de TVA a inregistrat doar sume negative de plata.

In baza prevedeiilor art.97 alin (1) lit b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare s-a solicitat efectuarea unui **control incrucisat** la SC M SRL, prin care s-a solicitat verificarea realitatii livrarilor facturate de catre M SRL, catre SC X SRL, in perioada septembrie 2011 -

ianuarie 2012, precum si identificarea provenientei marfurilor comercializate catre SC X SRL.

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu a fost primit raspuns la solicitarea de control incrucisat.

Din verificarea in baza de date a MFP- DGFP Brasov, prin aplicatia INFO PC s-a constatat ca SC M SRL are ca principal obiect de activitate "Comert cu ridicata al cerealelor, semintelor, furajelor, si tutunului neprelucrat", cod CAEN 4621. Incepand cu data de 28.03.2013 societatea sus mentionata este in procedura de dizolvare cu lichidare (radiere).

Din verificarea in baza de date a DGFP Brasov, prin aplicatia Clynx a circuitului bunurilor livrate de SC M SRL catre SC X SRL s-a constatat ca niciunul dintre furnizorii SC M SRL nu declara livrari catre societate. Astfel, SC M SRL nu poate justifica livrarile de bunuri catre SC X SRL, atata vreme cat nu exista niciun furnizor care sa declare ca i-a livrat bunuri.

Avand in vedere cele constatate mai sus, comportamentul fiscal al furnizorului, dar mai ales faptul ca SC X SRL nu poate demonstra realitatea achizitiei efectuate de la SC M SRL, de vreme ce furnizorul sau nu poate justifica provenienta marfii, cheltuiala in suma de lei, inregistrata in contabilitatea SC X SRL, aferenta descarcarii de gestiune a bunurilor achizitionate de la SC M SRL nu este deductibila fiscal.

Echipele de inspectie fiscala a avut in vedere prevederile:art.6, art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu Art.11, art.19, art.21, alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic verificat nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei, aferenta facturilor primite de la SC M SRL in temeiul prevederilor art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu prevederile art. 134 alin (1) si art. 145 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completraile ulterioare

: Situatia impozitului pe profit stabilit de catre SCX SRL, conform registrului de evidenta fiscala, influentat de constatarile de mai sus se prezinta detaliat in Raportul de inspectie fiscala :

- lei impozit pe profit :
- lei dobanzi aferente impozitul pe profit ;
- lei penalitati de intraziere aferente impozitului pe profit ;
- lei TVA ;
- lei dobanzi aferente TVA ;

- lei penalitati de intarziere aferente TVA

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma lei organul de inspectie fiscala a calculat dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intraziere in suma de lei lei pana la data de 15.05.2014 iar pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de lei, echipa de inspectie fiscala a calculat dobanzi/majorari de intarziere pana la data de 15.05.2014 in suma de lei, si penalitati de intarziere in suma de lei, pana la data de 15.05.2014 , in baza prevederilor art.119.alin (1) , art 120 alin (1), (2) si (7) art. 120¹, alin (1), (2) si (3) din OG 92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala.

III Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii impozitului pe profit 2008- 30.06.2013 si a TVA 2008-31.07.2013;

1.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de lei si TVA stabilit suplimentar in suma de lei .

In ceea ce priveste suma contestata reprezentand impozit pe profit si T.V.A. suplimentara stabilita prin Decizia de impunere nr./30.05.2014 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr./30.05.2014, cauza supusa solutionarii o constituie legalitatea masurii de neadmitere la deducere a cheltuielilor in suma totala de lei si TVA in suma totala de lei inscrisa in facturi de achizitii de aur deteriorat de la SC D SRL si de aur de 14K de la SC M SRL cu privire la care nu s-a putut dovedi realitatea si legalitatea tranzactiilor desfasurate.

In fapt prin adresa/...../... din data de 27.09.2014, avizata de Parchetul de pe langa ICCJ-DIICOT Brasov,IGP -BCCO Brasov a solicitat efectuarea unei inspectii fiscale la SC X SRL, pentru perioada 01.01.2012-08.08.2013 ,
" *verificare ce va avea ca obiective pe langa aspectele specifice privind modul de calcul evidentiere si plata a tuturor impozitelor , taxelor si obligatiilor la bugetul consolidat al statului urmatoarele :*

1) *Verificarea existentei, a deductibilitatii, a modului de inregistrare si evidentiere in contabilitatea SC X SRL Brasov a operatiunilor comerciale realizate in perioada mentionata cu urmatorii parteneri :*

-SC Z. SRL, Brasov.....

-SC G SRL Brasov (.....);

-SC E SRL (.....);

-SC D SRL Brasov (.....);

Deasemenea , va solicitam sa procedati la ridicarea in copie certificate pentru conformitate a inscrisurilor si documentelor aferente relatiilor comerciale verificate (facturi fiscale, NIR-uri , contracte comerciale sau de alta natura , chitante , documente de plata , extrase de cont , fise de client si furnizor, jurnale de cumparare si vanzare, documente de transport , declaratii de conformitate si buletine de incercare etc)

*Cu ocazia verificarilor se va proceda la luarea unor **note explicative** reprezentantilor legali/imputernicitilor societatilor verificatecu privire la toate aspectele ce fac obiectul verificarilor (existenta relatiilor comerciale , incheierea semnarea si executarea contractelor , primirea facturilor fiscale aferente relatiei comerciale, plata sumelor mentionate, receptionarea marfurilor , realizarea transportuli etc.)*

La finalizarea verificarilor va solicitam sa ne inaintati actele administrativ fiscale intocmite (proces verbal/ raport de inspectie fiscala/ decizia de impunere) inclusiv notele explicative, documentele si inscrisurile ridicate “

Urmare a inspectiei fiscale efectuate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr/30.05.2014 precum si Procesul Verbal nr. .../02.06.2014 s-au stabilit in sarcina **SC X SRL** impozit pe profit suplimentar in suma de lei din care s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei lei dobanzi aferente impozitului pe profit in suma de lei din care s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei din care s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei; TVA in suma de lei din care s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei lei ; dobanzi aferente TVA in suma de lei din care s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei ; penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei din care s-a reluat procedura de solutionare a contestatiei pentru lei

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat ca societatea verificata inregistreaza achizitii de aur deteriorat de la **SC D SRL**, in valoare totala de lei, din care TVA, astfel:

- Factura nr .../ 04/07/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr .../ 10/07/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr/ 08/08/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr/ 27/08/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr .../ 25/09/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr/ 01/10/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr/22/10/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr26/10/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr/ 09/11/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr/ 09/11/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr .../ 14/11/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr/ 23/11/2012, in valoare totala de lei;
- Factura nr .../ 26/11/2012, in valoare totala de lei;

S-au prezentat in copie certificata facturile de mai sus, in care la rubrica "Date privind expeditia" sunt mentionate urmatoarele persoane:

-D-nul S.A , identificat cu CI seria

-D-nul D.G.G, identificat cu CI seria

Contravaloarea acestor facturi a fost achitata in totalitate catre beneficiarul SC D SRL prin intermediul instrumentelor bancare (ordine de plata). Au fost prezentate copii ale ordinelor de plata, din care rezulta ca platile au fost efectuate in urmatoarele conturi ale beneficiarului:

-

-

Inregistrarea in contabilitate a acestor achizitii de aur deteriorat s-a efectuat prin inregistrarea in contul 301 'Materii prime'. Ulterior mare parte din achizitii s-a transferat in contul 371 "Marfuri" in vederea comercializarii fara prelucrare, iar diferenta a fost data in consum, prin contul 601, „Cheltuieli cu materia prima,, in vederea prelucrarii materiei prime pentru obtinerea de produse finite.

In urma verificarilor prin sondaj a documentelor justificative, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in aceeasi zi in care au avut loc aceste achizitii de la SC D SRL , inregistrate ca marfa , SC X SRL emite facturi catre clienti, din care s-au identificat: SC A SRL, SC B SRL, cu marja de profit nesemnificativa:

Exemplu:

Achizitii SC X SRL / Vanzari SC X SRL / Marja profit

F...../14.11.2012-val fara TVA lei / Fact/14.11.2012-val fara TVA/ **0,47%**

F..../26.11.2012-val fara TVA lei /Fact/26.11.2012-val fara TVA/ **0,36%**

F..../09.11.2012- val fara TVA lei /Fact .../09.11.2012-val fara TVA/ **0,47%**

Din consultarea informatiilor din baza de date a DGRFP Brasov s-a constatat ca una dintre societatile beneficiare si anume SC B SRL are ca activitate principala „Alte activitati de creditare „cod CAEN 6492,

In vederea lamuririi starii de fapt fiscale, legate de tranzactiile comerciale derulate cu furnizorii SC Z. SRL, SC G SRL, SC E SRL si SC D SRL, echipa de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art. 49 alin.(1), art. 52, art. 65 alin.(1) si art. 94 alin.(3) lit.c) din O.G. nr.92/2003, republicata, a solicitat **administratorului societatii nota explicativa - Anexa nr.1** continutul motivarii, respectiv al intrebarilor formulate fiind urmatoarele :

Intrebarea nr 1:

Va rugam sa ne precizati daca ati derulat tranzactii comerciale cu SC Z SRL, Brasov, CIF, SC G SRL, Brasov, SC E SRL,, in calitate de client respectiv furnizor, in perioada 2008 – 2013.

Prin raspunsul furnizat la intrebarea nr 1, prin adresa scrisa predata organelor de inspectie fiscala la data de 07.10.2013 **Anexa nr.1** - d-nul Sl. I in calitate de administrator al societatii SC X SRL , mentioneaza urmatoarele :

„ Nu am efectuat tranzactii comerciale cu firmele mai sus mentionate,,

Intrebarea nr 2: Va rugam sa precizati daca ati derulat tranzactii comerciale cu SC D SRL , Bucuresti, CIF in perioada 2008- 2013 si sa prezentati documentele aferente in cazul in care pentru aceste tranzactiilor comerciale ati incheiat si semnat contracte comerciale si totodata sa mentionati de catre cine a fost asigurat transportul acestor marfuri si cu ce mijloc de transport ?

Prin raspunsul furnizat la intrebarea nr 2, prin adresa scrisa predata organelor de inspectie fiscala la data de 07.10.2013, d-nul S.. I. ... in calitate de administrator al societatii, mentioneaza urmatoarele :

„ Am efectuat tranzactii comerciale cu SC D SRL in cursul anului 2012, asa cum reiese si din facturile pe care vi le-am prezentat, ridicate in xerocopie de d-voastra. Derularea tranzactiilor au avut un caracter ocazional, fapt pentru care nu am incheiat contract cu aceasta firma. In conformitate cu cele stipulate in facturi transportul a fost efectuat de furnizor, delegat S.A CI , D.G.G CI,

Intrebarea nr 3: Va rugam, de asemenea, sa ne prezentati, pe perioade fiscale, deductibilitatea cheltuielilor aferente acestor achizitii, avand in vedere faptul ca parte dintre ele s-au dat in consum prin contul 601" Cheltuieli cu materiile prime" si respectiv prin contul 607 " Cheltuieli cu marfurile". De asemenea va rugam sa precizati si sa prezentati documentele aferente descarcarii din gestiune .

Prin raspunsul furnizat la intrebarea nr 3, prin adresa scrisa predata organelor de inspectie fiscala la data de 07.10.2013, d-nul ...I. .. , in calitate de administrator al societatii, mentioneaza urmatoarele :

„ Conform Anexei prezentate organelor de control, precizez de asemenea, ca marfurile (materiile prime) au fost trecute in consum sau vandute ca atare in cursul lunilor in care au fost achizitionate,,

Intrebarea nr 4: Din verificarea documentelor justificative echipa de inspectie fiscala a constatat ca toate aceste achizitii au fost inregistrate initial in contul 301" Materii prime" iar o parte au fost transferate in contul 371 " Marfuri", care au fost comercializate in aceeasi zi catre clientii SC A SRL, si SC B SRL cu un adaos comercial de 0,36 - 0,47 % , in conditiile in care adaosul mediu practicat de catre societatea dvs este de 10,96 % . Va solicitam sa justificati diferenta de adaos comercial la speta in cauza.

Prin raspunsul furnizat la intrebarea nr 4, prin adresa scrisa predata organelor de inspectie fiscala la data de 07.10.2013, d-nul S I., in calitate de administrator al societatii, mentioneaza urmatoarele :

„ Am avut ocazia sa comercializez aceste marfuri care au intrat in gestiunea noastra ca materie prima, nu le-am prelucrat ci le-am vandut in starea in care au fost achizitionate. Adaosul comercial practicat a fost foarte mic deoarece nu se poate depasi cotaia aurului pe bursele internationale.”

De asemenea, odata cu raspunsul la intrebarile de mai sus, au fost atasate fisa de cont 301 „ Materii prime,, si situatia materiei prime (aur) , prezentate in Anexa la intrebarea nr 3.

Din verificarile efectuate in baza de date a ANAF - DGFP Brasov (referitor la declararea tranzactiilor realizate de catre SC D SRL in perioada iulie – noiembrie 2012), s-au identificat urmatoarele:

- raportarea cu intarziere a livrarilor efectuate catre SC X SRL, respectiv cele din iulie si august 2012, au fost declarate in luna septembrie 2012 in declaratia informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national.
- livrarile de bunuri catre SC X SRL, aferente lunilor octombrie si noiembrie 2012 au fost raportate in declaratia informativa 394, in luna noiembrie 2012.

De asemenea, s-a constatat ca societatea D SRL depune deconturi de TVA pentru doua perioade fiscale, respectiv pentru trim III 2012 si trim IV 2012. In trim III 2012 societatea raporteaza suma negativa a TVA in valoare de, iar in trim IV 2012, TVA de plata in valoare de lei, astfel pentru cele doua trimestre pentru care s-au declarat tranzactii cumulate TVA este in suma de 0 lei.

Avand in vedere comportamentul fiscal al furnizorului SC D SRL, in data de 27.09.2013, echipa de inspectie fiscala a cerut efectuarea unui control incrucisat la SC D SRL ... in baza prevederilor art 97 alin (1) lit b) din OG nr 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care s-a solicitat verificarea realitatii livrarilor facturate de catre D SRL, Bucuresti catre SC X SRL, Brasov, in perioada iulie 2012- noiembrie 2012, precum si identificarea provenientei marfurilor comercializate catre SC X SRL.

Incepand cu data de 28.10.2013, pana la primirea procesului verbal de verificare incrucisata, inspectia fiscala a fost suspendata, conform prevederilor OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu OPANAF 467/2013 privind conditiile de suspendare a inspectiei fiscale, art 2 alin a). S-a intocmit astfel Referatul nr/24.10.2013 cu propunerea de suspendare a inspectiei fiscale. Aceasta stare de fapt a fost comunicata agentului economic verificat prin Adresa nr...../24.10.2013.

Chiar daca nu s-a primit raspuns la solicitarea de verificare incrucisata, in data de 05.05.2014, inspectia fiscala a fost reluata in baza prevederilor art.5 lit.a pct.3 din OMFP 467/2013 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei

fiscale deoarece s-a scus termenul de 120 de zile de la solicitarea verificarii incrucisate. Echipa de inspectie fiscala a intocmit Referatul nr...../05.05.2014, in vederea reluarii inspectiei fiscale, fapt ce a fost comunicat agentului economic verificat prin adresa nr...../05.05.2014.

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat ca in perioada iulie - noiembrie 2012, societatea verificata inregistreaza achizitii de bunuri (aur deteriorat) de la **SC D SRL**, in valoare totala de lei, din care TVA lei.

Contravaloarea acestor facturi a fost achitata in totalitate catre beneficiarul SC D SRL prin intermediul instrumentelor bancare (ordine de plata) .

In urma verificarilor prin sondaj a documentelor justificative, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in aceeasi zi in care au avut loc aceste achizitii de la SC D SRL, inregistrate ca marfa, SC X SRL emite facturi catre clienti, din care s-au identificat: SC A SRL, SCB....., cu marja de profit nesemnificativa.

Din consultarea informatiilor din baza de date a DGRFP Brasov s-a constatat ca una dintre societatile beneficiare si anume SC B SRL are ca activitate principala „**Alte activitati de creditare** „,cod CAEN 6492,

Din verificarea in baza de date a DGFP Brasov, prin aplicatia INFO PC s-a constatat ca SC D SRL are ca principal obiect de activitate "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale", cod CAEN 4120. Incepand cu data de 04.01.2013 societatea sus mentionata este in procedura de dizolvare cu lichidare (radiere).

Din verificarea in baza de date a ANAF- DGFP Brasov , prin aplicatia Clynx a circuitului bunurilor livrate de SC D SRL catre SC X SRL s-a constatat ca niciunul dintre furnizorii SC D SRL nu declara livrari catre societate. Astfel, pentru bunurile facturate de SC D SRL catre SC X SRL nu se justifica provenienta din surse legale a acestora , atata vreme cat nu exista niciun furnizor care sa fi declarat ca i-a livrat bunuri.

In aceleasi date cu cele in care sunt inregistrate facturile de la SC D SRL, agentul economic verificat emite facturi catre doi clienti SC A SRL, SC B..... Datorita modului in care este organizata contabilitatea de gestiune nu se poate stabili o legatura directa intre venituri si cheltuieli, adica nu se pot identifica cheltuielile legate de descarcarea de gestiune a marfurilor achizitionate de la SC D SRL ca fiind aferente veniturilor impozabile facturate catre SC A SRL, SC B SRL

Avand in vedere cele constatate mai sus, comportamentul fiscal al furnizorului, modul de organizare al contabilitatii de gestiune si mai ales faptul ca SC X SRL nu poate demonstra realitatea achizitiei efectuate de la SC D SRL, de vreme ce pentru furnizorul sau nu se justifica provenienta marfii, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca cheltuiala in suma de lei, inregistrata in contabilitatea SC X

SRL, aferenta descarcarii de gestiune a bunurilor achizitionate de la SC D SRL nu este deductibila fiscal.

Echipa de inspectie fiscala a avut in vedere prevederile:art.6, art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu Art.11, art.19, art.21, alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic verificat nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei, aferenta facturilor primite de la SC D SRL in temeiul prevederilor art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu prevederile art. 134 alin (1) si art. 145 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completraile ulterioare

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat ca in perioada septembrie 2011 - ianuarie 2012, societatea verificata inregistreaza achizitii de bunuri (aur de 14K) de la **SC M SRL**, CUI:..... valoare totala de lei, din care TVA lei.

Conform fisei contului furnizorului SC M SRL, contravaloarea acestor achizitii a fost achitata in totalitate cu OP.

Inregistrarea in contabilitate a acestor achizitii de aur s-a efectuat prin inregistrarea in contul 301 'Materii prime', ulterior fiind data in consum in consum, prin contul 601" Cheltuieli cu materia prima" in vederea prelucarii si obtinerii de produse finite.

Din verificarea bazei de date a ANAF- DGFP Brasov (diagrama livrarilor raportate de catre SC M SRL in perioada septembrie 2011 – ianuarie 2012), s-a constatat ca furnizorul nu declara in totalitate livrarile efectuate catre SC X SRL in declaratia informativa 394 si anume declara toate livrarile efectuate in semestrul II 2011 in valoare de lei, si TVA in suma de lei, insa nu declara livrarile aferente lunii ianuarie 2012 in suma de lei, cu TVA in suma de lei.

De asemenea, s-a constatat ca societatea M SRL raporteaza tranzactii comerciale in deconturile de TVA 300, insa in toata perioada in care a depus deconturi de TVA a inregistrat doar sume negative de plata.

In baza prevederilor art.97 alin (1) lit b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare s-a solicitat efectuarea unui **control incrucisat** la SC M SRL, prin care s-a solicitat verificarea realitatii livrarilor facturate de catre M SRL, catre SC X SRL, in perioada septembrie 2011 - ianuarie 2012, precum si identificarea provenientei marfurilor comercializate catre SC X SRL.

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu a fost primit raspuns la solicitarea de control incrucisat.

Din verificarea in baza de date a ANAF -DGFP Brasov, prin aplicatia INFO PC s-a constatat ca SC M SRL are ca principal obiect de activitate "Comert cu ridicata al cerealelor, semintelor, furajelor, si tutunului neprelucrat", cod CAEN 4621. Incepand cu data de 28.03.2013 societatea sus mentionata este in procedura de dizolvare cu lichidare (radiere).

Din verificarea in baza de date a DGFP Brasov, prin aplicatia Clycnx a circuitului bunurilor livrate de SC M SRL catre SC X SRL s-a constatat ca niciunul dintre furnizorii SC M SRL nu declara livrari catre societate. **Astfel, pentru bunurile livrate de SC M SRL nu se justifica provenienta din surse legale a acestora catre SC X SRL, atata vreme cat nu exista niciun furnizor care sa declare ca i-a livrat bunuri.**

Avand in vedere cele constatate mai sus, comportamentul fiscal al furnizorului, dar mai ales faptul ca SCX SRL nu poate demonstra realitatea achizitiei efectuate de la SC M SRL, de vreme ce pentru furnizorul sau nu se justifica provenienta marfii, cheltuiala in suma de lei, inregistrata in contabilitatea SC X SRL, aferenta descarcarii de gestiune a bunurilor achizitionate de la SC M SRL nu este deductibila fiscal.

Echipele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile:art.6, art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu Art.11, art.19, art.21, alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic verificat nu are drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei, aferenta facturilor primite de la SC M SRL in temeiul prevederilor art.10, art.64,art.65, art.80 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.6 din Legea 82/1991 republicata coroborate cu prevederile art. 134 alin (1) si art. 145 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completaile ulterioare

: Urmare a inspectiei fiscale efectuate la SC X SRL ca raspuns la adresa nr. din data de 27.09.2013,AJFP Brasov -Serviciul de Inspectie Fiscala prin adresa nr.....06.2014, a inaintat IGPR -Serviciului de Combatere a Finantarii Terorismului si Spalarii Banilor Brigada Brasov, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 , Raportul de inspectie fiscala nr..../30.05.2014 precum si Procesul Verbal nr./02.06.2014 in vederea solutionarii dosarului penal nr./2013 .

Prin raportul de inspectie fiscala la capitolul IV Discutia finala cu contribuabilul **echipa de inspectie fiscala mentioneaza urmatoarele :**

“ In cuprinsul punctului de vedere , agentul economic nu aduce justificari suplimentare cu privire la realitatea achizitiei de bunuri de la SC D SRL si SC M SRL , fata de cele prezentate pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale

Mai mult in data de 22.05.2013, dupa prezentarea Proiectului raportului de inspectie fiscala , AJFP Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr./21.05.2014, inregistrata la AJFP Brasov sub nr./22.05.2014, referitor la solicitarea de verificare incrucisata de la SC M SRL , precizeaza urmatoarele :

- nu s-a putut efectua control la societate intrucat aceasta a fost radiata cu data de 28.03.2013.

Totodata s-a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala adresa nr./Pdin 03.10.2013 a IPJHarghita , Politia Orasului , Compartimentul de investigare a Fraudelor , din care consemnam :

-se fac cercetari in dosarul penal nr./2012 privind sesizarea penala depusa de Garda Financiara sectia Harghita avandu-l ca faptuitor pe numitul N.... Z.... de cetatenie maghiara , administrator la SC M SRL , sub aspectul savarsirii infractiunii de “ sustragere de la efectuarea verificarilor financiare , fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictiva ori declararea inexacta cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate . - la data de 16.02.2012 Garda Financiara -Sectia Harghita , a dorit sa efectueze un control la SC M SRL , insa urmare a demersurilor efectuate s-a constatat ca societatea nu desfasoara nicio activitate la sediul declarat , iar administratorul societatii nu da curs invitatiilor de a se prezenta la sediul Garzii Financiare , concluzionand astfel ca societatea este de tip fantoma si sesizand in acest sens organele de cercetare penala .

*- **prin intermediul structurilor Garzii Financiare din tara s-au efectuat controale incrucisate la furnizori ai SC M SRL si anume SC M.MI SRL Ilfov , SC T... P.... SRL, SC A... Pr...I srl... , SC I... I... SRL Buzau, societati de la care SC M SRL a declarat achizitii de marfa in suma de lei , in sem I si II 2011.In urma verificarilor efectuate la societatile sus mentionate s-a constatat ca niciuna dintre cele 4 societati nu a livrat vreodata marfa catre SC M SRL .***

- in semestrul I 2012 SC M SRL a declarat din nou achizitii de la SC MMI SRL Ilfov in valoare de lei , insa in urma verificarilor efectuate s-a constatat ca acestea nu au avut loc .

- deasemenea cu ocazia controlului desfasurat de organele de cercetare penala s-au identificat facturi emise in perioada 06.01.2012-06.02.2012 de catre reprezentanti ai SC M SRL , semnate si stampilate , in valoare de lei, ce nu au fost inregistrate in evidenta contabila .

-avand in vedere cele constatate mai sus , in vederea stabilirii existentei unui prejudiciu cauzat bugetului de stat prin sustragerea de la plata taxelor si impozitelor datorate , prin efectuarea de livrari si achizitii de bunuri fictive precum si

neinregistrarea unor operatiuni comerciale efectuate s-a dispus efectuarea unei inspectii fiscale la SC M SRL

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei mai retine urmatoarele:

DGRFP Brasov prin Serviciul de solutionare a contestatiilor, prin adresa nr...../24.11.2014 a solicitat **IGPR -Serviciului de Combatere a Fnantarii Terorismului si Spalarii Banilor Brigada Brasov** sa precizeze care este stadiul cercetarilor in dosarul penal nr./2013 cu privire la realitatea tranzactiilor efectuate de SC X SRL cu **SC D SRL si SC M SRL**, referitor la faptele constatate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.05.2014 , Raportul de inspectie fiscala nr/30.05.2014 precum si Procesul Verbal nr.06.2014

Prin adresa nr. din 11.12.2014 , inregistrata la DGRFP Brasov sub nr. 13.410/16.12.2014 **IGPR -Serviciului de Combatere a Fnantarii Terorismului si Spalarii Banilor Brigada Brasov**, comunica urmatoarele :

“-competenta de solutionare a dosarului in cauza a fost declinata de la DIICOT -Serviciul Teritorial Brasov catre Prachetul de pe langa Tribunalul Brasov unde dosarul este in prezent inregistrat cu nr.unic/2014.

- in cauza a fost inceputa urmarirea penala relativ la savarsirea infractiunilor de constituire a unui grup infractional organizat , evaziune fiscala, fals in inscrisuri sub semnatura privata , fals in declaratii si spalare de bani.

- in continuare se administreaza probe in cauza iar la momentul rezolvarii acesteia veti fi incunostiintati cu privire la solutia dispusa “ ”

DGRFP Brasov prin Serviciul de solutionare a contestatiilor, prin adresa nr...../05.08.2015 a solicitat Prachetului de pe langa Tribunalul Brasov sa precizeze care este stadiul cercetarilor in dosarul penal nr. 172/P/2014 cu privire la faptele constatate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.05.2014 , Raportul de inspectie fiscala nr/30.05.2014 precum si Procesul Verbal nr.../02.06.2014

Prin adresa inregistrata la DGRFP Brasov sub nr.08.2015 Prachetul de pe langa Tribunalul Brasov comunica faptul ca dosarul nr. .../2014 se afla in instrumentarea lucratorilor de politie judiciara din cadrul D.C.C.O Brigada Brasov si in supravegherea cercetarilor la procurorul de caz din cadrul Parchetului de pe langa Tribunnalul Brasov , fiind in continuare **administrat material probatoriu** .

Prin contestatie , referitor la relatia comerciala dintre **SC X SRL si SC D SRL** , petenta considera ca in mod nelegal echipa de inspectie fiscala a apreciat ca achizitia de aur deteriorat din perioada iulie -noiembrie 2012 in valoare de..... de la SC D SRL nu este cheltuiala deductibila fiscal, si nu a acodrat drept de deducere a TVA in suma de lei aferenta achizitie de aur de la acesta societate intrucat nu se circumscrie in nicio norma legala in vigoare . Petenta face urmatoarele precizari :

- a revandut in aceiasi zi catre SC A SRL si SC B... o parte din aurul deteriorat cu o maja de profit nesemnificativa

- a înregistrat în evidența contabilă intrările în contul corespunzător , a întocmit fișe de magazie și a asigurat evidența intrărilor și ieșirilor precum și a stocurilor de materii prime.

- transferul bunurilor din gestiunea de materii prime în gestiunea de marfa s-a efectuat în conformitate cu prevederile OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile , întocmindu-se în acest sens bonuri de predare/transfer/restituire și procese verbale de transfer din contul 301.01 (materii prime) în contul 371 " marfuri "

- nicio normă legală nu impune comercianților să revândă marfa cu un quantum minim de adaos comercial , acest lucru fiind la aprecierea comerciantului și arată că societatea nu a vândut sub prețul de achiziție astfel încât chiar cu un adaos mic , fiind o cantitate mare , a adus profit societății pentru care a calculat și plătit impozit pe profit la bugetul de stat.

- decontarea tranzacțiilor cu SC D SRL s-a efectuat prin virament bancar , așa cum rezultă din ordinele de plată și extrasele de cont bancar ale societății anexate la contestație.

Referitor la cheltuielile cu achizițiile de aur de 14 K, efectuate în perioada septembrie 2011-ianuarie 2012 , de la SC M SRL în valoare de lei și TVA aferentă în suma de lei stabilite ca nedeductibile de echipa de inspecție fiscală contestația menționează următoarele :

- a înregistrat în evidența contabilă intrările în contul corespunzător , a întocmit fișe de magazie și a asigurat evidența intrărilor și ieșirilor precum și a stocurilor de materii prime respectând normele în vigoare stabilite de OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile .

- din prelucrarea materiilor prime au rezultat produse finite (bijuterii) verighete , lingouri de aur fin de 24 k , potrivit rapoartelor de producție întocmite în perioada septembrie 2011-martie 2012 iar produsele finite au fost valorificate prin comerțul cu amănuntul în magazinele proprii deținute sau către clienți persoane juridice.

- organul fiscal nu aduce argumente cu privire la mișcarea materiilor prime achiziționate de la SC M SRL, procesul de producție , intrarea în gestiune a produselor finite dar mai ales destinația produselor finite respectiv dacă acestea au fost valorificate în vederea obținerii de venituri Argumentele organului de control se opresc la debitarea contului 601 " cheltuieli cu materiile prime " ,

- decontarea tranzacțiilor cu SC M SRL s-a efectuat prin virament bancar , așa cum rezultă din ordinele de plată și extrasele de cont bancar ale societății .

In drept , referitor la cheltuielile care nu sunt deductibile art. 21, alin 4, lit f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicată , cu modificările și completările ulterioare , precizează :

"Art 21

(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;*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată art. 134 alin (1) și (2), art 134¹ art.145 alin(1) și art. 146, alin 1, lit a și b 156² din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată, specifică:

ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

“ART. 156²

Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în

care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări..”

ART. 11 (1)La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”

Din analiza coroborata a textelor de lege sus mentionate, se retine ca, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, este necesar ca persoana impozabila sa justifice in primul rand realitatea tranzactiei si ca bunurile livrate sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea se retine ca dreptul de deducere pentru TVA ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, adica la data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei.

Pentru ca exigibilitatea sa poata interveni, este obligatoriu ca persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA sa respecte prevederile art. 156² si art. 158 din Codul fiscal, adica sa depuna la organele fiscale decont de TVA si sa indeplineasca obligatiile declarative privitoare la TVA.

Neindeplinirea de catre un participant intr-un lant de tranzactii a acestor obligatii, atrage dupa sine amanarea datei la care intervine exigibilitatea si implicit neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru veriga urmatoare.

Totodata inregistrarea unor cheltuieli care nu au la baza un document justificativ **prin care se poate face dovada efectuarii operatiunii economice (in speta prin care se face dovada realitatii livrarii de bunuri)** , sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Petenta sustine ca indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA .

Sustinerile petentei sunt neintemeiate din urmatoarele considerente: pentru exercitarea dreptului de deducere trebuiesc indeplinite conditiile prevazute la art. 134 alin.(1) si alin(2) ,art. 134¹ alin(1) ,art. 145 alin(1) ,art. 146 alin(1)din legea 571/2003 privind Codul Fiscal anterior enuntate iar factura fiscala trebuie sa contina elementele prevazute de art. 155 alin(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

In raport cu aceste reglementari dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei la furnizor iar organul fiscal este indreptatit sa solicite de la aceste plata taxei pe valoarea adugata.

Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilul trebuie sa faca dovada ca taxa pe valoarea adugata este aferenta bunurilor **care au fost efectiv livrate** in beneficiul sau de catre **o persoana impozabila obligata la plata taxei** .

Asadar, se retine ca simpla inregistrare in evidenta contabila a facturilor primite de la furnizori, care respecta conditiile de forma prevazute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

nu este suficienta pentru a da dreptul contribuabilului sa deduca cheltuielile si taxa pe valoarea adaugata inscrise pe acestea, daca facturile in cauza nu indeplinesc conditia de document justificativ.

La art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 R, se prevede:

“ART. 6 (1)Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intrun document care sta la baza inregistrărilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

(2)Documentele justificative care stau la baza inregistrărilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

Referitor la operatiunile economice inscrise in documentele justificative si inregistrate in contabilitate Ordinul 3512/2008 privind Documentele financiar contabile , la pct 1 si 2 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formulărilor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila , stipuleaza :

"A. Norme generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. 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"

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.

15. Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal."

Pe cale de consecință, este logic ca documentele emise de furnizorii sus arătați să-și piardă caracterul de " justificativ" în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991R, în condițiile în care una din părți figurează (fictiv) ca participantă la respectivele tranzacții, însă **nu a putut demonstra proveniența bunurilor tranzacționate.**

Deși prin contestație petenta susține că a înregistrat corect documentele prezentate pentru achiziția de bunuri și emise sub antetul furnizorilor mai sus precizați, respectiv că acestea îndeplinesc prevederile legale referitoare la modul de completare a facturilor, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă **ca nu s-a putut determina proveniența bunurilor de la contribuabilii înscrși în facturi**, astfel că acestea nu pot îndeplini calitatea de documente justificative.

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei se constată că **nu a fost probată realitatea și legalitatea aprovizionării cu metale prețioase**, astfel:

- SC X SRL face parte dintr-un circuit bazat pe facturi cu privire la bunuri pentru care nu a putut fi demonstrată până la data controlului, **proveniența legală a acestora.**

D SRL depune deconturi de TVA pentru două perioade fiscale, respectiv pentru trim III 2012 cu TVA negativă în suma de..... lei și trim IV 2012 cu TVA de plată în suma de astfel încât TVA de plată la sfârșitul perioadei este de 0 lei.

- SC M SRL nu declară în totalitate livrarile efectuate către SC X SRL respectiv a declarat doar livrarile din sem II 2011 fără să declare livrarile din ianuarie 2012 iar în perioada în care a depus deconturi de TVA a înregistrat doar sume negative de plată.

-În urma inspecției fiscale efectuate echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea SC X SRL **a înregistrat consecutiv pierdere contabilă** în bilanțurile anuale aferente anilor fiscali 2009, 2010, 2011, 2012 și **cu toate acestea la revanzarea aurului** deteriorat achiziționat de la SC D SRL SC X SRL a practicat un adaos comercial **foarte mic de 0,36- 0,47%** în condițiile în care **adaosul comercial practicat de societate este de 10,96%**. Astfel afirmația petentei că din aceste tranzacții a adus profit pentru care a calculat impozit pe profit nu se justifică în fapt, din bilanțuri rezultă contrariul respectiv că în decurs de patru ani cheltuielile înregistrate în contabilitate au fost mai mari decât veniturile **și ca operațiunea în sine nu are un caracter economic.**

Totodată, se reține că dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul că acestea trebuie să fie

destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv să fie demonstrat scopul economic al tranzacțiilor.

Fata de prevederile legale aplicabile în speta - argumentele aduse de petenta pentru susținerea scopului economic al tranzacțiilor cu aur deteriorat nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât simpla identificare a înregistrării în evidența contabilă a acestor operațiuni, nu asigură recunoașterea caracterului economic.

Mai mult, prin adresa nr...../CD din 11.12.2014, înregistrată la DGRFP Brașov sub nr. /16.12.2014 **IGPR -Serviciului de Combatere a Fnantării Terorismului și Spălării Banilor Brigada Brașov**, comunică faptul că **referitor la SC X SRL în cauza a fost începută urmărirea penală relativ la savarsirea infracțiunilor de constituire a unui grup infracțional organizat, evaziune fiscală, fals în înscrisuri sub semnătură privată, fals în declarații și spălare de bani. în continuare administrându-se probe.**

Sustinerile societății că în baza unei aplicații informatice organul fiscal nu poate determina în mod obiectiv starea de fapt fiscală, realitatea și legalitatea operațiunilor economice desfășurate între SC X SRL și SC D SRL ori SC M SRL nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației

In fapt fiecare societate înregistrată în scopuri de TVA are obligația de a întocmi și transmite în format electronic **declarația cod 394 Declarație informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național**, prin care declară tranzacțiile efectuate în perioada de raportare, declarație care se încarcă în baza de date ANAF

In drept referitor la gestionarea declarației informative încarcate în baza de date cu ajutorul programelor informatice pct 4, Anexa 4 din Ordinul ANAF 3596 /2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, precizează

4. Gestionarea declarației informative

4.1. *Informațiile din declarațiile informative depuse la termenele legale de depunere, precum și cele depuse conform pct. 2.3 se introduc într-o bază de date.*

4.2. *Direcția generală de tehnologia informației va încrușișa informațiile declarate în "Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național" cu cele declarate în "Lista achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național" de către toate persoanele înregistrate în scopuri de TVA, în vederea corelării informațiilor declarate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale furnizorului (emitent al facturii) și beneficiarului (cel către care a fost emisă factura). Această corelare a informațiilor se va efectua:*

- inițial, la primirea informațiilor din declarațiile informative depuse la termenele legale de depunere;

- lunar, în vederea includerii informațiilor din declarațiile depuse conform pct. 2.3.

4.3. În cazul identificării de neconcordanțe, acestea pot fi de 3 tipuri:

- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers;

- **un contribuabil declarat în una dintre cele două liste ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu declară nicio livrare/prestare/achiziție de bunuri/servicii de la un alt contribuabil;**

- un cod de înregistrare în scopuri de TVA înscris în una dintre cele două liste ca aparținând furnizorului/beneficiarului livrării de bunuri/prestării de servicii este invalid sau nealocat.

4.4. Neconcordanțele identificate vor fi evidențiate într-un raport care va cuprinde:

- codurile de înregistrare în scopuri de TVA și datele de identificare ale persoanelor impozabile în cazul cărora s-au constatat neconcordanțe;

- neconcordanțele identificate, pe fiecare cod de înregistrare în scopuri de TVA separat sau pe grupuri de coduri de înregistrare în scopuri de TVA (furnizor/prestator - beneficiar).

4.5. **Informațiile din baza de date vor fi puse la dispoziția Direcției generale coordonare inspecție fiscală, respectiv direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcției generale de informații fiscale, precum și la dispoziția Comisariatului General al Gărzii Financiare, respectiv structurilor sale teritoriale.**

Având în vedere prevederile legale enunțate se reține că în baza declarațiilor cod 394 emise de contribuabili în format electronic cu ajutorul aplicațiilor informatice care gestionează baza de date la nivel de ANAF **se pot stabili neconcordanțele între livrările și achizițiile declarate de furnizori și beneficiari** prin aplicația Clynx, informații care sunt puse la dispoziția structurilor teritoriale ale ANAF și direcției generale de coordonare inspecție fiscală în vederea utilizării ca mijloace de probă pentru determinarea situației fiscale a contribuabililor .

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speta sunt incidente prevederile art. 65 alin. (1) și (2) coroborate cu art 7 (2) , art 49 și art 51 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 7

Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.

ART. 49

Mijloace de probă

(1) **Constituie probă orice element de fapt care serveşte la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date şi informaţii aflate în orice mediu de stocare, precum şi alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.**

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condiţiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informaţiilor, de orice fel, din partea contribuabililor şi a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la faţa locului;

e) efectuarea, în condiţiile legii, de controale curente, operative şi inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate şi apreciate ţinându-se seama de forţa lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 51

Comunicarea informaţiilor între organele fiscale

Dacă într-o procedură fiscală se constată fapte care prezintă importanţă pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale îşi vor comunica reciproc informaţiile deţinute.

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, organele de inspecţie fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, **sa obtina si sa utilizeze toate informatiile ,indiferent de mediul de stocare, si documentele necesare** pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului, precum şi să identifice şi să aibă în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 65 alin. (2) din acelaşi act normativ, organele de

inspectie fiscala au obligatia motivări deciziei de impunere pe baza de **probelor furnizate de contribuabil , de terti sau a constatărilor proprii.**

Pe de alta parte contribuabilul are obligatia de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si la oricare cerere adresata organului fiscal .

Afirmatiile contestatoarei privind lipsa bunei credinte si a neluării in considerare de către echipa de inspectie fiscala a tuturor actelor si faptelor ce rezulta din activitatea contribuabilului pentru stabilirea stări de fapt fiscale, sunt neintemeiate deoarece inspectia fiscala partiala efectuata la S.C. X SRL a avut in vedere examinarea tuturor stări de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere, in conformitate cu prevederile art. 105 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare. coroborate cu pct .102 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care stipulează următoarele :

„La examinarea stări de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de probă si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.”

Petenta considera ca , intrucat SC M SRL este in procedura de dizolvare cu lichidare si nu a fost supusa unui control , sustinerile organului de inspectie fiscala potrivit carora “ furnizorul nu poate justifica provenienta marfii “ sau “ nu poate demonstra realitatea achizitiei efectuate ... de vreme ce furnizorul nu poate justifica provenienta marfii “ au caracter tendentios si sunt nejustificate astfel incat nu pot fi considerate argumente obiective in determinarea cheltuielilor cu achizitia de materii prime de la acest furnizor ca nedeductibile sau ca TVA aferenta este nedeductibila .

Raportat la sustinerile contestatoarei precizam ca din verificarea in baza de date prin aplicatia Clynx (aplicatie ce gestioneaza tranzactiile intre agentii economici plătitori de TVA), pentru toata perioada de fuctionare a furnizorului D SRL, a circuitului bunurilor livrate de SC D SRL către SC X SRL **s-a constatat ca nimeni dintre furnizorii SC D SRL nu declara livrări către societate. Astfel, pentru bunurile facturate de SC D SRL către SC X SRL nu se demonstreaza provenienta din surse legale a acestora, atata vreme cat nu exista niciun furnizor care sa fi declarat ca i-a livrat bunuri.**

Referitor la SC M SRL se retine ca se fac cercetari in dosarul penal nr. 158/P/2012 privind sesizarea penala depusa de Garda Financiara sectia Harghita avandu-l ca faptuitor pe numitul N... Z... de cetatenie maghiara , administrator la SC M SRL , sub aspectul savarsirii infractiunii de “ sustragere de la efectuarea verificarilor financiare , fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictiva ori declararea inexacta cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate intrucat s-a constatat ca societatea **nu desfasoara nicio activitate la sediul declarat** , iar adminiostratorul societatii nu da curs invitatiilor de a se prezenta la sediul Garzii Financiare , concluzionand astfel ca **societatea este de tip fantoma** si sesizand in acest sens organele de cercetare penala .

Totodata prin intermediul structurilor Garzii Financiare din tara s-au efectuat controale incrucisate la furnizori ai SC M SRL si anume SC M.M.I. SRL Ilfov , SC T SRL Oradea, SC A...P.. Resita , SC I. I. SRL Buzau, societati de la care SC M SRL a declarat achizitii de marfa in suma de lei , in sem I si II 2011.In urma verificarilor efectuate la societatile sus mentionate s-a constatat ca **niciuna dintre cele 4 societati nu a livrat vreodata marfa catre SC M SRL .**

- in semestrul I 2012 SC M SRL a declarat din nou achizitii de la SC M. M. I. SRL Ilfov in valoare de 344.125 lei , insa in urma verificarilor efectuate s-a constatat ca acestea nu au avut loc .

- deasemenea cu ocazia controlului desfasurat de organele de cercetare penala s-au identificat facturi emise in perioada 06.01.2012-06.02.2012 de catre reprezentanti ai SC M SRL , semnate si stampilate , in valoare de lei, ce nu au fost inregistrate in evidenta contabila .

Pe cale de consecinta sustinerile petentei referitor la programele informatice si la netemeinicia mijloacelor de proba nu sunt intemeiate intrucat desi societatile SC D SRL si SC M SRL sunt in procedura de dizolvare cu lichidare , cu ajutorul programelor informatice care gestioneaza baza de date referitoare la tranzactiile contribuabililor cat si cu ajutorul controalelor incrucisate si a controlului efectuat de organele de cercetare penala s-a demonstrat prin mijloace de proba legale ca pentru bunurile facturate de SC M SRL si SC D SRL nu se justifica provenienta marfii ;

-Din verificarile efectuate in baza de date a ANAF- DGRFP Brasov a rezultat totodata ca furnizorul SC D SRL are ca obiect principal de activitate " **Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale**" , furnizorul SC M SRL are ca obiect principal de activitate " **Comert cu ridicata al cerealelor, semintelor , furajelor si tutunului neprelucrat** " iar clientul SC A SRL Harghita are ca obiect principal de activitate " **Alte activitati de creditare fara nicio legatura cu valorificarea metalelor pretioase .**

Societatea sustine prin contestatie ca obiectul de activitate nu este relevant , nu are temei legal si nici implicatii fiscale .

In speta sunt aplicabile prevederile art 2 pct 2 lit c) d) si h) , cap 4 Autorizarea operatiunilor cu metale pretioase , art 8 alin (1) si 9 din OUG 190/2000 privind regimul metalelor pretioase si pietrelor pretioase care precizeaza :

"Cap 4 .Autorizarea operatiunilor cu metale pretioase "

ART. 8

(1) Operatiunile cu metale pretioase si pietre pretioase, prevazute la art. 2 pct. 2, se pot efectua de catre persoanele fizice sau juridice numai in baza autorizatiei eliberate de catre Autoritatea Nationala pentru Protectia Consumatorilor pe perioada nedeterminata, vizata anual de catre aceasta.

Art 2

2. operatiuni cu metale si pietre pretioase - actele de comert si faptele de comert cu metale pretioase si pietre pretioase, care au ca obiect:

a) producerea metalelor pretioase;

- b) prelucrarea metalelor prețioase și a pietrelor prețioase;
- c) **vânzarea metalelor prețioase și a pietrelor prețioase;**
- d) **cumpărarea metalelor prețioase și a pietrelor prețioase;**
- e) păstrarea în depozit a metalelor prețioase și a pietrelor prețioase pentru cauză de comerț;
- f) introducerea în țară a metalelor prețioase și a pietrelor prețioase;
- g) scoaterea din țară a metalelor prețioase și a pietrelor prețioase;
- h) **mijlocirea operațiunilor cu metale prețioase și pietre prețioase;**
- i) transportul de metale prețioase și pietre prețioase, cu excepția transportului efectuat în tranzit vamal;
- j) prestări de servicii care au ca obiect metale prețioase și pietre prețioase;
- k) marcarea metalelor prețioase;
- l) alte acte de comerț și fapte de comerț care au ca obiect metale prețioase și pietre prețioase;

CAP. 5

Evidența operațiunilor cu metale prețioase și pietre prețioase

ART. 9

Persoanele fizice și juridice autorizate să efectueze operațiuni cu metale prețioase și pietre prețioase au obligația să asigure evidența strictă a acestora, potrivit normelor metodologice emise în aplicarea prezentei ordonanțe de urgență.

Avand in vedere prevederile legale , mai sus citate , se retine ca operatiunile cu metale pretioase (in speta vanzarea cumpararea de aur) **nu pot fi efectuate decat de persoanele fizice sau juridice autorizate** sa efectueze astfel de operatiuni in baza **autorizatiei emisa de Autoritatea Nationala de Protectie a Consumatorilor** .De asemenea se retine ca persoanele autorizate sa efectueze astfel de operatiuni cu metale pretioase au obligatia sa asigure evidenta stricta a acestora , **prevederi care trebuiau sa fie cunoscute de societate . .**

La dosarul contestatiei **nu exista niciun document din care sa rezulte ca SC D SRL, SC M SRL si clientului SC A SRL sunt persoane juridice autorizate** sa efectueze operatiuni cu metale pretioase .

Din cuprinsul dispozitiilor legale referitoare la operatiunile economice inscrise in documentele justificative si inregistrate in contabilitate, mai sus citate , se desprinde clar concluzia ca nu poate fi diminuata baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit daca documentele ce stau la baza inregistrarii in contabilitate (in speta **facturile fiscale**) nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare (in concret art. 155, alin (5) din Codul fiscal) la data efectuarii operatiunii , **ori daca informatiile din aceste documente contin date neconforme cu realitatea .**

Acceptarea si inregistrarea unor astfel de facturi , nu exonereaza contestatoarea **de obligatia de a desfasura un comert prudent si de a face verificari minimale** cel putin in ceea ce priveste autorizarea furnizorilor SC D SRL, SC M SRL si clientului SC A SRL Harghita de a efectua comert cu metale pretioase daca binenteles doreste sa beneficieze de deductibilitate .

Referitor la sustinerile petentei ca operatiunile privind plata furnizorilor s-au efectuat prin banca s-a retinut ca in urma solicitării trimise de către echipa de inspectie fiscala către banca, pentru a pune la dispozitie extrasele de cont ale SC D SRL, pentru intreaga perioada de functionare a acesteia, **se constata ca sumele de bani incasate de la SCX SRL, au fost retrase in totalitate de societate din contul bancar prin ridicări de numerar de la ATM nefiind efectuata nicio plata către vreun furnizor.**

Precizam ca , in ceea ce priveste posibilitatea deducerii cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata , in cazul in care documentele justificative cuprind date incomplete , Decizia V din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie a statuat:

“ “ [..] *In aplicarea corecta a dispozitiilor art. 21 alin 4 lit f si art. 145 alin 8 lit a si b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si ale art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata se impune sa se considere ca taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuării operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata”*

Astfel conform Decizie Inaltei Curti de Casatie si Justitie ,cheltuielile nu sunt deductibile iar taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa in cazul in care documentele justificative nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare .

Totodata se retine ca petenta nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca **marfurile au fost efectiv livrate**,documente care sa ateste ca achizitiile de bunuri si servicii au fost destinate realizarii operatiunilor taxabile , intrucat dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata nu este conditionat numai de existenta facturilor , ci si de obligatia ca societatea contestatoare sa **justifice ca livrarea marfurilor a fost realizata efectiv respectiv ca operatiunea s-a efectuat in realitate si ca bunurile provin din surse legale de la societati autorizate sa efectueze operatiuni cu aur .**

In schimb s-a constatat ca acesti furnizori fie si-au indeplinit obligatiile declarative cu intarziere fie au existat neconcordante intre datele declarate de societate prin Declaratiile informative privind livrarile prestarile de servicii si achizitiile efectuate pe teritoriul national , formular cod 394, ca achizitii si datele declarate de SC M SRL de exemplu , fie furnizorii nu functionau la sediul declarat si pentru reprezentantii carora se intocmisera sesizari penale pentru refuzul nejustificat de a prezenta documentele contabile sau pentru sustragerea de la efectuarea controlului prin declararea unui sediu la care societatea nu desfasura activitate, mai mult nu s-a facut dovada ca furnizorii sunt autorizati sa efectueze operatiuni cu metale pretioase iar in amonte nicio societate nu declara livrari de aur catre SC D SRL sau SC M SRL astfel incat nu se poate dovedi provenienta legala a bunurilor .

Cu privire la SC X SRL a fost inceputa urmarirea penala relativ la savarsirea infractiunilor de constituire a unui grup infractional organizat , evaziune fiscala , fals in inscrisuri sub semnatura privata , fals in declaratii si spalare de bani in dosarul penal nr.....2014 deschis la Parchetul de pe langa Tribunalul Brasov.

Ca urmare a procedurilor de inspectie fiscala, a raspunsurilor primite la solicitarile de controale incrucisate, constatam ca organele de control au facut dovada, avand in vedere elemente obiective, ca societatea X SRL stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunile invocate pentru a justifica dreptul de deducere a cheltuielilor si a TVA erau implicate intr-o frauda savarsita de emitentii facturilor sau de un alt operator care a intervenit in amonte in lantul de livrari sau achizitii de bunuri.

Potrivit prevederilor art.64 si art.65 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările si completările ulterioare, "Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere", respectiv "(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

Având în vedere cele de mai sus, precum si declaratia pe propria răspundere a administratorului societatii (anexa la raportul de inspectie fiscala), dată conform art.105 alin.(8) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, din care rezultă că acesta a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele si informatiile solicitate pentru desfasurarea inspectiei fiscale, rezulta ca, contrar opiniei petentei, organele de inspectie fiscală au analizat in mod obiectiv toate documentele prezentate de unitatea verificata, precum si datele si informatiile obtinute in urma controalelor incrucisate la furnizori, necesare clarificării situatiei de fapt, relevante din punct de vedere fiscal, asa cum se prevede la art. 64 si art. 65 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, anterior citate, astfel incat concluziile care au rezultat urmare verificărilor sunt argumentate pe baza documentelor justificative si a evidentei contabile a contribuabilului (care constituie probe la stabilirea bazei de impunere), dar si a informatiilor obtinute in urma solicitarii de controale incrucisate si din controalele efectuate de organele de cercetare penala precum si din informatiile furnizate de gestionarea datelor privind tranzactiile efectuate de furnizorii petentei .

In urma controalelor incrucisate efectuate de catre organele fiscale din alte judete - a rezultat ca facturile emise de societatile furnizoare si livrarile efectuate nu s-au confirmat, aceste facturi neputand fi considerate documente justificative conform dispozitiilor legale. Simpla prezentare a unor documente de achizitie a unor bunuri si inregistrarea acestora in contabilitate nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor si a TVA aferenta, in conditiile in care societatea nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte realitatea tranzactiilor derulate cu metale pretioase si legalitatea acestora mai ales nu se aduc dovezi ca furnizorii sau clientii sunt autorizati sa efectueze operatiuni cu metale pretioase, nici ca livrarile /achizitiile au avut loc in mod real. .

Fiind analizat continutul economic al operatiunilor - organele fiscale au reconsiderat dreptul de deducere a cheltuielilor si a TVA care este in stransa legatura

cu conditiile ce trebuie indeplinite pentru exigibilitatea TVA si deductibilitatea cheltuielilor manifestat. In consecinta, organele de inspectie fiscala – aplicand prevederile art 21 alin (4) lit f si . art. 145 alin. (1) si (2) si art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit ca nedeductibile cheltuielile si TVA aferenta acestor achizitii de metale pretioase .

Trebuie precizat ca Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA si a cheltuielilor .

Astfel, in Hotararea datã in cazul C -85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat faptul ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragraful 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragraful 26 din hotarare).

In acest sens, legislatia comunitara dã statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA, In special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa- si stabileasca acest drept (paragraful 29 din aceiasi hotarare). La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sã demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI a (Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sã solicite dovezi obiective care sã sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz in care de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv, pe baza faptului ca aceste deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Asadar, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avind suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitatii economice care dau drept de deducere iar operatiunile pentru care se solicita deducerea sa fie reale si legale , simpla prezentare de catre contribuabili a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre acestia.

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, **printre care si principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.** Din acest motiv, legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei

impozabile, iar operatiunile sa fie reale. in caz contrar, conform prevederilor art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003R si ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, autoritatea fiscala poate sa nu ia in considerare tranzactia.

Avand in vedere dispozitiile legale mentionate in cuprinsul deciziei, se retine ca autoritatile fiscale au dreptul si totodata obligatia de a efectua controale asupra societatilor partenere in lantul comercial, in acest sens fiind obligate sa verifice toate documentele posibile, pentru a detecta existenta unor nereguli cu influenta asupra rambursarii taxei pe valoarea adaugata si a cheltuielilor , si, in functie de caz, sa aplice sanctiunile potrivite. Prin urmare, doar existenta facturilor respective nu constituie motivatia legala cu care societatea sa poata justifica dreptul de deducere a T.V.A.

Pentru facturile emise de catre furnizori inregistrati ca platitori de TVA, avand in vedere ca nu s-a demonstrat ca ar reflecta aprovizionari reale si legale cu bunuri de la acei furnizori, nu se acorda deducerea TVA sau a cheltuielilor .

Prin urmare, se constata ca organele fiscale au aplicat corect principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice in baza careia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere ale scopului urmarit de contribuabil si au constatat intemeiat ca nu a fost probata realizarea in fapt a operatiunilor analizate, neacordand drept de deducere a TVA si cheltuielilor inregistrate de contribuabil .

In acelasi sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia/2013 :

" Se retine de catre Inalta Curte ca notele de intrare /receptie nu pot fi avute in vedere pentru deducerea cheltuielilor si TVA , intrucat acestea dovedesc doar intrarea in gestiune a marfurilor nu si provenienta acestora "

Avand in vedere controalele incrucisate efectuate de organele fiscale din care a rezultat ca facturile emise de societatile furnizoare si respectiv livrarile efectuate nu s-au confirmat , aceste facturi nu pot fi considerate documente justificative conform dispozitiilor legale aratate mai sus " (art 21.alin 4, lit f , art. 146 alin (1) lit a) din Codul fiscal , art. 6 alin (2) din Legea contabilitatii nr. 82/91 etc...) ,

Avand in vedere considerentele prezentate raportat la Jurisprudenta Curtii Europene, precum si concluziile organelor de cercetare penala ale IGPR -Serviciul de Combatere a Finantarii Terorismului si Spalarii Banilor -Brigada Brasov din adresa nr. din data de 11.12.2014, potrivit carora:

“-competenta de solutionare a dosarului in cauza a fost declinata de la DIICOT -Serviciul Teritorial Brasov catre Prachetul de pe langa Tribunalul Brasov unde dosarul este in prezent inregistrat cu nr.unic/2014.

*- **in cauza a fost inceputa urmarirea penala relativ la savarsirea infractiunilor de constituire a unui grup infractional organizat , evaziune fiscala, fals in inscrisuri sub semnatura privata , fals in declaratii si spalare de bani.***

*- **in continuare se administreaza probe in cauza iar la momentul rezolvarii acesteia veti fi incunostiintati cu privire la solutia dispusa “ ”***

De asemenea prin adresa inregistrata la DGRFP Brasov sub nr./24.08.2015 Prachetul de pe langa Tribunalul Brasov comunica faptul ca dosarul nr./2014 se afla in instrumentarea lucratorilor de politie judiciara din cadrul D.C.C.O Brigada Brasov

si in susuravegherea cercetarilor la procurorul de caz din cadrul Parchetului de pe langa Tribunalul Brasov , fiind in continuare **administrat material probatoriu** .

Cercetarile au relevat pana in prezent faptul ca firmele mentionate au derulat activitati comerciale cu metale pretioase, disimuland provenienta lor, exsitand suspiciuni asupra legalitatii operatiunilor dar si a platilor efectuate , respectiv din informatiile comunicate de catre IGPR -Serviciul de Combatere a Finantarii Terorismului si Spalarii Banilor -Brigada Brasov si Parchetul de pe langa Tribunalul Brasov potrivit carora dosarul penal nr./2014 se afla in instrumentarea lucratorilor de de politie judiciara supravegheate de procurorul de caz intrucat relatiile comerciale intre SC X SRL si SC D SRL si M SRL fac obiectul cercetarilor in dosarul penal. nr./2014 referitor la savarsirea infractiunilor de "constituire a unui grup infraccional organizat" "evaziune fiscala" si "spalarea banilor" fals in declaratii , fals in inscrisuri sub semnatura privata in cauza fiind inceputa urmarirea penala .

Fata de considerentele expuse, se constata ca in mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor si a TVA din facturile de achizitii pentru care nu s-a demonstrat realitatea si legalitatea tranzactiilor, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia depusa ca neintemeiata cu privire la **impozit pe profit in suma de lei si TVA in suma de lei** .

Avand in vedere cele retinute anterior, organul de solutionare a contestatiei va face aplicarea prevederilor art. 216 din O.G. nr. 92/2003R, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia „(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisă în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizeaza:

„11.1. Contestatia poate fi respinsă ca: a)neintemeiata în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

2. In ceea ce priveste accesoriile in suma de ... lei (... dobanzi +.... penalitati) aferente impozitului pe profit si in suma de ... lei (... dobanzi +... penalitati) aferente TVA se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept comun conform caruia " *accesoriul urmeaza principalul* " motiv pentru care se va respinge contestatia ce neintemeiata si pentru acest capat de cere.

Pentru considerentele prezentate si in temeiul prevederilor legale invocate, ale art. 210 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, coroborate cu prevederile pct. 11.1 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 **pentru urmatoarele sume :**

- **lei** impozit pe profit ;
- **lei** dobanzi aferente impozitul pe profit ;
- **lei** penalitati de intraziere aferente impozitului pe profit ;
- **lei** TVA ;
- **lei** dobanzi aferente TVA ;
- **lei** penalitati de intarziere aferente TVA;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii 554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL,