

**DECIZIA nr. 499 / 29.07.2016**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**Societatea X S.R.L. înregistrată la Direcția Generală**  
**Regională a Finanțelor Publice București sub nr. 0012900/17.03.2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braila, prin adresa nr. BRG AIF X/14.03.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr. X/17.03.2016, cu privire la contestația formulată de societatea X S.R.L. având sediul în București Strada X nr. X, Sector 2, cod de înregistrare fiscală ROX, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J40/X/X, reprezentată legal prin administrator X.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. BRG AIF X/08.02.2016, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-BR X/18.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BR X/18.12.2015, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braila, Activitatea de inspecție fiscală prin care s-a stabilit suplimentar de plată suma totală de **X lei**, astfel:

- impozit pe profit în suma de X lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit în suma de X lei;
- TVA în suma de X lei;
- accesorii aferente TVA în suma de X lei;

Societatea contestă în parte Decizia de impunere nr. F-BR X/18.12.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BR X/18.12.2015, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Braila - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv suma de **X lei** reprezentând:

- impozit pe profit în suma de X lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit în suma de X lei;
- TVA în suma de X lei;
- accesorii aferente TVA în suma de X lei;

Față de data comunicării deciziei de impunere, respectiv 08.01.2016, transmisă sub semnatura de primire, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de 05.02.2016, potrivit plicului, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, este legal investită să soluționeze contestația formulată de societatea X S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

I. Prin cererea inregistrata la organele fiscale sub nr. BRG AIF X, S.C. X S.R.L. contestă decizia de impunere nr. F-BR X/18.12.2015, emisa de catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Galati, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Braila si a considerentelor din raportul de inspectie fiscala nr. F-BR X/18.12.2015.

#### Impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata

Societatea sustine in cuprinsul cererii sale ca, sumele stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala sunt lipsite de temei legal avand in vedere urmatoarele:

- pe durata inspectiei, societatea a prezentat organelor de control documente prin care a justificat faptul ca echivalentul in moneda nationala a sumei de X euro mentionata in factura ICS X din 31.12.2012, reprezinta suma facturata in avans asa cum reiese si din textul propriu zis al liniei nr. 2 din factura emisa "avans pentru lucrari si servicii pentru obiectiv" si nu suma aferenta unor servicii prestate la data facturarii;

- din prevederile legislative referitoare la reglementarile contabile cont:411 si cont:419, contestatara sustine ca facturarea sumelor in avans poate fi efectuata fara ca emiterea facturii in avans sa atraga inregistrarea in contabilitatea emitentului facturii in avans a unei obligatii de inregistrare a sumei facturate in avans ca si venit in contul de clasa "7";

- motivul de fapt invocat de organele fiscale in a sustine ca societatea in mod eronat nu a inregistrat in evidenta contabila in contul de venit de clasa "7" suma de X lei, este eronat si nu are sustinere legala;

Societatea considera ca a procedat corect la inregistrarea sumei facturate in avans la nivelul anului 2012, in creditul contului 419 "clienti-creditori" fiind astfel respectate principiile contabile si functionarea conturilor contabile precum si principiile fiscale stipulate de Codul fiscal.

In subsidiar societatea considera ca, emiterea unei facturi de avans inainte de incasarea acestui avans nu este interzisa ci dimpotriva este legala, posibila si specific reglementata de Codul fiscal si normele de aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal.

Din considerentele sale societatea sustine ca, a prezentat organelor fiscale documente ( contract, facturi, note contabile, fise de cont, explicatii aferente etc. ), prin care a justificat faptul ca, echivalentul in moneda nationala a sumei de X euro, mentionata in factura ICS X/31.12.2012, reprezinta suma facturata in avans si nu reprezinta in fapt suma aferenta unor servicii prestate la data facturarii.

Astfel, considera ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de argumentele societatii si nu au stabilit situatia reala a obligatiilor fiscale in perioada supusa verificarii, pe cale de consecinta sustine ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unor obligatii suplimentare de plata in contul impozitului pe profit, prin reconsiderarea sumei de X lei, facturate in avans ca reprezentand in fapt un venit impozabil la nivelul anului 2012.

In ceea ce priveste accesoriile calculate la diferenta de impozit pe profit stabilita eronat de plata, ca urmare a reconsiderarii sumei de X lei facturate in avans de societate, reprezentand venit impozabil la nivelul anului 2012, societatea considera ca nu datoreaza sumele reprezentand obligatii bugetare suplimentare in

contul impozitului pe profit si in baza principiului de drept "accessorium sequitur principale", nu datoreaza nici obligatiile fiscale accesorii.

Taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar de plata:

Societatea a evidenciat in luna decembrie 2012, prestari si avansuri aferente unor prestari de servicii intracomunitare efectuate catre firma X, la nivelul sumei totale de X lei, contravaloarea a X euro.

Din raportul de inspectie fiscala, rezulta ca organele de inspectie fiscala au solicitat Autoritatilor fiscale din Cipru, conform Notei de fundamentare, solicitare de informatii de tip SCAC/AF nr. X/22.05.2015, verificarea facturilor de achizitii de servicii intracomunitare aflate in evidenta X Cipru, realitatea prestarilor de servicii realizate de X Cipru, precum si modul de achitare a contravalorii prestarilor de servicii achizitionate din Romania.

In RIF se mentioneaza ca "Autoritatile fiscale din Cipru nu confirma suma de X euro, contravaloarea a X lei, reprezentand factura, seria ICS X/31.12.2012, avand ca explicatie lucrari servicii pentru obiectiv Depozit logistic congelare Cupril contract de servicii-executare lucrari nr. UAX/2012".

In plus, societatea sustine ca in RIF se mentioneaza ca:

- Autoritatile fiscale din Cipru confirma faptul ca, din data de 31.12.2012, codul de inregistrare in scopuri de TVA X al partenerului X din Cipru a fost invalidat;

- societatea nu a incasat pana la data efectuarii inspectiei contravaloarea facturii ICS X/31.12.2012 in valoare totala de X lei, (X euro), de la partenerul X din Cipru.

Totodata organele fiscale au solicitat explicatii scrise cu privire la modalitatea de comunicarea a facturii ICS X/31.12.2012 in valoare totala de X lei, iar societatea sustine urmatoarele:

- comunicarea facturii catre partenerul X din Cipru s-a realizat prin e-mail de pe adresa de [office@X.ro](mailto:office@X.ro), precizand ca, domeniul [www.X.ro](http://www.X.ro) a fost pierdut de catre societate conform deciziei WIPO Geneva din 21.11.2014 si in consecinta nu se mai poate prezenta dovada comunicarii facturii;

- angajata societatii care utilizeaza adresa [office@X.ro](mailto:office@X.ro), nu mai lucreaza in cadrul societatii iar la momentul incetarii contractului de munca a sters toate e-mailurile din computer.

Astfel ca, societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste stabilirea obligatiei suplimentare de TVA pe perioada verificata avand in vedere ca, potrivit prevederilor Codului fiscal si a unei jurisprudente constante la nivelul Curtii Europene de Justitie, in analiza determinarii unei eventuale obligatii de plata de TVA in statul furnizorului se impune numai daca operatiunea efectuata de aceasta are locul prestarii in Romania.

Din descrierea operatiunilor pentru care Societatea a emis factura ICS X/31.12.2012, precum si pe baza informatiilor si documentelor prezentate de societate organelor de control, acestea sunt in legatura cu operatiuni legate de bunuri imobile, respectiv:

- lucrari servicii pentru obiectiv Depozit logistic congelate Cupril localizat in Ucraina in suma de X euro;

- avans pentru lucrari servicii pentru obiectiv Depozit logistic congelare Cupril localizat in Ucraina in suma de X euro.

In sustinerea celor mentionate, societatea invoca prevederile art.126 alin. (1), art. 133 alin. (1)-(4) din Codul fiscal pct. 14 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, prin urmare, motivele prin care organele de inspectie fiscala obliga Societatea sa colecteze TVA la operatiunile facturate catre X din Cipru, nu au un curs logic, fiind mai mult o insiruire de observatii sau citate din legislatia fiscala.

In aceste conditii, rezulta ca motivul de drept in baza carora organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma X lei aferenta operatiunilor pentru care societatea a emis factura ICS X/31.12.2012 catre X Cipru, nu este aplicabil situatiei analizate si are caracter formal si nu unul efectiv.

Societatea adauga faptul ca, obligatia de motivare a actului administrativ fiscal isi are izvorul in dreptul oricarei parti in cadrul unei proceduri, chiar si a unei proceduri aferente unui control fiscal ( a se vedea Hotararea CEDO Werner din 24 noiembrie 1997, Hotararea CEDO Foucher din 18 martie 1997 si Hotararea CEDO Bulut din 22 februarie 1996, iar obligatia de motivare a deciziilor este singurul mijloc prin care se poate verifica respectarea dreptului la un proces echitabil.

Astfel, prin nerespectarea conditiilor, privind motivarea actului administrativ fiscal organul fiscal a produs o vatamare a societatii care consta in retinerea unei stari de fapt fiscale contrare realitatii, cu consecinta incalcarii drepturilor societatii constand in impunerea unor obligatii suplimentare de plata in contextul in care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazandu-se doar pe aspecte nereale, vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anularea deciziei de impunere contestate si exonerarea societatii la plata obligatiilor suplimentare si a accesoriilor acestora.

Societatea sustine ca, in ceea ce priveste accesoriile calculate la diferenta de TVA stabilita eronat de plata, de catre organele de inspectie fiscala aferente operatiunilor pentru care societatea a emis factura ICS X/31.12.2012 catre X Cipru, considera ca societatea nu datoreaza sumele reprezentand obligatii bugetare suplimentare si in baza principiului de drept nu datoreaza nici obligatii fiscale accesorii.

In concluzie, societatea solicita, fata de argumentele expuse in contestatie, a se constata lipsa de temei legal a sustinerilor organelor de inspectie fiscala si dispunerea anularii in parte a obligatiilor stabilite suplimentar in sarcina societatii prin desfiintarea in parte a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. F-BR X/18.12.2015.

**II.** Urmare inspectiei fiscale privind taxa pe valoarea adăugată aferenta perioadei 01.01.2010 - 31.12.2014 si impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2010 – 31.12.2014, prin Raportul de inspectie fiscală nr. F-BR X/18.12.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscală ale Administrației Judetene a Finanțelor Publice Braila, au stabilit pentru S.C. X S.R.L., obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de X lei.

Societatea a fost supusa unei inspectii fiscale partiale, incepand cu data de 30.03.2015, fiind finalizata la data de 18.12.2015, conform deciziei de impunere atacata, emisa in baza raportului de inspectie fiscala din data de 18.12.2015.

Organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea prin sondaj asupra documentelor justificative si operatiunilor semnificative inregistrate in evidenta contabila de catre societate, constatandu-se ca societatea nu a mai fost verificata pe linia modului de calculare, evidentiere, declarare si virare a impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat al statului.

Prin raportul de inspectie fiscala, s-a evidentiat modulul de stabilire si inregistrare de catre contestatara, a veniturilor si cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul rezultatului fiscal, precum si modul de stabilire, evidentiere, declarare si virare al impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014.

Din constatările proprii ale organelor de inspectie fiscala au rezultat, impozit pe profit suplimentar in suma de X lei dobanzi/majorari si penalitati de intarziere in suma de X lei si TVA suplimentar de plata in suma de X lei dobanzi/majorari si penalitati de intarziere in suma de X lei.

Organele fiscale au stabilit diferenta suplimentara de plata privind TVA in suma totala de X lei, care este aferenta unei baze de impozitare in suma de X lei.

Motivele de fapt pentru stabilirea acestor debite au constat in:

#### Pentru TVA

- suma de X lei o reprezinta taxa pe valoare adaugata stabilita in plus de catre organele de control deoarece conform evidentei contabile a rezultat un TVA in suma de X iar conform deconturilor de TVA a rezultat TVA in suma de X lei.;

- suma de X lei o reprezinta taxa pe valoare adaugata stabilita in plus de catre organele de control deoarece conform evidentei contabile a rezultat un TVA in suma de X lei iar conform deconturilor de TVA a rezultat TVA in suma de X lei;

- suma de X lei o reprezinta evidentierea in luna decembrie 2012 a unor prestari de servicii intracomunitare catre firma X Cipru, la nivelul sumei totale de X lei - contravaloarea a X euro, suma care nu a fost confirmata de Autoritatile fiscale din Cipru si pentru care organele fiscale au procedat la colectarea TVA-ului.

#### Pentru impozitul pe profit

Obligatia fiscala suplimentara in contul impozitului pe profit in suma de X lei este aferenta unei mase impozabile de X lei si se constituie astfel:

- pentru exercitiul financiar al anului 2010 organele de control au stabilit dimensionarea eronata a cheltuielilor cu marfurile, in luna decembrie 2010, prin neefectuarea inregistrarilor contabile in cazul stornarii unei livrari de bunuri in valoare totala de X lei;

- conform evidentei contabile, nedeclararea impozitului pe profit la nivelul celui efectiv datorat de X lei, fiind astfel constatata o diferenta de X lei;

- pentru exercitiul financiar al anului 2012 rezulta inregistrarea eronata in luna decembrie a facturii nr. X/31.12.2012, in sensul ca suma de X lei s-a evidentiat ca avans si nu ca venituri iar nedeclararea impozitului pe profit la nivelul celui datorat de X lei conform evidentei contabile, s-a constatat o diferenta de X lei;

- pentru exercitiul financiar al anului 2013 societatea inregistreaza pe costuri suma de X lei din factura nr. X/30.12.2013, intocmita de S.C. X, ce reprezinta servicii

executate pentru S.C. X , fara a fi inregistrate la aceeași perioadă și veniturile pentru care s-au efectuat prestatii de servicii, respectiv veniturile înscrise în factura nr. X/06.01.2014, înregistrată în ianuarie 2014, nedeclararea impozitului pe profit la nivelul celui datorat de X lei conform evidenței contabile, s-a constatat o diferență de X lei;

- pentru exercitiul financiar al anului 2014 în luna martie societatea a înregistrat cheltuieli în suma totală de X lei fara ca să dețină documente justificative în acest sens astfel ca înregistrarea a fost corectată în luna noiembrie 2014 iar recalcularea obligației fiscale pentru 2014 a avut drept consecință neadmiterea sponsorizării în suma de X lei.

Având în vedere cele constatate, de către organele de inspecție fiscală, societatea în cauză contestă doar impozitul pe profit aferent anului financiar 2012 pentru baza impozabilă în suma de X lei, (X lei ) conform facturii nr. X/31.12.2012 și taxa pe valoare adăugată evidențiată în luna decembrie 2012 tot în baza aceleiași facturi cu nr. X/31.12.2012 pentru suma de X lei, cât și accesoriile aferente acestora.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:**

### **3.1 Referitor la TVA în suma de X lei și impozit pe profit în suma de X lei:**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal obligații fiscale suplimentare constând în TVA suplimentară, și impozit pe profit în condițiile în care societatea nu fundamentează cu argumente de fapt și de drept și nu prezintă informații documentare sau alte elemente decât cele avute în vedere la momentul efectuării inspecției de natură să combată constatările organelor de control.***

**In fapt**, obiectul contestației îl constituie obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată de către organele de inspecție fiscală, menționate în raportul de inspecție fiscală, însă societatea solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BR x/18.12.2015 pentru suma totală de X lei reprezentând:

- impozit pe profit în suma de X lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit în suma de X lei;
- TVA în suma de X lei;
- accesorii aferente TVA în suma de X lei;

TVA suplimentar de plată, a fost stabilită în urma verificării documentelor puse la dispoziție de către societate precum și în baza Declarațiilor recapitulative-formular cod 390 VIES, depuse de contribuabil, de unde rezultă că în luna decembrie 2012 s-au înregistrat în evidența contabilă și s-a declarat la organul fiscal teritorial prestări de servicii intracomunitare în valoare totală de X lei către societatea X din Cipru, cod de înregistrare în scopul de TVA X, fiind întocmită în acest sens factura cu seria ICS nr. X/31.12.2012.

Societatea a prezentat contractul de servicii, executare lucrări cu nr. X/2012 din data de 17.07.2012 încheiat cu societatea X-Cipru, iar obiectul acestuia

fiind "lucrari si servicii pentru obiectivul Depozit Logistic Cupril, perioada executarii contractului fiind cuprinsa intre data semnarii lui si scadent la 30.06.2013, cu o valoare totala de 100% din valoarea contractului, X euro fara TVA.

Factura emisa de X, a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii in debitul contului 411 Clienti in corespondenta cu creditul contului 704 Venituri din servicii prestate si creditul contului 419 Clienti creditori.

Totodata, societatea contestatara a declarat la organul fiscal teritorial prin declaratia 390, inregistrata sub nr. INTERNT - X-2013/25.01.2013, prestarile de servicii inscrise in factura seria ICS nr. X/31.12.2012 in valoare de X lei.

Organele fiscale au solicitat explicatii scrise cu privire la modalitatea de comunicarea a facturii ICS X/31.12.2012 in valoare totala de X lei, iar societatea sustine urmatoarele:

- comunicarea facturii catre partenerul X din Cipru s-a realizat prin e-mail de pe adresa de [office@X.ro](mailto:office@X.ro), precizand ca, domeniul [www.eX.ro](http://www.eX.ro) a fost pierdut de catre societate conform deciziei WIPO Geneva din 21.11.2014 si in consecinta nu se mai poate prezenta dovada comunicarii facturii;

- angajata societatii care utilizeaza adresa [office@X.ro](mailto:office@X.ro), nu mai lucreaza in cadrul societatii iar la momentul incetarii contractului de munca a sters toate e-mailurile din computer. In consecinta societatea contestatara nu poate prezenta dovada de comunicare a facturii.

Organele fiscale au solicitat confirmarea soldului clientului X din Cipru inasa societatea a anexat notei explicative din data de 16.12.2015 o confirmare de sold inregistrata sub nr. X09.02.2012, pentru suma de X euro aferente unor documente emise in luna decembrie 2011, care nu vizeaza suma de X lei reprezentand X euro adica contravaloarea facturii cu seria ICS NR. X/31.12.2012.

Mai mult, societatea in cauza nu a incasat pana la data efectuarii inspectiei partiale, contravaloarea facturii cu seria ICS nr. X/31.12.2012 in valoare totala de X lei (X euro) de la partenerul X din Cipru.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale in conformitate cu dispozitiile Titlului VII "Cooperarea administrativa in domeniul fiscal" din OG. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala echipa de control a solicitat Autoritatilor din Cipru, conform notei de fundamentare solicitare informatii de tip SCAC/AF NR. X/22.05.2015, verificarea realitatii prestarilor de servicii intracomunitare.

Din informatiile transmise de catre autoritatile fiscale din Cipru rezulta urmatoarele:

- data emiterii codului de TVA atribuit beneficiarului X din Cipru X a fost 10.11.2011;

- data invalidarii codului de TVA atribuit beneficiarului X din Cipru X a fos 31.12.2012;

- fata de valoarea totala facturata de societatea in cauza in perioada noiembrie 2011-decembrie 2012 in cuantum de X lei, contravaloarea a X euro, nu confirma decat suma de X euro.

Autoritatile fiscale din Cipru anexeaza facturile emise de societatea in cauza si fisa de cont a acesteia pentru valoarea de X euro.

Diferenta de X euro, contravaloarea a X lei, conform facturii cu seria ICS nr. X/31.12.2012 avand ca explicatie lucrari servicii pentru obiectiv Depozit logistic congelare cupril contract de servicii executare lucrari nr. X/2012, nu a fost confirmata de autoritatile fiscale din Cipru si nici nu a fost inregistrata in evidenta X din Cipru.

Referitor la platile efectuate de X din Cipru in contul serviciilor prestate de S.C. X S.R.L., autoritatile fiscale din Cipru precizeaza ca nu a fost efectuata nici o plata, anexand in acest sens extrasele de cont ale beneficiarului X din Cipru din care reiese faptul ca nu a fost operata nici o plata.

Astfel, pentru diferenta suplimentara constand in TVA de plata, organele fiscale au calculat in sarcina societatii si obligatii fiscale accesorii, reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere in suma totala de X lei.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei a fost stabilit in baza documentelor justificative prezentate de societate, a datelor inregistrate in evidenta contabila, precum si a Contractului de prestari de servicii Executare lucrari nr. X/2012, incheiat intre societatea contestatara si X LTD din Cipru, pentru obiectivul Depozit Logistic Congelare Cupril si a procesului verbal de receptie.

Contractul de prestari servicii - executare lucrari nr. X/2012, la capitolul IV Valoarea contractului, plati sunt prevazute urmatoarele:

- pretul convenit este in suma de X euro
- plata pentru servicii si lucrari va fi realizata pe baza facturilor emise de catre sub-contractor indeplinind conditia - factura fiscala cu valoarea de 100% din valoarea contractului, X lei fara TVA.

La stabilirea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit organele de control au avut in vedere si informatiile comunicate de catre autoritatile fiscale din Cipru, de la care au fost solicitate relatii cu privire la tranzactiile comerciale derulate cu compania X din Cipru, care au comunicat ca, aceasta companie in luna decembrie 2012 si-a incetat activitatea si nu mai detine un cod valid de TVA.

Astfel petenta trebuia sa inregistreze in evidenta contabila urmatoarele:

- 411% -X lei
- 704 - X lei
- 4427 - X lei

Asadar, inregistrarea eronata efectuata in contabilitate de catre societate respectiv evidenta contabila in cont 419 "Clienti creditorii" fara a avea la baza un document de incasare in loc de cont 704 "Venituri din prestari de servicii" nu scuteste societatea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate conform contractului.

**In drept**, sunt incidente prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 145.** - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

**a) operațiuni taxabile [...]."**

**"Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, **aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in**



*beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]”.*

Ceea ce rezulta din textele de lege este ca taxa dedusa trebuie sa fie aferinta unor achizitii destinate utilizarii, deci implicit achizitiile sa fie reale caci numai astfel pot fi destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile. In plus taxa este deductibila la momentul exigibilitatii. Potrivit art.134<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal „ (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor,” iar potrivit art. 134<sup>2</sup> alin. (1) din Codul fiscal „Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

”Art. 129 Prestarea de servicii

*(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”*

”Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

Art. 140 Cotele

*(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.*

Prin Hotararile Curtii Europene de Justitie sunt interpretate Tratatul de aderare si Directivele date in executarea acestor tratate, inclusiv sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile europene fiind aplicabile pe teritoriul national, de la data aderarii si chiar avand prioritate fata de dreptul intern. Constituția României prevede la alin. 2 al art. 148 intitulat “Integrarea în Uniunea Europeană”:

*“(2) Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.”*

Printre reglementarile europene se numără a Șasea Directivă 77/X8/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: inlocuita cu Directiva CE nr. 112/2006.

*La art. 2 din Actul privind condițiile aderării, anexat la Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr. 157/2005, se prevede că “de la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții sunt obligatorii pentru România (...) și se aplică în acest stat în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act”.*

Având în vedere legislația invocată, echipa de control a procedat la colectarea unui TVA suplimentară în suma de X lei, aferentă unei baze impozabile în suma de X lei, deoarece societatea a evidențiat în luna decembrie 2012 prestări de servicii intracomunitare către firma X Cipru, suma ce nu a fost confirmată de autoritățile fiscale din Cipru conform corespondenței purtate cu acestea, constatându-se totodată că operatorul intracomunitar nu avea cod valid de TVA, mai mult nu are înregistrată în evidența sa contabilă factura nr. X/31.12.2012

Societatea a omis faptul că la reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate, se are în vedere conținutul economic al acestora cu respectarea principiilor bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă respectiv contribuabilul a înregistrat factura nr. X/31.12.2012 cu următoarea formulă:

411%

704 -X lei

419 -X lei

Urmare a verificării s-a constatat că societatea în cauză nu are evidențiat în extrasele de cont sume încasate în avans în valoare de X lei, ori în contul 419-Clienți-creditori, se înregistrează avansurile încasate de la clienți, astfel că suma de X lei nu poate fi înregistrată ca avans ci ca venit .

În sinteză, se constată că, societatea în cauză nu fundamentează cu argumente de fapt și de drept contestația iar afirmațiile sale ca ” în analiza determinării unei eventuale obligații de plată de TVA în statul furnizorului se impune numai dacă operațiunea efectuată de acesta are locul prestării în România”, or operațiunile descise în factura X/31.12.2012 sunt în legătură cu bunuri imobile localizate în Ucraina- Depozit Logistic congelare Cupril.

Astfel locul prestării în situația de față este locul unde persoana care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în Cipru. În cazul în care, serviciile erau prestate către un sediu fix al persoanei beneficiare, aflat în alt loc decât cel în care beneficiarul își are stabilit sediul activității sale economice beneficiarul X trebuia să comunice prestatorului o adresă a sediului fix, precum și un cod valabil de TVA.

Având în vedere considerentele menționate, cât și precizările din referatul cauzei, lipsa unui sediu fix și a unui cod valid de TVA, atribuite beneficiarului X din Cipru, cât și baza dispozițiilor art. 129 alin. (1), art. 134 alin. (1), alin. (2), art. 134<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup>, art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art. 6 din O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat cu modificările și completările ulterioare echipa de control a procedat la colectarea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în suma de X lei, aferentă unei baze impozabile în suma de X lei pentru serviciile înscrise în factura nr. X/31.12.2012 emisă de X din Cipru.

**In drept**, in plus fata de dispozitiile cu caracter general aratate anterior, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar sunt incidente prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Art. 19 Reguli generale*

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

Prin argumentele formulate societatea nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în privința impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei, TVA stabilită suplimentar în suma de X lei și, prin aplicarea regulii *accesoriul urmează principalului*, accesoriilor aferente.

Spetei îi sunt aplicabile și dispozitiile art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 82/1991 privind Legea contabilității, republicată

Art. 6

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

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

Se reține că, potrivit dispozițiilor legale, pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare, contribuabilii trebuie să aibă la baza documente justificative.

Astfel potrivit, art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 94. - (2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

*a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;***

*b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...].***

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat **"organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz"**, iar conform art. 65 alin. (2) **"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii"**.

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

În Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

2. Obiective minimale avute in vedere

**In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:**

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale;

- verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, **in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de venit;**

- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;

- verificarea utilizarii documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. Dupa aceasta data se va verifica modul de alocare si gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor, precum si a tratamentului fiscal al acestora;

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contributiile datorate.

3. Baza de impunere

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;

- punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;

- consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;

- **modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar.**

Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a

*efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;*

*- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;*

*- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal a depus toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. **Pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent a avut in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si care au fost relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii din contestatie avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Potrivit prevederilor art. 64 si art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicată:

*"Art. 64 Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere."*

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

*[...] c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"*

Mai mult, in ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza: *"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."*

Potrivit prevederilor legale mai sus prezentate, rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Intrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului personal al acestuia, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Potrivit doctrinei, 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, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 din același act normativ care precizează: „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”.

### **3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA și impozit pe profit în suma totală de X lei:**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesorii în condițiile în care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a stabilit ca fiind datorat debitul reprezentând TVA și impozit pe profit contestat iar societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-BR nr.X/18.12.2015 emisă de AJFP Braila, s-au calculat accesorii aferente TVA în suma totală de X lei (X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA + X lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA), pentru perioada 26.05.2011 - 18.12.2015 și accesorii aferente impozitului pe profit în suma totală de X lei (X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit + X lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit), pentru perioada 26.01.2011 - 18.12.2015.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*” Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. ”*

*” Art. 120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”*

*” Art. 120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. “*

*”Art. 124<sup>1</sup> Majorări de întârziere în cazul creanțelor datorate bugetelor locale*

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 119 alin. (1) și art. 120<sup>1</sup>, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată datorate bugetelor locale, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*(2) Nivelul majorării de întârziere este de 2% din cuantumul obligațiilor fiscale principale neachitate în termen, calculată pentru fiecare lună sau fracțiune de lună, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(3) Prevederile art. 119 —124 sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(4) Pentru sumele de restituit de la bugetul local se datorează dobândă. Nivelul și modul de calcul al dobânzii sunt cele prevăzute la alin. (2)”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BR X/18.12.2015, se reține ca stabilirea acestor obligații de plată în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care, pe de-o parte, la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestației cu privire la debitul reprezentând TVA și impozit pe profit contestate, iar pe de altă parte societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor, rezulta ca în temeiul principiului de drept “accessorium sequitur principale”, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate și cu privire la accesoriile în sumă totală de X lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BR X/18.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BR X/18.12.2015 de A.J.F.P. Braila pentru suma totală de **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei accesorii aferente TVA în sumă de X lei impozit pe profit în sumă de X lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei;

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul București în termen de 6 luni de la data comunicării.