

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

**DECIZIA nr. 200 din 04 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* emisă de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din ..... 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:**

*"[...] ÎNCĂLCAREA PROCEDURILOR DE FORMĂ [...]"*

*Atât decizia de impunere cât și raportul de inspecție fiscală sunt întocmite cu încălcarea prevederilor art.43 alin 2 punctele e și f din Codul de Procedură Fiscală (lipsește motivele de fapt și temeiul de drept), sunt total nemotivate din punct de vedere legal și neîntemeiate din punct de vedere al constatărilor, operând cu sofisme fiscale prin care obligațiile fiscale care revin furnizorilor de cereale (triticale), sunt translatate ca obligații care ar fi trebuit îndeplinite de SC ..... SRL.*

*În acest mod, în cele două acte administrative stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare se justifică de către organele fiscale, nu prin încălcarea prevederilor legale de către subscrisa, ci prin comportamentul inadecvat al furnizorilor de cereale, echipa de inspecție fiscală folosind ca argument pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor cu impozitul pe profit situații despre care nu am știut și nici nu aveam obligația să știu, situații care nu-mi sunt opozabile și pe care nu puteam și nu aveam puterea să le controlez sau să le influențez.*

*Raportat la relațiile comerciale cu cele 2 societăți (SC M SRL și SC Q SRL) atât în decizia de impunere cât și în raportul de inspecție fiscală nu există motivări ale măsurilor dispuse ci simple descrieri care nu au legătură cu dispozițiile legale în materie, nu se fac analize de coerență, nu se descrie fenomenul economic, se menționează inexistența contractelor, deși acestea există și au fost prezentate echipei de control, se fac trimiteri trunchiate la circuitul mărfii și al documentelor etc. [...]"*

*Vă rog să observați că dincolo de faptul că informațiile sunt raportate la anul 2015 iar relațiile comerciale s-au derulat în perioada 2012-2013, nu aveam în niciun fel nici obligația și nici posibilitatea legală de a verifica dacă furnizorii și-au depus sau nu declarațiile fiscale și/sau Declarația Informativă 394, astfel încât justificarea neacordării dreptului de deducere pe baza acestor pretense dispoziții este nulă iar argumentul adus ca probă la neacordarea dreptului de deducere trebuie înlăturat. [...]"*

*Vă rog să observați că în cuprinsul deciziei de impunere și al raportului de inspecție fiscală nu se găsesc probe și/sau constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală rezultate din relația comercială cu cele două societăți, probe în baza cărora acestea să-și motiveze și să-și întemeieze obligațiile fiscale suplimentare.*

*Neanalizând conținutul economic al facturilor de aprovizionare și al operațiunilor în sine, a fost ignorat principiul prevalenței economice asupra juridicului [...]"*

**B) ÎNCĂLCAREA PROCEDURILOR DE FOND [...]"**

În Decizia de impunere ...../.....2015 cât și în Raportul de inspecție fiscală ...../.....2015 cheia de boltă pe care se sprijină organele de inspecție fiscală în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, inclusiv accesoriile, în valoare de ..... lei, o reprezintă dispozițiile art.11 teza întâi din Codul Fiscal [...].

Vă rog să observați că în spiritul și în litera legii, retratarea fiscală prevăzută de art.11 din Codul Fiscal nu este o normă de dispoziție ci o procedură de lucru, posibilă și la îndemâna organelor fiscale, numai în măsura în care, dincolo de orice îndoială rezonabilă, există suficiente elemente, susținute de probe și constatări certe, că operațiunea de reîncadrare a tranzacțiilor este necesară în stabilirea stării de fapt fiscale.

Reîncadrarea unei tranzacții nu este discreționară iar în efectuarea ei organul fiscal este obligat să motiveze pe fond care sunt probele de care înțelege să se folosească pentru dovedirea situației fiscale contrare celei înfățișate de contribuabil, cu consecința calculării unor obligații fiscale suplimentare. [...]

Simpla invocare a textului legal nu justifică prin ea însăși măsurile luate, în condițiile în care este evident și neîndoielnic scopul economic al afacerilor derulate de noi, cumpărarea urmată de revânzarea cerealelor în sistem en-gross către marii producători de pâine, operațiune care a generat venituri impozabile și pentru care am achitat toate impozitele, taxele și contribuțiile legale. [...]

Cu privire la a doua teză, referitoare la reîncadrarea unei tranzacții - o astfel de incidență nu poate fi luată în calcul atâta timp cât nu există nicio motivare referitoare la varianta de reîncadrare cu consecința stabilirii caracterelor juridice și economice ale noii forme de tranzacție și trebuie observat că organul fiscal nu oferă nicio motivare privind o eventuală reîncadrare a tranzacției și nici nu descrie vreo modalitate concretă de reîncadrare la care ar fi recurs. [...]

#### 1. Cu privire la impozitul pe profit.

În speța supusă judecării, la calculul impozitului pe profit ca obligație suplimentară de plată în valoare de ..... lei (inclusiv accesoriile) singura motivație la care face trimitere organul de inspecție fiscală și pentru care se dispune reîncadrarea tranzacțiilor comerciale în relația cu SC M SRL și SC Q SRL, o reprezintă opinia că facturile de aprovizionare de la aceste societăți nu au calitatea de document justificativ și, drept consecință, nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu achiziția mărfurilor, făcând în mod voit o interpretare trunchiată a prevederilor art.21 alin (4) lit f din Codul Fiscal [...].

Organele de inspecție fiscală omit însă să motiveze și să exemplifice de ce facturile de aprovizionare nu sunt documente justificative atâta timp cât acestea îndeplinesc condițiile de formă și fond cerute de art.155 alin (19) din Codul Fiscal și Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3512/2008 iar dovada înregistrării în gestiune nu este contestată în niciun fel de organele fiscale.

Textul de lege la care face referire organul de inspecție fiscală incriminează lipsa conținutului economic al documentului justificativ, în speță al facturilor emise de cei doi furnizori, corelată și/sau suplinită cu lipsa oricărei dovezi privind intrarea acestora în gestiunea societății și nicidecum eventuale erori în completarea facturilor de către furnizor. [...]

Celelalte aspecte, foarte multe, privind istoricul societăților furnizoare sau furnizoare furnizorului (au depus sau n-au depus declarația 112, 205 sau declarația informativă 394), nu-mi sunt opozabile și nu mă obligă în niciun fel în raport cu statul sau cu terțe persoane atâta timp cât, în mod concret, nu au fost stabilite încălcări de către subscrisa a prevederilor legale în vigoare.

#### 2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Păstrând apărările formulate în cazul impozitului pe profit și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, vă rog să observați că, în relația comercială cu cele patru societăți, am respectat în întregime prevederile art.146 din Codul Fiscal-Condiții de exercitare a dreptului de deducere asigurându-mă că societățile respective sunt înregistrate legal și că dețin cod valid de plătitor de tva [...].

Deducerea taxei pe valoarea adăugată nu este legată de calitatea de document justificativ a facturii, valabilă în cazul impozitului pe profit, ci de existența fizică a acesteia, de respectarea prevederilor art 155 din Codul Fiscal privind informațiile pe care trebuie să le ofere precum și de utilizarea achizițiilor efectuate în scopul unor operațiuni taxabile. [...]."

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015** încheiat de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din ....., care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr. .... din ..... 2015**, s-au stabilit următoarele:

"[...] Impozit pe profit [...]

Anul 2012

[...] societatea nu a declarat impozitul în sumă de ..... lei. Astfel, în urma inspecției fiscale, se constată un impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei la care s-au calculat majorări.

Pentru neachitarea debitului suplimentar în sumă de ..... lei, s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...].

În urma verificării efectuate s-a calculat pentru perioada verificată un profit impozabil suplimentar în sumă de ..... lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de ..... lei. [...]

În perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, agentul economic a înregistrat în contabilitate facturi fiscale, astfel:

- S.C. .... SRL a înregistrat în evidența contabilă aferentă perioadei 01.11.2012 - 30.06.2013, achiziții de bunuri și servicii (triticale, șrot, piese de schimb, prestări servicii transport) în valoare totală de ..... lei (..... lei - baza) din care TVA ..... lei de la SC M S.R.L. CUI .....

- S.C. .... SRL a înregistrat în evidența contabilă aferentă perioadei 01.11.2012 - 30.06.2013, achiziții de bunuri și servicii (triticale, șrot, piese de schimb, prestări servicii transport) în valoare totală de ..... lei (..... lei - baza) din care TVA ..... lei de la SC Q S.R.L. CUI.... , pe baza a 74 facturi care nu îndeplinesc condiția de document justificativ (facturile sunt prezentate în fișa client 411).

Total achiziții în perioada 01.11.2012-30.06.2015 în sumă totală de ..... lei, baza de impozitare în sumă de ..... lei, TVA deductibilă în sumă de ..... lei.

Facturile emise de SC M SRL reprezintă achiziții de triticale (cereale), piese auto pentru autovehiculele din dotare și prestări servicii de transport în perioada noiembrie 2012 - iunie 2015 de către SC ..... SRL (Anexa nr.3)

Se menționează că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat contracte, comenzi privind tranzacțiile în cauză.

Societatea a întocmit Note de Intrare Recepție fără a respecta în totalitate prevederile referitoare la formularul Nota de Intrare Recepție, respectiv OMF 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului: numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe; Aceste Note de Intrare Recepție poartă doar semnătura administratorului societății, precum și ștampila SC ..... SRL.

În condițiile în care nu se înscriu datele valorice în Nota de recepție și constatare de diferențe, este obligatoriu ca aceste date să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor se prevede în Actul normativ menționat anterior. Aceste documente nu poartă nicio semnătură, iar pe facturile de achiziții nu sunt înscrise informații privind expedierea bunurilor, mijlocul de transport cu care s-a efectuat efectiv transportul cerealelor, numele și prenumele delegatului sau al persoanei care a recepționat efectiv piesele.

Din consultarea portalului Fisc Net - Aplicația A.N.A.F. INFO PC - rezultă că SC M SRL [...] nu este înregistrată în vectorul fiscal ca fiind plătitoare de impozit pe venit și contribuții. Nu a depus declarații 112 în perioada funcționării, nu are sedii secundare sau puncte de lucru declarate. Societatea nu a depus Declarația cod 205 pentru anii 2012, 2013 și 2014.

Se face mențiunea că SC M SRL este declarată inactivă începând cu data de 09.03.2015 conform Deciziei nr...../02.02.2015 (nu a depus Deconturi de TVA pentru perioada 01.07.2014-31.12.2014 și nici Declarații informative cod 394 pentru aceeași perioadă). Societatea nu a depus raportări fiscale anuale (bilanțuri contabile) pentru anii 2012, 2013 și 2014.

Din vizualizarea diagramei Clynx reiese faptul că SC M SRL declară achiziții de valori mari de la furnizori. Furnizorii nu declară la rândul lor în Declarația 394 livrările către SC M SRL rezultând astfel neconcordanțe semnificative.

Având în vedere cele menționate, urmare inspecției fiscale, în aplicarea prevederilor art.21 alin (1) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent perioadei verificate suma de ..... lei, [...].

Facturile emise de SC Q SRL reprezintă achiziții de triticale (cereale), piese auto pentru autovehiculele din dotare și prestări servicii de transport în perioada ianuarie 2014 - iunie 2015 de către SC ..... SRL (Anexa nr.3).

Se menționează că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat contracte, comenzi privind tranzacțiile în cauză.

Societatea a întocmit Note de Intrare Recepție fără a respecta în totalitate prevederile referitoare la formularul Nota de Intrare Recepție [...].

Din consultarea bazei de date existentă la nivelul Ministerului de Finanțe SC Q SRL [...] este declarată inactivă începând cu data de 09.03.2015 conform Deciziei nr...../02.02.2015. S-a constatat că SC Q SRL nu a depus Deconturi de TVA pentru perioada 01.07.2014 - 21.12.2014 și nici Declarații informative cod 394 pentru aceeași perioadă.

Din verificarea bazei de date existente la nivelul ANAF (Aplicația DISPECER 3) SC Q SRL nu deține mijloace de transport și nici spații de depozitare a bunurilor comercializate.

Având în vedere cele menționate, urmare inspecției fiscale, în aplicarea prevederilor art.21 alin (1) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferente perioadei verificate în sumă de ..... lei, reprezentând achiziții de la SC Q SRL. [...]

În acest sens, din punct de vedere al impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2012-30.06.2015 s-a constituit o bază de impozitare suplimentară în sumă de ..... lei, pentru care s-a constituit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .... lei [...] s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei [...] și penalități de întârziere în sumă de ..... lei. [...]

Taxa pe valoarea adăugată [...]

Referitor la TVA colectată: [...]

În luna iulie 2014 agentul economic a livrat către E, Cod de înregistrare fiscală HU ..... conform declarației recapitulativă 390 aferentă lunii iulie 2014 sămânță de rapiță în valoare de ..... lei [...].

Echipa de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă de ..... lei (.....\*24%) ca urmare a faptului că nu s-a prezentat CMR, pentru a se demonstra transportul mărfii dintr-un stat în altul, iar Codul de înregistrare fiscală HU .....-înscris pe facturi este cod invalid de TVA, încălcându-se prevederile art 143, al (2), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal [...].

S-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ..... lei, baza de impozitare în sumă de ..... lei.

S-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...].

Referitor la TVA deductibilă: [...]

În timpul controlului s-a stabilit un debit suplimentar în sumă de ..... lei [...].

1-având în vedere tranzacțiile cu SC M S.R.L. În perioada 01.11.2012 - 30.06.2013

- S.C. .... SRL a înregistrat în evidența contabilă aferentă perioadei 01.11.2012-30.06.2013, achiziții de bunuri și servicii (triticale, șrot, piese de schimb, prestări servicii transport) în valoare totală de ..... lei (.... lei-baza) din care TVA ..... lei de la SC M S.R.L. CUI ..., pe baza a 74 facturi care nu îndeplinesc condiția de document justificativ [...].

- Facturile fiscale amintite nu conțin toate datele obligatorii prevăzute la art.155 alin (19) din Legea 571/2003 [...] respectiv nu au inscripționate adresa completă a SC .... SRL, apărând doar mențiunea "denumirea firmei și localitatea" [...].

- Pe unele facturi la rubrica "Date privind expediția", nu este completat mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul mărfurilor, nu au fost completate rubricile referitoare la numele și datele de identificare ale delegatului (nume, prenume, seria și nr. actului de identitate), semnătura delegatului, data și ora la care s-a efectuat livrarea bunurilor.

Din verificarea bazei de date existente la nivelul ANAF (Aplicația DISPECER 3), SC M SRL nu deține mijloace de transport și nici spații de depozitare.

Urmare prezentei verificări pentru perioada 01.11.2012-30.06.2013 s-a stabilit un debit suplimentar de plată taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei.

2-având în vedere tranzacțiile cu SC Q S.R.L. În perioada 01.01.2014-30.06.2015

- S.C. .... SRL a înregistrat în evidența contabilă aferentă perioadei 01.11.2012-30.06.2013, achiziții de bunuri și servicii (triticale, șrot, piese de schimb, prestări servicii transport) în valoare totală de ..... lei (..... lei-baza) din care TVA ..... lei de la SC Q S.R.L. CUI, pe baza a 74 facturi care nu îndeplinesc condiția de document justificativ [...].

- Facturile fiscale amintite nu conțin toate datele obligatorii prevăzute la art.155 alin (19) din Legea 571/2003 [...] respectiv nu au inscripționate adresa completă a SC ..... SRL, apărând doar mențiunea "denumirea firmei și localitatea" [...].

- Pe unele facturi la rubrica "Date privind expediția", nu este completat mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul mărfurilor, nu au fost completate rubricile referitoare la numele și datele de identificare ale delegatului (nume, prenume, seria și nr. actului de identitate), semnătura delegatului, data și ora la care s-a efectuat livrarea bunurilor.

Din verificarea bazei de date existente la nivelul ANAF (Aplicația DISPECER 3), SC Q S.R.L. nu deține mijloace de transport și nici spații de depozitare. [...]

3-în timpul inspecției s-a stabilit un TVA suplimentar în sumă de ..... lei, reprezentând TVA neexigibil la data controlului [...].

Urmare prezentei verificări pentru perioada 01.01.2014-30.06.2015 s-a stabilit un debit suplimentar de plată taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei.

Pentru neachitarea debitului suplimentar TVA în sumă de ..... lei, s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...]."

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

\* 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 **01 iulie 2012 – 30 iunie 2015** pentru **impozitul pe profit** și perioada **01 noiembrie 2012 – 31 iulie 2015** pentru **taxa pe valoarea adăugată**, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind **Codul fiscal** și cu precizările din **Normele metodologice** – aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea comercială **contestă Raportul de inspecție fiscală nr. .... din ..... 2015**, însă **acesta reprezintă un act premergător**, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. .... din .... 2015 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală 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**.

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**, act administrativ fiscal contestat de agentul economic.

Diferența de impozit pe profit în sumă de .... lei a fost consecința următoarelor deficiențe:

- societatea nu a declarat impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent anului 2012 - sumă contestată, însă nemotivată;

- cheltuielile în sumă totală de ..... lei, cu impozit pe profit aferent în sumă de ..... lei, reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la furnizorii S.C. M S.R.L. (..... lei) și S.C. Q S.R.L. (... lei), au fost considerate nedeductibile fiscal întrucât nu s-a justificat proveniența licită a bunurilor achiziționate - sumă contestată și motivată.

TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei este constituită din:

- ..... lei TVA colectată suplimentar, aferentă livrărilor intracomunitare pentru care nu s-a justificat scutirea de taxă - sumă contestată, însă nemotivată;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de la cei doi furnizori menționați mai sus, pentru care nu s-a acordat drept de deducere - sumă contestată și motivată;

- ..... lei TVA neexigibilă la data controlului - sumă contestată, însă nemotivată.

Societatea comercială a formulat contestație pentru suma totală de ..... lei înscrisă în decizia de impunere, din care ..... lei impozit pe profit, ..... lei TVA de plată, ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit și TVA (..... lei + ..... lei), însă **a motivat** contestația pentru suma de ..... lei reprezentând: ..... lei impozit pe profit, ..... lei TVA de plată și ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit și TVA (..... lei + ..... lei).

Pentru diferența în sumă de .... lei, din care ..... lei impozit pe profit, ..... lei TVA de plată, ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit și TVA (..... lei + ..... lei), contestată, însă nemotivată, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin Ordinul A.N.A.F. nr. 2906/2014, **se va respinge contestația ca nemotivată**.

Prin contestația formulată, S.C. "....." S.R.L. se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015, în condițiile în care, prin acest act administrativ fiscal s-a dispus ca măsură efectuarea unui punctaj cu partenerii de afaceri și înregistrarea în evidența contabilă a eventualelor implicații fiscale.

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."*

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești nu are competență pentru soluționarea acestui capăt de cerere.

**Referitor la suma totală de ..... lei contestată și motivată**, precizăm următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada analizată, S.C. "....." S.R.L. și-a diminuat rezultatul fiscal cu contravaloarea achizițiilor de bunuri în sumă totală de ..... lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei în baza unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, nefiind dovedită proveniența legală a bunurilor înscrise în facturi și nefiind justificată realitatea tranzacțiilor. Astfel:

**a)** În perioada verificată, societatea comercială a înregistrat achiziții de bunuri (triticale, șrot, piese de schimb) și servicii (transport) de la furnizorul **S.C. M S.R.L.** din București, pentru care a înregistrat cheltuieli în sumă de ..... lei și a dedus TVA în sumă de ..... lei.

În timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat contracte, comenzi privind tranzacțiile în cauză.

Din verificarea documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Facturile de achiziție nu conțin toate datele obligatorii prevăzute la art.155 alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au inscripționate adresa completă a beneficiarului S.C. .... S.R.L., fiind menționată doar denumirea firmei și localitatea.

Pe unele facturi, la rubrica "*Date privind expediția*", nu este completat mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul mărfurilor, nu au fost completate rubricile referitoare la numele și datele de identificare ale delegatului (nume, prenume, seria și numărul actului de identitate), semnătura delegatului, data și ora la care s-a efectuat livrarea bunurilor.

Din verificarea bazei de date existente la nivelul A.N.A.F. (aplicația DISPECER 3), S.C. M S.R.L. nu deține mijloace de transport și nici spații de depozitare.

Societatea a întocmit Note de intrare recepție fără a respecta în totalitate prevederile O.M.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare - Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului: numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor, sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului, în situația în care apar diferențe. Aceste NIR-uri poartă doar semnătura administratorului societății, precum și ștampila S.C. .... S.R.L..

O.M.F. nr.3512/2008 prevede că, în condițiile în care nu se înscriu datele valorice în Nota de recepție și constatare de diferențe, este obligatoriu ca aceste date să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor. Însă, aceste documente nu poartă nicio semnătură, iar pe facturile de achiziții nu sunt înscrise informații privind expedierea bunurilor, mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul cerealelor, numele și prenumele delegatului sau al persoanei care a recepționat efectiv piesele.

Din consultarea portalului Fisc Net - Aplicația A.N.A.F. INFO PC, rezultă că S.C. M S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul București, este încadrată ca și contribuabil mijlociu și are cazier fiscal. Societatea nu este înregistrată în vectorul fiscal ca fiind plătitoare de impozit pe venit și contribuții, nu a depus declarații 112 în perioada funcționării, nu are sedii secundare sau puncte de lucru declarate. Societatea nu a depus Declarația cod 205 pentru anii 2012, 2013 și 2014. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 09.03.2015 conform Deciziei nr.77647/02.02.2015, întrucât nu a depus deconturi de TVA pentru perioada 01.07.2014 - 31.12.2014 și nici declarații informative cod 394 pentru aceeași perioadă. Societatea nu a depus bilanțuri contabile pentru anii 2012, 2013 și 2014.

Din vizualizarea diagramei Clynx reiese faptul că S.C. M S.R.L. a declarat achiziții de valori mari de la furnizori care, însă, nu au declarat la rândul lor în declarația 394 livrări către S.C. M S.R.L., fiind înregistrate neconcordanțe semnificative.

**b)** În perioada verificată, societatea comercială a înregistrat achiziții de bunuri (triticale, șrot, piese de schimb) și servicii (transport) de la furnizorul **S.C. Q S.R.L.** din București, pentru care a înregistrat cheltuieli în sumă de ..... lei și a dedus TVA în sumă de ..... lei.

În timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat contracte, comenzi privind tranzacțiile în cauză.

Din verificarea documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Facturile de achiziție nu conțin toate datele obligatorii prevăzute la art.155 alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au inscripționat adresa completă a beneficiarului S.C. .... S.R.L., fiind menționată doar denumirea firmei și localitatea.

Pe unele facturi, la rubrica "*Date privind expediția*", nu este completat mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul mărfurilor, nu au fost completate rubricile referitoare la numele și datele de identificare ale delegatului (nume, prenume, seria și numărul actului de identitate), semnătura delegatului, data și ora la care s-a efectuat livrarea bunurilor.

Din verificarea bazei de date existente la nivelul A.N.A.F. (aplicația DISPECER 3), S.C. Q S.R.L. nu deține mijloace de transport și nici spații de depozitare.

Societatea a întocmit Note de intrare recepție fără a respecta în totalitate prevederile O.M.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare - Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului: numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor, sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului, în situația în care apar diferențe. Aceste NIR-uri poartă doar semnătura administratorului societății, precum și ștampila S.C. .... S.R.L..

O.M.F. nr.3512/2008 prevede că, în condițiile în care nu se înscriu datele valorice în Nota de recepție și constatare de diferențe, este obligatoriu ca aceste date să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor. Însă, aceste documente nu poartă nicio semnătură, iar pe facturile de achiziții nu sunt înscrise informații privind expedierea bunurilor, mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul cerealelor, numele și prenumele delegatului sau al persoanei care a recepționat efectiv piesele.

Din consultarea portalului Fisc Net - Aplicația A.N.A.F. INFO PC, rezultă că S.C. Q S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul București, nu are sedii secundare sau puncte de lucru declarate. Societatea nu este înregistrată în vectorul fiscal ca fiind plătitoare de impozit pe venit și contribuții, nu a depus deconturi de TVA și nici declarații informative cod 394.

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 în sumă de ..... lei și, de asemenea, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei), devenită TVA de plată.

#### Societatea comercială susține următoarele:

- facturile de aprovizionare îndeplinesc condițiile de formă și fond, iar dovada înregistrării în gestiune nu este contestată în niciun fel de organele fiscale;

- textul de lege invocat la inspecția fiscală nu incriminează eventualele erori în completarea facturilor de către furnizor;

- din documentele justificative prezentate de societate rezultă că bunurile (cerealele) au fost aprovizionate pe bază de facturi legal întocmite, că acestea au fost înregistrate în evidența contabilă, că plata a fost efectuată prin instrumente bancare, iar pentru veniturile realizate din comercializarea cerealelor au fost plătite în totalitate impozitele și taxele aferente;

- în perioada derulării relațiilor comerciale, societățile furnizoare erau active și înregistrate ca plătitori de TVA, ceea ce conferă caracterul de legalitate deplină tuturor tranzacțiilor comerciale;

- deducerea taxei pe valoarea adăugată nu este legată de calitatea de document justificativ a facturii, valabilă în cazul impozitului pe profit, ci de existența fizică a acesteia, de respectarea prevederilor art.155 din Codul fiscal privind informațiile pe care trebuie să le ofere, precum și de utilizarea achizițiilor efectuate în scopul unor operațiuni taxabile.

#### **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.

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, astfel, simpla achiziție a unui bun sau o prestare de servicii nu constituie și o prezumție a utilizării acestora în scop economic.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prezentate mai sus, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatară cu furnizorii S.C. M S.R.L. și S.C. Q 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 [...]."*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a facturilor de aprovizionare și a cheltuielilor înscrise în documente, nu este suficientă pentru ca societatea comercială contestatară să aibă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă și pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul rezultatului fiscal, atât timp cât nu se dovedește realitatea și legalitatea achizițiilor efectuate.

Răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 6. - [...] (2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."*

Astfel, contestatară nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența sa contabilă a facturilor emise de furnizorii săi, răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu starea și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu proveniența documentelor înregistrate în contabilitate.

Față de prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, faptul că societatea comercială contestatară nu a înțeles sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere, atât pentru cheltuielile înregistrate, cât și pentru TVA deductibilă aferentă, are în vedere, concomitent, două aspecte și anume, cel de fond – care privește realitatea operațiunilor consemnate în factură și cel de formă – care privește modul de completare a acesteia de către furnizor.

Astfel, înregistrarea în evidența contabilă de către S.C. "....." S.R.L. a facturilor provenite de la furnizorii sus-menționați, nu dovedește proveniența legală a bunurilor, ci doar intrarea lor în gestiune, în cazul în care tranzacțiile au fost reale.



Se reține de asemenea că, înregistrarea în evidențele contestatarii a unui bun înscris într-o factură de achiziție, care aparent întrunește toate cerințele legale, dar care ulterior, ca urmare a investigațiilor fiscale întreprinse, se constată deficiențe pe lanțul furnizorilor intermediari, nu absolvă societatea comercială contestată de consecințele fiscale corespunzătoare.

Precizăm că în același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, într-o speță similară (Decizia nr.5679/2013).

De asemenea, în cazul furnizorilor care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative fiscale referitoare la deconturile de TVA și la declarațiile informative cod 394, pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de aceștia, societatea comercială contestată nu are drept de deducere, întrucât nu a intervenit exigibilitatea taxei din cauza nedeclarării livrărilor la organul fiscal teritorial de către furnizori, deci organul fiscal nu este îndreptățit să solicite societății comerciale furnizoare plata taxei către buget, conform prevederilor art.134 alin.(2), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și art.145 alin.(1) din Codul fiscal, potrivit cărora:

*“Art. 134. - Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

*(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. 134<sup>1</sup>. - 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. 134<sup>2</sup>. - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”*

Din punct de vedere fiscal, nu este suficientă achitarea, înregistrarea și declararea operațiunilor comerciale pe baza facturilor emise de furnizori, ci trebuie dovedită realitatea tranzacțiilor, precum și proveniența bunurilor achiziționate, fapt care nu s-a realizat, societatea comercială contestată neprezentând organelor de inspecție fiscală documente sau înscrisuri din care să rezulte realitatea tranzacțiilor comerciale cu cei doi furnizori menționați mai sus, respectiv proveniența legală a bunurilor achiziționate.

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 contestatarii, 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 contestată 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 contestatarii 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 considerentele prezentate mai sus, stabilite pe baza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, precum și pe baza actelor normative aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale din 30 septembrie 2015, organul de soluționare a contestației constată că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la

majorarea rezultatului fiscal prin neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ..... lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii, respectiv la stabilirea în sarcina S.C. "....." S.R.L. a **impozitului pe profit** suplimentar datorat în sumă de ..... lei, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se constată că în mod corect și legal, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. "....." S.R.L. nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de ..... lei aferentă acestor achiziții de bunuri și servicii, rezultând această sumă ca **TVA de plată suplimentară**.

Referitor la **accesoriile** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de ..... lei aferente impozitului pe profit (..... lei) și TVA (..... lei) **contestate**, precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus și conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" (accesoriul urmează principalul), accesoriile în sumă totală de ..... lei calculate la inspecția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea contestată.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei, TVA de plată în sumă de ..... lei și accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din ..... 2015 emisă 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 reprezentând:

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

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma de ..... lei reprezentând:

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

**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,**