

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 183 din 02 februarie 2016

Cu adresa nr./2015, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr./2015, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. din 2015*, acte administrative fiscale emise de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr./..... 2015.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*" (în vigoare la data depunerii contestației).

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] facturile de achiziții și livrări aferente perioadei supusă inspecției fiscale, îndeplinesc condițiile legale prevăzute de art.155 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind facturarea și O.M.F.P. 2226/2006 referitor la utilizarea unor formulare financiar-contabile, pentru a fi considerate documente justificative ce stau la baza înregistrărilor din contabilitate. Acestea au fost înregistrate în mod corect în evidența contabilă, fiind întocmite acte justificative în acest sens. De fapt acest lucru a fost recunoscut și de către organul de control în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele juridice nr..... din2015 și Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2015, s-au stabilit în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 28.08.2012 - 30.09.2014, următoarele: [...]

- diferență de plată control lei

Pentru diferența suplimentară stabilită de lei, s-au calculat dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei [...] **SUME PE CARE LE CONTESTĂM CA NEFIIND DATORATE.** [...].

2. [...]. Față de TVA deductibilă/colectată stabilită de societate, la control au fost constatate diferențe în sumă de lei cu titlu de TVA de plată suplimentară, la care s-au calculat dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere de lei, **SUME PE CARE LE CONTESTĂM CA NEFIIND DATORATE.**

Apreciem că în mod nelegal organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. - Inspecție fiscală au luat măsura neadmiterii ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unei baze de impozitare de lei [...] întrucât așa cum se poate observa chiar din concluziile inspectorilor fiscali la control s-a constatat că în perioada 01.02.2014-30.11.2014 SC SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri de la SC R SRL, în valoare totală de lei din care TVA de lei PE BAZA FACTURILOR EMISE DE FURNIZOR, AȘA CUM REZULTĂ DIN FIȘA FURNIZORULUI ANEXATĂ RAPORTULUI DE INSPECȚIE FISCALĂ PARȚIALĂ. [...].

Vă solicităm să dispuneți și reanalizarea concluziilor privind pe clientul SC R SRL întrucât, din evidențele Oficiului Registrului Comerțului, se poate observa că acesta are punct de lucru declarat și autorizat în, fapt adus la cunoștința inspectorilor fiscali de împuternicitul SC SRL în perioada controlului. [...].

În mod eronat organul de control consideră că în evidența contabilă a SC SRL relația comercială cu SC R SRL, ar fi trebuit să fie înregistrată ca o eventuală prestare și că nu poate reține ca justificare cele menționate de împuternicit prin nota explicativă, drept pentru care a constatat că din punct de vedere fiscal TVA deductibilă a fost majorată cu suma de lei iar TVA de plată a fost influențată cu această sumă, influențându-se în același timp baza impozabilă aferentă impozitului pe profit cu valoarea de lei. Organele de control consideră,

în mod cu totul eronat, că prin modul de înregistrare se poate asigura introducerea unor mărfuri în circuitul economic a căror proveniență nu a fost probată. Atâta timp cât între comercianți nu s-a dorit o prestare de servicii apreciem abuzivă concluzia inspectorilor fiscali și solicităm anularea constatărilor acestora. În același mod, considerat de petenta abuziv, inspectorii fiscali tratează și relația comercială cu SC D SRL, relație comercială la care s-au înregistrat achiziții de mărfuri în valoare totală de lei, din care TVA de lei. Astfel în mod abuziv organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. - Inspecție fiscală au luat măsura neadmiterii ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă bazei de impozitare de lei [...].

Solicităm anularea concluziilor inspectorilor fiscali și în ceea ce privește relația comercială cu SC S SRL unde aceștia au luat măsura neadmiterii ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei iar impozitul pe profit cu suma de lei.

Apreciem că inspectorii fiscali au aplicat în mod abuziv prevederile disp. art.6 și art.105 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, [...] ale art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal [...] și ale art.6 alin.1 și 2 din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilității [...].

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./.....2015 și Raportul de Inspecție Fiscală nr./.....2015 pornesc de la premisa eronată că actele supuse controlului nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 și ca urmare soluția adoptată de impunere suplimentară este greșită. Față de actele puse la dispoziția inspectorilor fiscali apreciem că nu poate fi reținută fraudă la lege în legătură cu operațiunile comerciale consemnate în facturi și cu atât mai puțin conduita reprezentantului legal de a eluda normele legale.

TVA este reglementată și de o legislație comunitară comună țărilor membre UE, iar cu privire la dreptul de deducere s-a pronunțat CEJ în nenumărate cazuri, pronunțând cu fermitate că dreptul de deducere a tva nu poate fi anulat pe motive de formă, deoarece acest lucru ar însemna o abatere și încălcare a principiului neutralității acestui tip de taxă, ceea ce ar conduce în cele din urmă la dereglări serioase în corecta aplicare a mecanismului de decontare a tva. [...].

În ceea ce privește relația cu SC M SRL, faptul că aceasta a avut anulată calitatea de plătitor de tva, nu se poate imputa petentei SC SRL. Pentru a produce efecte, suspendarea calității de plătitor de tva ar fi trebuit să fie comunicată către SC M SRL, iar contabilul angajat cu contract individual de muncă să învedereze acest aspect administratorului și să nu permită înregistrările contabile și deconturile de tva. Apreciem că în mod eronat SC SRL nu are drept de deducere tva, din operațiuni cu SC M SRL, în valoare totală de lei, [...].

Contestăm și concluziile inspectorilor fiscali cu privire la înregistrarea în luna octombrie 2014 prin articolul contabil 2131 "echipamente tehnologice" 4426 "tva deductibilă" corespondent cont 408 "furnizori-facturi nesosite" a achizițiilor în valoare totală de lei, din care tva de lei, fără a avea la bază documente justificative, întrucât achiziționarea de utilaje s-a realizat de către d-nul V.C. în condiții de legalitate, echipamentele fiind proprietatea acestuia, care le-a revândut petentei la prețuri mult subevaluate față de prețul de circulație al utilajelor de carmangerie.

Cu privire la înregistrarea de către petentă în contul 6022 "cheltuieli privind combustibilii" respectiv contul 6024 "cheltuieli privind piesele de schimb" a sumei totale de lei, respectiv lei cu influențe fiscale asupra TVA de plată respectiv impozit pe profit apreciem că atâta timp cât SC SRL avea puncte de lucru în: - [...], - [...], - [...], - [...], - [...], - [...], - [...], se impune acordarea deducerilor cheltuielilor aferente combustibilului și pieselor auto întrucât deplasarea de la, sediul societății, la punctele de lucru în vederea supravegherii activității și aprovizionării nu se putea face cu avionul, pe cheltuiala proprie a administratorului, ci cu mijloace auto, decontările efectuându-se pe baza unor contracte de comodat cum de altfel am și susținut în fața inspectorilor fiscali.

În concluzie considerăm eronat modul în care organul de control a reținut în sarcina SC SRL sume importante derivate din interpretarea eronată a unor documente, conducând la o bază impozabilă mult peste ceea ce legal s-ar fi putut determina în acest caz, și în consecință la un impozit eronat în sumă de lei secondat de accesorii în sumă de lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată reținem că organul de control reia în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală aceleași susțineri referitoare la partenerii de afaceri ai societății, ca și la analiza impozitului pe profit [...].

Față de cele sus menționate solicităm admiterea contestației astfel cum a fost formulată [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr./..... 2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./..... 2015, s-au stabilit următoarele:

"[...] la control s-au constatat următoarele:

În ceea ce privește S.C. R S.R.L.:

Potrivit aplicației INFO-PC, respectiv altor verificări efectuate de organele abilitate, S.C. R S.R.L., CIF, cu sediul social în [...] se află în insolvență din data de 05.11.2013, fiind numit administrator SPRL

La control s-a constatat că în perioada 01.02. - 30.11.2014, S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri de la S.C. R S.R.L. în valoare totală de lei, din care TVA de lei pe baza facturilor emise de furnizor, [...].

Conform fișei furnizorului emisă de S.C. S.R.L. pentru perioada verificată, s-a constatat că societatea a efectuat plăți în numerar în sumă totală de lei, înregistrând la data de 30.11.2014 un sold neachitat în valoare totală de lei.

În urma analizării pe formă a facturilor emise de S.C. R S.R.L. și înregistrate în evidența contabilă a S.C. S.R.L. facem următoarele precizări:

În urma verificărilor efectuate în Sistemul Național de Evidențe Auto - Serviciul Registru Permise Auto și Certificate de înmatriculare s-a constatat că mijloacele de transport înscrise pe facturile emise de S.C. R S.R.L., aparțin S.C. W S.R.L. [...], S.C. P S.R.L. [...], sau nu apar înregistrate [...].

Mai mult decât atât din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentanții societății s-a constatat faptul că societatea nu are înregistrate în evidența contabilă mijloace de transport proprii sau închiriate.

Referitor la persoana înscrisă în facturile emise la rubrica "Semnătura și ștampila furnizorului" - K.R., la control s-a constatat că CNP-ul înscris este "eronat" (A.J.F.P. Prahova - Informații fiscale). Mai mult decât atât, având în vedere valorile înscrise în facturi, nu se fac mențiuni privind modul de achitare, respectiv eventualele contracte/comenzi, nu au fost prezentate alte acte și documente cu privire la transportul mărfurilor, capacități de stocare, eventuale prelucrări, mod de decontare, etc.

Din datele deținute la nivelul A.J.F.P. Prahova - Inspecție fiscală a reieșit faptul că S.C. R S.R.L. are ca activitate principală/activitate din ultimul bilanț "Activități de consultanță pentru afaceri și management", cod CAEN 7022.

În timpul controlului prin notele interne nr.2015, respectiv .../.....2015 s-au solicitat reprezentanților societății alte acte, documente și informații cu privire la modul de derulare a operațiunilor economico-financiare efectuate (contractare furnizori/clienti, transportul bunurilor, mod de decontare furnizori/clienti, mod de înregistrare, etc) cu S.C. R S.R.L., S.C. S S.R.L., respectiv înregistrarea unor operațiuni contabile în luna octombrie 2014.

Prin nota explicativă dată de domnul V.C., în calitate de împuternicit [...] se menționează următoarele: "Marfa aferentă facturilor emise de către S.C. S.R.L. către S.C. R S.R.L. era transportată către punctul de lucru din al acestei societăți unde, conform înțelegerii verbale dintre mine și reprezentantul acestei firme dl. U.C., se proceda la tranșarea capului de porc (pentru că marfa livrată, reprezenta acest articol), prețul și valoarea facturilor emise fiind sensibil egale cu cele ale facturilor primite pentru produsele tranșate la SC R (menționez faptul că SC R înregistra profituri brute din tranșare, dar sumele erau mici). Transportul mărfii la și de la punctul de lucru din se făcea cu mijloace ale furnizorilor, mijloace ale SC R sau mijloace ale SC M SRL. Ulterior, marfa era vândută terților ca fiind, normal, produse din tranșare. Cât despre SC S, acesta este un furnizor de materie primă Despre modul de înregistrare nu cunosc, acest lucru fiind apanajul exclusiv al contabilei".

Din modul de derulare a relației comerciale prezentat de reprezentantul societății prin nota explicativă, în evidența contabilă a S.C. S.R.L. ar fi trebuit să fie înregistrată o eventuală prestare de servicii și nu contravaloarea totală a mărfurilor în cauză.

Controlul nu poate reține ca justificare cele menționate de împuternicit prin nota explicativă, drept pentru care s-a constatat că din punct de vedere fiscal, TVA deductibilă a fost majorată cu suma de lei (30.11.2014), drept pentru care TVA de plată a fost influențată cu această sumă, influențându-se în același timp baza impozabilă aferentă impozitului pe profit cu valoarea de lei (30.09.2014).

Prin modul de înregistrare se poate asigura introducerea unor mărfuri în circuitul economic a căror proveniență nu a fost probată.

Același mod de înregistrare a operațiunilor economico-financiare se regăsește și în relația comercială cu S.C. D S.R.L., relație comercială în care s-au înregistrat achiziții de mărfuri în valoare totală de lei, din care TVA de lei.

Menționăm faptul că din verificarea datelor deținute la nivelul A.J.F.P., domnul U.D. în calitate de asociat unic și administrator al S.C. D S.R.L., are și calitatea de salariat la S.C. R S.R.L., fapt care poate sugera existența unor relații de conivență.

Având în vedere aspectele detaliate în prezentul raport de inspecție fiscală parțială, la control s-au constatat următoarele:

- nu s-au prezentat alte date și documente din care să rezulte modul de tranzacționare efectiv a mărfurilor înscrise în facturile menționate mai sus, respectiv eventuale contracte încheiate;

- criteriile de selectare a furnizorilor având în vedere cuantumul semnificativ al tranzacțiilor care se preconiza a fi efectuate, eventuali furnizori care și-au prezentat ofertele, bonitatea acestora și capacitățile lor de lucru, istoricul acestora, comportamentul fiscal al societăților în cauză, etc.;

- modalitatea prin care au fost puse efectiv în aplicare aceste tranzacții comparativ cu informațiile relevate de actele și documentele întocmite pe parcursul derulării relațiilor comerciale;

- clauze contractuale sau documentații adiacente care să releve intenția derulării unor relații economice în condiții normale, respectiv: comenzi lansate furnizorului de către beneficiar, negocieri între părți pentru derularea operațiunilor în bune condiții, studii, rapoarte, analize ale beneficiarului transmise către furnizor privind necesitatea și oportunitatea achiziționării mărfurilor, modalitatea de selectare a eventualilor subcontractori de către furnizor (oferte prezentate de subcontractori, bonitatea acestora și capacitățile lor de lucru, istoricul acestora, etc.), având în vedere cuantumul semnificativ al tranzacțiilor, proveniența mărfurilor, locația de destinație și modalitatea de transport la beneficiar, precum și orice alte informații utile, renunțarea de către furnizor la o eventuală acțiune în instanță împotriva beneficiarului în cazul neachitării facturilor, modul de înregistrare a facturilor de către furnizor în evidența contabilă, dacă veniturile și TVA aferentă au fost declarate și achitate la organul fiscal, modul de decontare a facturilor înregistrate în relația dintre cele două societăți, proveniența legală a bunurilor și serviciilor care au fost facturate, orice alte date, informații sau aspecte considerate relevante pentru stabilirea stării de fapt fiscale. În fapt, nu a avut loc un proces destinat și generator de operațiuni imposabile, având în vedere circuitul economic identificat la control.

În concluzie, urmare analizării modului de tranzacționare a bunurilor/serviciilor și a scopului pentru care au fost achiziționate în final de către S.C. S.R.L. lipsit de conținut economic, a reieșit că, aceasta nu justifică nici proveniența bunurilor/serviciilor și nici destinația acestora, fapt ce îndreptățește organele fiscale să procedeze în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) [...] din Legea nr.571/2003 [...].

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. - Inspecție fiscală au luat măsura neadmiterii ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă unei baze de impozitare de lei astfel:

- lei aferentă facturilor emise de furnizorul S.C. R S.R.L. (TVA aferentă de);
- lei aferentă facturilor emise de furnizorul S.C. D S.R.L. (TVA aferentă de).

În ceea ce privește S.C. S S.R.L.:

Din verificarea datelor deținute la nivelul A.J.F.P. - Inspecție fiscală, respectiv actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentanții societății, la control s-a constatat că în luna septembrie 2014, în baza facturii proforme nr...../.....09.2014 (..... lei, din care TVA de lei) emisă de S.C. S S.R.L. ... CUI, societatea a înregistrat "eronat" (precizare pe factura - "scoasă în 01.10.2014") în contul contabil 628 "Cheltuieli prestări servicii" / 4426 "TVA deductibilă", corespondent cont 401 "Furnizori" analitic distinct, factura în cauză. Astfel, la data de 30.09.2014, TVA de plată a fost influențată nelegal cu suma de lei, iar impozitul pe profit cu suma de lei. [...]

În ceea ce privește S.C. M S.R.L.:

Din datele transmise de S.F.O., respectiv datele deținute la nivelul A.J.F.P. ... - Inspecție fiscală, a rezultat faptul că S.C. M S.R.L. a avut anulată calitatea de plătitor de TVA în perioada 21.11.2013 - 06.05.2014 (Decizia nr...../14.11.2013), administratorul are cazier fiscal pentru atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil sau insolvent. După data anulării înregistrării în scopuri de TVA contribuabilul a desfășurat activitate și a declarat prin declarațiile cod 311 TVA de plată suma de lei din care conform evidenței pe plătitor nu a achitat până la această dată suma de lei.

Totodată din analiza fișei furnizorului S.C. S.R.L. anexată la prezentul raport de inspecție fiscală parțială (16.11.2012-30.11.2014), a rezultat faptul că s-au înregistrat de la o perioadă la alta anumite operațiuni stornate ulterior cu posibile influențe de plată asupra TVA deductibilă/de plată înregistrată de S.C. M S.R.L.

În perioada 21.11.2013 - 06.05.2014, perioadă în care S.C. M S.R.L. a avut anulată calitatea de plătitor de TVA, s-au înregistrat tranzacții în valoare totală de lei, din care TVA de lei.

Având în vedere cele prezentate, la control s-a stabilit TVA pentru care societatea verificată nu are drept de deducere din aceste operațiuni în valoare totală de lei [...].

Alte influențe fiscale:

- la control s-a constatat că în luna octombrie 2014 societatea a înregistrat prin articolul contabil 2131 "Echipamente tehnologice"/4426 "TVA deductibilă" corespondent cont 408 "Furnizori facturi nesosite" achiziții în valoare totală de lei, din care TVA de lei, fără a avea la bază documente justificative. [...]

- Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentanții societății s-a constatat faptul că deși societatea a înregistrat cheltuieli privind carburanții și piesele de schimb, aceasta nu deține în patrimoniu mijloace de transport proprii sau închiriate.

Mai mult decât atât pe bonurile fiscale nu sunt înscrise date cu privire la nume client și număr auto.

Astfel, pe toată perioada verificată, societatea a înregistrat în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilii", respectiv contul 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb" suma totală de lei, respectiv lei, cu influențe fiscale asupra TVA de plată respectiv impozit pe profit [...].

Impozitul pe profit [...]

Profitul impozabil stabilit de societate [...] a fost influențat cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal stabilite la control urmare aspectelor prezentate mai sus, structurate după cum urmează:

- lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite la control, urmare relației comerciale derulate cu S.C. R S.R.L.;

- lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal stabilite la control, urmare relației comerciale derulate cu S.C. D S.R.L.;

- lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal stabilite la control, urmare relației comerciale derulate cu S.C. S S.R.L. la data de 30.09.2014;

- lei reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal stabilite la control, urmare înregistrării în evidența contabilă de către societatea verificată de cheltuieli cu combustibilul și piese de schimb [...].

Astfel, pe baza celor constatate la control, la data de 30.09.2014 s-au stabilit următoarele: [...]

- diferență de plată control lei.

Pentru diferența suplimentară stabilită de lei, [...] s-au calculat dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere de lei până la data de 31.03.2015, inclusiv [...].

Taxa pe valoarea adăugată [...]

Având în vedere [...] modul de derulare a operațiunilor prezentate detaliat în prezentul raport de inspecție fiscală parțială, la control s-a stabilit TVA de plată suplimentară în sumă totală de lei.

[...], s-au calculat dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

A) Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr. din 2015

* Conform Raportului de inspecție fiscală nr. încheiat în data de 2015 la S.C. "....." S.R.L. de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P., controlul a cuprins perioada 28 august 2012 – 30 septembrie 2014 pentru impozitul pe profit și perioada 16 noiembrie 2012 – 30 noiembrie 2014 pentru taxa pe valoarea adăugată, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice – aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite **obligații fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de lei, reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată,

care au stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. din 2015**, sume contestate integral de societatea comercială.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei este consecința influențării rezultatului fiscal stabilit de societate în perioada verificată - 28 august 2012 – 30 septembrie 2014, cu cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite la inspecția fiscală în sumă totală de lei, din care:

- lei reprezintă contravaloarea achizițiilor de marfă efectuate de la S.C. R S.R.L. și S.C. D S.R.L., pentru care societatea verificată nu a justificat proveniența bunurilor și nici destinația acestora;
- lei reprezintă cheltuieli înregistrate în luna septembrie 2014 în baza unei facturi proforma emisă de S.C. S S.R.L.;
- lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul și piesele de schimb, nejustificate cu documente.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de lei este consecința neacordării dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, din care:

- lei TVA aferentă achizițiilor de marfă efectuate de la S.C. R S.R.L. și S.C. D S.R.L., pentru care societatea verificată nu a justificat proveniența bunurilor și nici destinația acestora;
- lei TVA înscrisă în facturi emise de S.C. M S.R.L., în perioada în care societatea furnizoare avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA;
- lei TVA aferentă achizițiilor de echipamente tehnologice, pentru care societatea verificată nu a prezentat documente justificative;
- lei TVA aferentă achizițiilor de combustibil și piese de schimb pentru care nu s-a dovedit utilizarea în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

1) Referitor la achizițiile efectuate de la furnizorii S.C. R S.R.L. și S.C. D S.R.L.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada verificată societatea comercială a desfășurat tranzacții comerciale, atât în calitate de client, cât și în calitate de furnizor, cu societățile R S.R.L. și D S.R.L..

Astfel, în perioada februarie 2014 - noiembrie 2014, S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri de la furnizorul **S.C. R S.R.L.** în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei. În baza facturilor emise de furnizor, societatea verificată a înregistrat până la data de 30 septembrie 2014 cheltuieli cu mărfurile în sumă de lei și până la data de 30 noiembrie 2014 și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei.

În urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Conform fișei furnizorului R S.R.L. emisă de S.C. S.R.L. pentru perioada verificată, s-a constatat că societatea a efectuat plăți în numerar în sumă totală de lei, înregistrând la data de 30.11.2014 un sold neachitat în valoare totală de lei.

În urma analizării formei facturilor emise de S.C. R S.R.L., înregistrate în evidența contabilă a S.C. S.R.L., s-au constatat următoarele:

- conform verificărilor efectuate în Sistemul Național de Evidențe Auto - Serviciul Registru Permise Auto și Certificate de înmatriculare, mijloacele de transport înscrise pe facturile emise de S.C. R S.R.L. aparțin altor societăți comerciale, respectiv S.C. W S.R.L., S.C. A S.R.L. sau nu apar înregistrate;

- din verificarea documentelor prezentate la inspecția fiscală de către S.C. S.R.L. s-a constatat că societatea nu are înregistrate în evidența contabilă mijloace de transport proprii sau închiriate;

- CNP-ul persoanei înscrise la rubrica "*Semnătura și ștampila furnizorului*" - K.R., este eronat, așa cum a rezultat din verificarea bazei de date a A.J.F.P. - Informații fiscale;

- nu se fac mențiuni privind modul de achitare, respectiv eventualele contracte/comenzi, având în vedere valorile înscrise în facturi.

De asemenea, societatea verificată nu a prezentat alte acte și documente cu privire la transportul mărfurilor, capacități de stocare, eventuale prelucrări, mod de decontare etc.

Din datele deținute la nivelul A.J.F.P. Prahova - Inspecție fiscală a rezultat faptul că S.C. R S.R.L. are ca activitate principală (activitate din ultimul bilanț) - "*Activități de consultanță pentru afaceri și management*", cod CAEN 7022, iar marfa livrată societății S.R.L. a constat în: carne porc lucru cap; urechi porc; gușă porc; șorici cap porc; rât porc.

Prin notele interne nr...../.....2015 și nr...../.....2015, organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților societății verificate alte acte, documente și informații cu privire la modul de derulare a operațiunilor economico-financiare efectuate cu S.C. R S.R.L., respectiv mod de contactare furnizori/clienti, transportul bunurilor, mod de decontare furnizori/clienti, mod de înregistrare în evidența contabilă.

Prin nota explicativă dată de domnul V.C., în calitate de împuternicit al societății verificate, s-au menționat următoarele: "*Marfa aferentă facturilor emise de către S.C. S.R.L. către S.C. R S.R.L. era transportată către punctul de lucru din al acestei societăți unde, conform înțelegerii verbale dintre mine și reprezentantul acestei firme dl. U.C., se proceda la tranșarea capului de porc (pentru că marfa livrată, reprezenta acest articol), prețul și valoarea facturilor emise fiind sensibil egale cu cele ale facturilor primite pentru produsele tranșate la SC R (menționez faptul că SC R înregistrează profituri brute din tranșare, dar sumele erau mici). Transportul mărfii la și de la punctul de lucru din se făcea cu mijloace ale furnizorilor [...], mijloace ale SC R sau mijloace ale SC M SRL. Ulterior, marfa era vândută terților ca fiind, normal, produse din tranșare. [...]. Despre modul de înregistrare nu cunosc, acest lucru fiind apanajul exclusiv al contabilei [...]."*

Inspectorii fiscali au constatat că, din modul de derulare a relației comerciale prezentat de reprezentantul societății prin nota explicativă, în evidența contabilă a S.C. S.R.L. ar fi trebuit să fie înregistrată o eventuală prestare de servicii și nicidecum contravaloarea totală a mărfurilor în cauză.

Același mod de înregistrare a operațiunilor economico-financiare s-a regăsit și în relația comercială desfășurată cu **S.C. D S.R.L.**, relație comercială în urma căreia societatea verificată a înregistrat achiziții de mărfuri în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei. În baza facturilor emise de acest furnizor, societatea verificată a înregistrat până la data de 30 septembrie 2014 cheltuieli cu mărfurile în sumă de lei și până la data de 30 noiembrie 2014 și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei.

Din verificarea datelor deținute la nivelul A.J.F.P., s-a constatat că domnul U.D. - asociat unic și administrator al S.C. D S.R.L., are și calitatea de salariat al S.C. R S.R.L., fapt care poate sugera existența unor relații de conivență.

Prin modul de înregistrare a tranzacțiilor, se poate asigura introducerea unor mărfuri în circuitul economic, a căror proveniență nu a fost probată.

Având în vedere cele de mai sus, la inspecția fiscală s-au constatat următoarele:

- nu s-au prezentat alte date și documente din care să rezulte modul de tranzacționare efectiv al mărfurilor înscrise în facturile emise de cele două societăți furnizoare, respectiv eventuale contracte încheiate;

- nu au fost prezentate criteriile de selectare a furnizorilor, având în vedere cuantumul semnificativ al tranzacțiilor care se preconiza a fi efectuate, eventuali furnizori care și-au prezentat ofertele, bonitatea acestora și capacitățile lor de lucru, istoricul acestora, comportamentul fiscal al societăților în cauză etc.;

- modalitatea prin care au fost puse efectiv în aplicare aceste tranzacții, comparativ cu informațiile relevate de actele și documentele întocmite pe parcursul derulării relațiilor comerciale;

- nu au fost prezentate clauze contractuale sau documentații adiacente care să releve intenția derulării unor relații economice în condiții normale, respectiv: comenzi lansate furnizorului de către beneficiar, negocieri între părți pentru derularea operațiunilor în bune condiții, studii, rapoarte, analize ale beneficiarului transmise către furnizor privind necesitatea și oportunitatea achiziționării mărfurilor, modalitatea de selectare a eventualilor subcontractori de către furnizor (oferte prezentate de subcontractori, bonitatea acestora și capacitățile lor de lucru, istoricul acestora etc.), având în vedere cuantumul semnificativ al tranzacțiilor, proveniența mărfurilor, locația de destinație și modalitatea de transport la beneficiar, renunțarea de către furnizor la o eventuală acțiune în instanță împotriva beneficiarului în cazul neachitării facturilor, modul de înregistrare a facturilor de către furnizor în evidența contabilă, dacă veniturile și TVA aferentă au fost declarate și achitate la organul fiscal, modul de decontare a facturilor înregistrate în relația dintre cele două societăți, proveniența legală a bunurilor și serviciilor care au fost facturate, orice alte date, informații sau aspecte considerate relevante pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

S-a concluzionat că, în fapt, nu a avut loc un proces destinat și generator de operațiuni impozabile, având în vedere circuitul economic identificat la control.

Astfel, urmare analizării modului de tranzacționare a bunurilor/serviciilor și a scopului pentru care au fost achiziționate în final de către S.C. S.R.L., lipsit de conținut economic, a rezultat că societatea verificată nu a justificat nici proveniența bunurilor/serviciilor și nici destinația acestora, fapt pentru care organul fiscal a procedat la reîncadrarea tranzacțiilor desfășurate de S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar, cu S.C. R S.R.L. și S.C. D S.R.L. în calitate de furnizori, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate, la inspecția fiscală s-au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei (..... lei + lei), cărora le corespunde un impozit pe profit suplimentar la data de 30.09.2014 în sumă de lei și nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei (..... lei + lei), devenită TVA de plată la data de 30.11.2014.

Societatea comercială susține următoarele:

- achizițiile de mărfuri au fost înregistrate pe baza facturilor emise de furnizori;
- este necesară reanalizarea concluziilor privind clientul S.C. R S.R.L., întrucât din evidențele Oficiului Registrului Comerțului se poate observa că această societate are punct de lucru declarat și autorizat în și nu s-a făcut o minimă verificare a altor obiecte de activitate, secundare, autorizate;
- cu privire la dreptul de deducere a TVA s-a pronunțat CEJ în nenumărate cazuri, în sensul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi anulat pe motive de formă, deoarece acest lucru ar însemna o abatere și încălcare a principiului neutralității acestui tip de taxă;
- dreptul de deducere a fost justificat pe baza facturilor emise de furnizor, facturi în care a fost înscris în mod corect TVA.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]."*

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

Față de constatările organului de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatară cu furnizorii S.C. R S.R.L. și S.C. D S.R.L. și deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare **nu poate deduce cheltuielile** în sumă totală de lei (..... lei + lei) și nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei (..... lei + lei), pe baza facturilor menționate mai sus, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...].

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; [...].

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Legalitatea exercitării dreptului de deducere are în vedere, concomitent, două aspecte: cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în documente, și cel de formă, care privește modul de completare a documentelor.

În cazul achizițiilor de bunuri de la cei doi furnizori mai sus menționați, nu a fost îndeplinit aspectul de formă, respectiv mijloacele de transport înscrise în facturi nu au fost înmatriculate sau aparțin unor alte societăți comerciale, CNP-ul persoanei de contact din partea furnizorului este eronat, în facturi nu se menționează un contract încheiat între părți și modul de achitare (având în vedere valoarea mare a acestora).

Nu a fost îndeplinit nici aspectul de fond, întrucât datele înscrise în facturi nu sunt reale, respectiv nu a fost justificată realitatea operațiunilor înscrise în facturi - proveniența legală a bunurilor (carne de porc lucru, urechi porc, gușă porc, șorici cap porc, rât porc) și destinația acestora.

Faptul că societatea contestatară deține facturi de achiziție, nu justifică deductibilitatea fiscală a cheltuielilor de achiziție și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste documente, atâta vreme cât nu se dovedește realitatea și legalitatea livrării de bunuri consemnate în aceste documente.

Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factură) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma inspecției fiscale s-a demonstrat că în cazul celor doi furnizori ai societății verificate, nu au fost reale tranzacțiile consemnate în facturi, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 (invocate și de societatea contestatară în susținerea contestației) și C-285/2011, în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

"[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011

"[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

"[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42)."

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrija, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, deci să fie reale.

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu bunurile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatară în relația cu cei doi furnizori, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

"Art. 6. - *Exercitarea dreptului de apreciere*

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 105. - *Reguli privind inspecția fiscală*

(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*"

Fată de cele mai sus prezentate, rezultă clar faptul că S.C. S.R.L. nu a justificat achiziția bunurilor cu toate documentele prevăzute de reglementările legale în materie, iar operațiunile comerciale reflectate în facturile emise de cei doi furnizori sus menționați, nu au fost justificate ca fiind reale.

Stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare are drept cauză, așa cum am prezentat mai sus, faptul că nu a fost demonstrată realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de cei doi furnizori și nici proveniența bunurilor înscrise în aceste facturi.

Întrucât contestatara nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, rezultă că aceasta reprezintă o nesocotire a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 65 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De altfel, societatea comercială contestatară nu prezintă documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Din dispozițiile art.206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, societatea comercială trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "[...] *cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]*".

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, pentru care au calculat o diferență de impozit pe profit în sumă de lei, și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la achizițiile efectuate de la furnizorul S.C. S S.R.L.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în luna septembrie 2014, în baza facturii pro-forma nr...../.....2014 emisă de furnizorul S.C. S S.R.L., societatea verificată a înregistrat în contul contabil 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" achiziții în sumă de lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

În luna octombrie 2014 această înregistrare a fost stornată, însă prin înregistrarea eronată din luna septembrie 2014 au fost influențate nelegal obligațiile de plată la luna septembrie 2014, respectiv impozitul pe profit cu suma de lei (..... lei x 16%) și TVA de plată cu suma de lei.

Societatea comercială solicită anularea concluziilor inspectorilor fiscali în ceea ce privește relația comercială cu S.C. S S.R.L. "*unde aceștia au luat măsura neadmiterii ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei iar impozitul pe profit cu suma de lei.*"

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(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.

Art. 145. - [...] 2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- referitor la impozitul pe profit:

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

- referitor la taxa pe valoarea adăugată:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]."

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei și nu a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de lei, înregistrate de societatea verificată în luna septembrie 2014 fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii.

Factura pro-forma nu reprezintă un document emis în conformitate cu legea fiscală, fiind un document care evidențiază numai intenția de tranzacționare, respectiv intenția vânzătorului de a livra și a cumpărătorului de a achiziționa mărfuri sau servicii. Factura pro-forma atestă doar faptul că între cei doi parteneri s-au desfășurat negocieri, iar rezultatul intermediar al acestora este evidențiat în acest document.

O factură pe care este înscrisă mențiunea "pro forma" nu are nicio valoare juridică pentru cel care o primește, nu generează nici un fel de obligații pentru acesta, respectiv nu atestă transferul de proprietate asupra bunurilor menționate în ea.

Astfel, factura pro-forma emisă în luna septembrie 2014 de S.C. S S.R.L. pentru societatea contestată nu este un document justificativ de înregistrare în contabilitate.

De altfel, însăși societatea contestată a recunoscut implicit acest fapt, prin stornarea în luna octombrie 2014 a înregistrărilor efectuate în baza facturii pro-forma nr...../.....2014, așa cum atestă evidența contabilă și mențiunea olografă înscrisă pe factura proforma: "eronat înregistrată (scoasă în 01.10.2014)".

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și din anexele la acesta, înregistrarea eronată din luna septembrie 2014 a avut influență asupra impozitului pe profit datorat la trimestrul III 2014 și asupra TVA de plată datorată la luna septembrie 2014.

Având în vedere că verificarea impozitului pe profit s-a realizat doar până la trimestrul III 2014 (inspecția fiscală nu a vizat și luna octombrie 2014 când s-a stornat înregistrarea eronată în baza facturii pro-forma), impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei se regăsește ca diferență suplimentară stabilită la inspecția fiscală, înscrisă în decizia de impunere contestată.

Întrucât perioada verificată în ceea ce privește TVA a cuprins și luna octombrie 2014 când s-a stornat înregistrarea eronată a facturii pro-forma, iar conform vectorului fiscal în această perioadă societatea a fost plătitor lunar de TVA, neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de lei a condus la stabilirea suplimentară a TVA de plată la luna septembrie 2014, doar cu consecința calculării dobânzilor și penalităților pentru 29 zile de întârziere, suma de lei nefiind cuprinsă în diferența suplimentară la TVA de plată înscrisă în decizia de impunere contestată.

Fată de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

3) Referitor la achizițiile efectuate de la furnizorul S.C. M S.R.L.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada 26 noiembrie 2013 - 12 aprilie 2014 societatea verificată a înregistrat achiziții în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei, în baza facturilor emise de furnizorul S.C. M S.R.L..

Din datele deținute la nivelul A.J.F.P. - Inspecție fiscală, a rezultat faptul că în perioada 21 noiembrie 2013 - 06 mai 2014 S.C. M S.R.L. a avut anulată calitatea de plătitor de TVA, conform Deciziei nr./14.11.2013, administratorul are cazier fiscal pentru atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil sau insolvent. După data anulării înregistrării în scopuri de TVA, societatea a desfășurat activitate și a declarat prin declarațiile cod 311 TVA de plată în sumă de lei, din care, conform evidenței pe plătitor, până la data inspecției fiscale nu a achitat suma de lei.

Din analiza fișei furnizorului S.C. S.R.L., a rezultat că s-au înregistrat de la o perioadă la alta anumite operațiuni, stornate ulterior, cu posibile influențe asupra TVA deductibilă/de plată înregistrată de S.C. M S.R.L..

Având în vedere cele de mai sus, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

Societatea comercială susține că nu i se poate imputa faptul că furnizorul a avut anulată calitatea de plătitor de TVA. Se susține că, pentru a produce efecte, suspendarea calității de plătitor de TVA ar fi trebuit să fie comunicată către S.C. M S.R.L., iar contabilul să învedereze acest aspect administratorului și să nu permită înregistrările contabile și deconturile de TVA.

În drept, art.11 alin.(1⁴) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare."

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organul de inspecție nu a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, înregistrată de societatea verificată în perioada în care furnizorul S.C. M S.R.L. a avut anulată calitatea de plătitor de TVA.

Legislația mai sus citată prevede expres faptul că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată este un document public, care poate fi accesat pe internet de către orice persoană. Este datoria fiecărui contribuabil de a se interesa de bonitatea partenerilor de afaceri, în caz contrar asumându-și riscurile ce decurg din neverificare.

Mai mult, așa cum rezultă din facturile emise de S.C. M S.R.L. în perioada în care această societate a avut anulată calitatea de plătitor de TVA, anexate în copie la dosarul contestației, acestea au fost semnate la rubrica "Semnătura și ștampila furnizorului" de către dl V.C., soțul d-nei V.D. - asociat unic al S.C. S.R.L., astfel că societatea contestată nu poate invoca faptul că nu a avut cunoștință de anularea calității de plătitor de TVA a furnizorului.

Fată de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

4) Referitor la achizițiile de echipamente tehnologice

Organul de inspecție fiscală a constatat că în luna octombrie 2014 societatea comercială a înregistrat prin articolul contabil 2131 "*Echipamente tehnologice*" / 4426 "*TVA deductibilă*" în corespondență cu contul 408 "*Furnizori - facturi nesosite*" achiziții în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei, fără a avea la bază documentul legal, respectiv factura.

Prin nota internă nr. / 2015, organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților societății acte, documente și informații cu privire la modul de înregistrare a acestei operațiuni contabile.

Prin nota explicativă dată de dl V.C., în calitate de împuternicit al administratorului societății, se menționează: "*Din discuțiile purtate cu contabilii firmei am înțeles faptul că, în conformitate cu contractul dintre SC S.R.L. și SC M SRL, dacă această din urmă firmă nu făcea plăți pentru bunurile vândute cu factura nr. din 2014, atunci bunurile (care oricum rămâneau în evidența SC până la achitare) vor fi înapoiate fie cu factură din SC M SRL în SC S.R.L., fie cu factura de stornare, aceasta fiind factura nesosită. Referitor la sumele de lei și acestea sunt valorile mijloacelor fixe, respectiv (bunurilor) obiectelor de inventar achiziționate de SC SRL de la mine.*"

Mențiunile din nota explicativă nu au putut fi reținute de organul de inspecție fiscală ca justificare a legalității operațiunii, astfel că s-a considerat că din punct de vedere fiscal TVA deductibilă a fost majorată nejustificat cu suma de lei, drept pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

Societatea comercială contestă concluziile inspectorilor fiscali, susținând că achiziționarea de utilaje s-a realizat de către domnul V.C. în condiții de legalitate, echipamentele fiind proprietatea acestuia, care le-a revândut societății contestatăre la prețuri mult subevaluate față de prețul de circulație al utilajelor de carmangerie.

Față de susținerile părților și având în vedere documentele anexate în copie la dosarul contestației, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, întrucât:

Conform Contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 25.10.2014 între domnul V.C. în calitate de vânzător și S.C. S.R.L. în calitate de cumpărător, "VÂNZĂTORUL vinde CUMPĂRĂTORULUI următoarele bunuri [...]:

- a)-VITRINĂ FRIGORIFICĂ ORIZONTALĂ = 10 buc.;
- b)-CAMERĂ FRIGORIFICĂ CONGELARE = 2 buc.;
- c)-CAMERĂ FRIGORIFICĂ REFRIGERARE = 1 buc.;
- d)-CÂNTAR ELECTRONIC = 5 buc.;
- e)-VITRINĂ FRIGORIFICĂ VERTICALĂ = 2 buc.;
- f)-VITRINĂ FRIGORIFICĂ VERTICALĂ = 1 buc."

Prețul total al contractului a fost de lei și, conform prevederilor contractuale, "*va fi achitat de CUMPĂRĂTOR către VÂNZĂTOR în tranșe zilnice de câte 5.000 lei/zi începând cel mai târziu cu 01.11.2014.*"

Aceste operațiuni au fost înregistrate în contabilitate numai în baza contractului de vânzare-cumpărare prin articolul contabil 2131 "*Echipamente tehnologice analitic distinct*" / 303 "*Obiecte de inventar*" = 462 "*Creditori diverși - Vîngărgan Ciprian Laurențiu*" cu valoarea totală de lei.

Nici la control și nici anexat contestației societatea comercială nu a prezentat alte documente (NIR, facturi de achiziție, fișa mijlocului fix, proces verbal de predare-primire a utilajelor etc.) din care să rezulte proveniența acestor bunuri, precum și realitatea tranzacției.

În baza dispozițiilor de plată nr.1 - 28 din perioada 01.11.2014 - 06.12.2014, întreaga sumă a fost achitată în numerar către dl V.C..

Toate aceste bunuri au fost revândute în baza Contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 31.10.2014 între S.C. S.R.L. în calitate de vânzător și S.C. M S.R.L. în calitate de cumpărător, și în baza facturii nr. / 31.10.2014 în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

Conform prevederilor contractuale, vânzătorul se obligă să transmită proprietatea mărfii după achitarea integrală a prețului, dar nu mai târziu de data de 04.01.2015, în caz contrar utilajele fiind returnate către vânzător fie prin refacturare de către cumpărător, fie prin stornarea facturii inițiale.

Conform documentelor de evidență contabilă anexate dosarului contestației, în data de 31.10.2014, concomitent cu înregistrarea vânzării utilajelor - TVA colectată în sumă de lei, societatea comercială a efectuat articolul contabil: 2131 "Echipamente tehnologice" - lei și 4426 "TVA deductibilă" - lei în corespondență cu contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" - lei, prin această înregistrare anulând obligația de plată a TVA. Înregistrarea TVA deductibilă în sumă de lei s-a efectuat fără a avea la bază un document justificativ.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 146 alin. (1): "Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

iar pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează: "46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]."

Astfel, având în vedere că societatea comercială a înregistrat o achiziție de bunuri de la o persoană fizică - neplătitoare de TVA și fără a avea la bază o factură, rezultă că nu au fost respectate condițiile expres prevăzute de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei.

În plus, societatea contestată nu a prezentat documente justificative privind realitatea tranzacțiilor, precum și proveniența legală a bunurilor care au făcut obiectul eventualelor tranzacții. Precizăm că părțile implicate în lanțul tranzacțional al bunurilor, respectiv: dl V.C. → S.C. S.R.L. → S.C. M S.R.L., sunt persoane afiliate, dl V.C., respectiv soția acestuia, d-na V.D., fiind asociați la cele două societăți comerciale.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

5) Referitor la achizițiile de combustibil și piese de schimb

Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada martie 2014 - septembrie 2014 societatea verificată a înregistrat cheltuieli cu combustibilul și piesele de schimb în sumă totală de lei (..... lei + lei), iar în perioada martie 2014 - noiembrie 2014 și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de lei (..... lei + lei) aferent achizițiilor de combustibil și piese de schimb.

Din verificarea documentelor prezentate la inspecția fiscală, s-a constatat că societatea comercială nu deține în patrimoniu mijloace de transport proprii sau închiriate, iar pe bonurile fiscale nu sunt înscrise date cu privire la numele clientului și număr de înmatriculare mijloc de transport, drept pentru care la inspecția fiscală cheltuielile în sumă de lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de lei, iar pentru TVA deductibilă în sumă de lei nu s-a acordat drept de deducere, TVA de plată fiind majorată cu această sumă.

Societatea comercială susține că se impune acordarea deducerii cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor de combustibil și piese de schimb, întrucât deplasarea de la sediul societății din, la punctele de lucru din,,,,, în vederea supravegherii activității și aprovizionării s-a realizat cu mijloace auto, decontările efectuându-se în baza unor contracte de comodat.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(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.

Art. 145. - [...] 2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- referitor la impozitul pe profit:

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

- referitor la taxa pe valoarea adăugată:

"46. (3) Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art.155 alin.(11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. [...]."

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de lei, întrucât societatea comercială nu a dovedit cu documente că achizițiile de combustibil și piese de schimb au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile, neavând în patrimoniu mijloace de transport proprii sau închiriate.

În nota explicativă dată la momentul inspecției fiscale, reprezentantul societății comerciale a susținut că transportul mărfurilor s-a realizat cu mijloace de transport deținute de furnizori sau de S.C. M S.R.L., astfel că afirmația din contestație conform căreia se justifică consumul de combustibil și piese de schimb prin deplasările efectuate la punctele de lucru din țară, în vederea aprovizionării, nu poate fi reținută ca veridică.

Mai mult, deși în contestație se susține că deplasările de la sediul social la punctele de lucru din țară s-au efectuat cu mijloace de transport luate în comodat, totuși în dovedirea afirmației societatea comercială nu a prezentat contracte de comodat. De asemenea, deplasările nu au fost justificate cu ordine de deplasare, foi de parcurs.

În plus, bonurile fiscale de achiziție carburant nu au fost completate cu datele obligatorii prevăzute de legislația mai sus citată.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

6) Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, din care lei aferente impozitului pe profit (..... lei + lei) și lei aferente TVA de plată (..... lei + lei), precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și, având în vedere cele prezentate la pct. 1) - pct. 5) de mai sus, precum și în baza principiului de drept "accesoriul urmează principalul", rezultă că acestea sunt legal datorate bugetului general consolidat, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de lei reprezentând impozit pe profit (..... lei), TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei + lei), sumă înscrisă în Decizia de impunere nr. din 2015.

B) Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. din 2015

În fapt, prin contestația formulată S.C. "....." S.R.L. se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din2015 cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei 01.02.2013 - 31.03.2013.

Prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale urmare verificărilor efectuate de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală.

În drept, legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

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

"Art. 205 - Posibilitatea de contestare

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

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia. [...].*

- Ordinul A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc. [...]

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim;"

Întrucât prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din2015 nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare verificărilor efectuate, iar **contestatara nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau în interesul său legitim** prin emiterea acestui act administrativ fiscal, conform prevederilor art. 217 din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 12.1 lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca lipsită de interes**.

C) Referitor la contestația îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 2015

În fapt, prin contestația formulată S.C. "....." S.R.L. se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din2015, în condițiile în care, prin acest act administrativ fiscal, s-a dispus ca măsură corectarea și depunerea la organul fiscal teritorial a declarațiilor informative cod 394 privind achizițiile/livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe teritoriul național aferente perioadei 01.01.2013 - 30.11.2014.

În drept, potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice sunt competente să soluționeze numai contestațiile formulate împotriva: deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Art. 209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"Art. 209 – [...] (2) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.*"

În baza acestor prevederi legale, A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri, a emis Decizia nr. din 2015 prin care a fost soluționată contestația formulată de S.C. "....." S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 2015.

D) În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr. din 2015, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. din 2015.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între S.C. "....." S.R.L. și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. din 2015, acte administrative fiscale emise de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), coroborat cu prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei înscrisă în Decizia de impunere nr. / 2015, din care:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

2. Respingerea contestației ca lipsită de interes pentru Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. / 2015.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,