

DECIZIA NR.2831

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. -Serviciul Juridic, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiilor formulate de Societatea X.

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P - Inspectie Fiscala , contestand partial actul administrativ fiscal si anume contestatia priveste obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale prin care organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa diferenta de obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P. Societatea X contesta Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii prin care organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit de plata;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa la posta conform plicului existent la dosarul contestatiei, aceasta fiind inregistrata la D.G.R.F.P. conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal a fost comunicat societatii contestatare prin

remiterea acestuia contribuabilului sub semnatura conform documentelor existente la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa la posta, conform plicului existent la dosarul contestatiei, aceasta fiind inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Contestatia formulata impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actele administrativ fiscale au fost comunicate societatii contestatare, prin remiterea acestora contribuabilului sub semnatura conform documentelor existente la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa la posta, conform plicului existent la dosarul contestatiei, aceasta fiind inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P, D.G.R.F.P. a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat cu caracter definitiv, in conditiile legii.

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiilor formulate de Societatea X, inregistrate la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale si Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii, D.G.R.F.P. a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la obligatiile fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit de plata;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala in dosarul avand ca obiect debitele asupra corora s-au stabilit obligatiile fiscale accesorii.

Totodata prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiilor formulate de Societatea X , inregistrate la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale si Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii D.G.R.F.P. a respins ca neintemeiate contestatiile formulate de Societatea X, cu privire la obligatiile fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Prin adresa transmisa de A.J.F.P. -Serviciul Juridic, prin e-mail , inregistrata la D.G.R.F.P., rezulta ca pe rolul Tribunalului a fost inregistrata cererea de chemare in

judicata a D.G.R.F.P., pentru a fi obligata să soluționeze pe fond contestația formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală pe motiv că Parchetul de pe lângă Tribunal a emis Ordonanță prin care s-a dispus respingerea plângerii A.J.F.P..

Având în vedere adresa a A.J.F.P.-Serviciul Juridic, organul de soluționare a contestației, prin adresă, în temeiul dispozițiilor pct.10.2, 10.3 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală a solicitat A.J.F.P. -Serviciul Juridic să precizeze dacă dosarul penal aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunal a fost soluționat definitiv și să transmită documente în acest sens.

În conformitate cu prevederile pct.10.2, pct.10.3 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“10.2. Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestatar printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.

10.3. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatarului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv.”

Prin adresă, A.J.F.P.-Serviciul Juridic transmite copia Ordonanței de clasare dispusă de procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal în dosarul penal prin care s-a dispus clasarea cauzei privind comiterea infracțiunii de evaziune fiscală de către reprezentanții Societății X și referatul IPJ -SICE precum și copia Ordonanței dispusă de primul procuror Parchetului de pe lângă Tribunal în dosarul penal prin care s-a respins plângerea A.J.F.P. împotriva Ordonanței de clasare.

Serviciul Juridic din cadrul A.J.F.P. precizează că împotriva ordonanțelor mai sus menționate nu a formulat plângere la instanță, astfel că Ordonanța de clasare este definitivă prin respingerea de către primul procuror a plângerii formulate.

Se reține că, prin Ordonanța de clasare emisă de procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal în dosarul penal s-a dispus:

Clasarea cauzei cu numărul de mai sus privind comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 Cod Penal și spalarea banilor prevăzute de art.29 alin.(1) lit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 Cod penal, presupus a fi savarsite de reprezentanții Societății X.

Prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal s-a respins plangerea formulata de A.J.F.P. impotriva Ordonantei procurorului Parchetului de pe langa Tribunal dispusa in dosarul penal.

In consecinta se retine ca , dosarul penal a fost solutionat definitiv prin Ordonanta de clasare emisa de procurorul Parchetului de pe langa Tribunal ramasa definitiva urmare respingerii plangerii formulata de A.J.F.P. , prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal, iar motivul care a determinat suspendarea solutionarii administrative a contestatiilor formulate de Societatea X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale si Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii a incetat, fiind intrunite conditiile prevazute de art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.10.3 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatii impotriva actelor administrativ fiscal emise de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. cu privire la obligatiile fiscale principale cat si impotriva actelor administrative fiscale emise de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. cu privire la obligatiile fiscale accesorii , luand in considerare dispozitiile pct.9.5 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“În situatiile în care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeași persoana fizica sau juridica împotriva unor titluri de creanta fiscala, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligatii fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”. urmeaza sa se conexeze dosarele contestatiilor cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale si Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, luand in considerare Ordonanta de clasare emisa de procurorul Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal, ramasa definitiva urmare respingerii plangerii formulata de A.J.F.P. , prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal , D.G.R.F.P. este investita legal sa solutioneze contestatiile formulate de Societatea X SRL.

I.Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala si anume contestatia priveste obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

A).Societatea contestatara solicita admiterea contestatiei și anularea actului administrativ fiscal contestat pe motive procedurale și anume:

1)Cu privire la termenul de depunere a contestatiei , societatea contestatara sustine ca , desi termenul de depunere a contestatiei prevazut de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, este de 45 zile de la data comunicarii efective a deciziei, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice , calea de atac a fost stabilita la 30 zile , conform art.205, art.207 din O.G. Nr.92/2003, ceea ce este nelegal avand in vedere prevederile art.352 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala iar procedurile administrative, in speta, au inceput dupa data de 1 ianuarie 2016.

Societatea contestatara arata ca in Raportul de inspectie fiscala se face referire la Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala iar Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice a fost emisa in temeiul prevederilor O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, societatea contestatara considera ca in speta se aplica prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice este nelegal intocmita in ceea ce priveste temeiul de drept indicat, respectiv O.G. Nr.92/2003; considera ca a fost incalcat "principiul legalitatii" prevazut de art.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia organul fiscal are obligatia de a respecta dispozitiile legale privind drepturile contribuabilului.

De asemenea, societatea considera ca a fost incalcat si principiul securitatii juridice intrucat societatea in calitate de contribuabil a fost indusa in eroare cu privire la drepturile si obligatiile sale si principiul rolului activ al organului fiscal care presupune instiintarea corecta a contribuabilului cu privire la drepturile si obligatiile sale.

2).Societatea contestatara sustine ca Decizia emisa de AJFP privind solutionarea cererii de prelungire a termenului de 5 zile pentru formularea punctului de vedere nu a fost motivata.

Astfel considera ca alegatiile din cap.VI-Discutia finala cu contribuabilul din RIF(pag.43) cu privire la motivarea neprelungirii termenului de depunere in scris a punctului de vedere referitor la constatările organelor de inspectie fiscala" sunt nelegale intrucat motivarea refuzului trebuia facuta prin decizia conducatorului organului de inspectie fiscala (art.130 pct.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala) ceea ce nu s-a respectat, decizia fiind nemotivata.

Societatea contestatara considera ca, in aceasta situatie i-a fost incalcat dreptul la aparare ,angajatii societatii fiind obligati sa lucreze in toate zilele sarbatorii Pastelui Catolic, pentru a putea finaliza punctul de vedere.

3).Societatea contestatara arata ca in Raportul de inspectie fiscala se face referire la acte depuse de autoritatile maghiare , urmare solicitarii de informatii din partea organelor fiscale din Romania, care nu au fost comunicate si societatii ; sustine ca nu cunoaste continutul acestor acte si nu le poate combate, considerand astfel ca i s-a incalcat dreptul la aparare si dreptul de a fi informata.

Societatea contestatara sustine ca, desi nu exista un raspuns final al autoritatilor fiscale maghiare organul fiscal a considerat raspunsurile partiale ale autoritatilor maghiare ca "raspuns final" avand in vedere ca exista riscul prescrierii sumelor reprezentand impozit pe profit si ca "conform Codului de procedura fiscala in vigoare exista posibilitatea reverificarii daca apar informatii noi".Asadar , dreptul la aparare, principiul legalitatii, dreptul la informarea corecta a contribuabilului sunt negate prin invocarea inadmisibila a propriei culpe a organului fiscal, in sensul ca "exista riscul intervenirii prescriptiei."

4).In contestatia formulata , societatea contestatara arata ca Raportul de inspectie fiscala este identic cu proiectul de raport care a fost transmis societatii, ceea ce justifica ca, constatarile si concluziile erau deja formulate astfel incat solicitarea de a intocmi un punct de vedere a fost doar pentru ca "asa cere legea" fiind evident modul formal in care s-a procedat de catre inspectorii fiscali.

5.) In contestatia formulata, societatea contestatara sustine ca, desi este un contribuabil de buna credinta , in raportul de inspectie fiscala s-a acordat credit total reprezentantilor firmelor din Ungaria si pe baza acestor afirmatii s-au calculat obligatii suplimentare de plata.

Cu privire la concluziile asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului societatea contestatoare sustine ca inspectorii fiscali nu au analizat pertinent si complet argumentele prezentate in Punctul de vedere , limitandu-se la o abordare formala si anume:

Cu privire la livrarile intracomunitare efectuate catre compania maghiara, societatea contestatara sustine ca a fost verificata de catre AJFP -Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii , intocmindu-se procesul verbal prin care nu au fost dispuse masuri in sarcina societatii.

Cu privire la obligatiile fiscale, societatea sustine ca s-a efectuat un control inopinat de catre AJFP -Inspectie fiscala , intocmindu-se Procesul-verbal si nu s-au dispus masuri in sarcina sa.

Cu privire la modul de calcul, declararea obligatiilor fiscale si identificarea elementelor de risc fiscal cu posibile influente in sumele declarate de catre Societatea X la bugetul general consolidat , societatea a fost verificata pe perioada 2012-2014 de catre AJFP -Inspectie Fiscala , intocmindu-se Procesul verbal, de catre aceeaasi echipa de inspectie fiscala care a intocmit si actele administrativ fiscale contestate, neidentificandu-se elemente relevante care sa genereze o recalculare a obligatiilor fiscale in sarcina societatii.

B)Cu privire la fondul cauzei, societatea contestatara prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

1) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere,societatea contestatara sustine:

a).Referitor la bunurile achizitionate de la firma maghiara, pentru care a aplicat taxarea inversa cu privire la, societatea contestatoare sustine ca bunurile (componente

PC, electronice, mic mobilier) facturate de aceasta firma maghiara , au fost transportate din Ungaria in Romania, conform documentelor de transport, de catre firma maghiara de transport ,si facturate, in perioada 05.12.2012-17.12.2012, de catre SC X catre partenerul maghiar; livrarile intracomunitare au fost inregistrate in fisa clientului din Ungaria , fiind cuprinse in jurnalul de vanzari pentru luna decembrie 2012.

Societatea contestatara sustine ca a prezentat organului fiscal CMR-uri (documente de transport).Pe fiecare CMR apare:la denumirea expeditorului societatea din Ungaria cu datele de identificare ; transportator din Ungaria cu datele de identificare ; locul de incarcare a marfii - Ungaria cu stampila societatii maghiare , destinat SC X , Romania.Toate CMR-urile cuprind factura aferenta transportului, sunt semnate de reprezentantul firmei din Ungaria; fiecare transport a venit in Romania cu CMR, factura si lista bunuri.

In ceea ce priveste marfa livrata catre societatea Ungaria si transportata de SC E, intelegerea de livrare a marfii s-a facut telefonic si prin posta.Faptul ca firma transportatoare maghiara K respectiv SC E nu recunosc efectuarea transporturilor , nu inseamna sa se antreneze raspunderea fiscala a SC X care detine documente conforme de transport si le-a evidentiat corect in contabilitate; sustine ca a depus la "Punctul de vedere" ca anexe CMR (transportator SC E).

In ceea ce priveste pe K din Ungaria, societatea contestatara sustine ca marfa a fost platita aproape integral in avans ,iar pana in prezent nu s-a formulat vreo actiune impotriva societatii pentru restituire pret/plata gresit efectuata iar declaratia PF nu este relevanta in conditiile in care de derularea raportului comercial dintre SC X si K Kft s-a ocupat , din partea societatii ungare, persoana fizica care in prezent este decedata.

In ceea ce priveste modul de depozitare a marfurilor in depozit, societatea sustine ca acestea au fost depozitate corespunzator respectiv piesele mici erau infoliate si au fost depozitate in curte iar componentele PC au fost depozitate in interior.

Societatea contestatara, considera ca a facut dovada transporturilor efectuate din Ungaria in Romania respectiv din Romania in Ungaria cu CMR-urile intocmite conform legii si insusite de toate partile prin semnatura si stampila.

Faptul ca SC E a cedat SC T efectuarea transporturilor nu are nicio relevanta pentru SC X, in conditiile in care marfa a fost transportata, a ajuns la destinatie iar facturile de transport au fost primite si achitate.

Astfel, societatea contestatara sustine ca in speta au existat operatiuni economice reale, justificate prin facturi, liste bunuri si documente de transport astfel incat inregistrarea in contabilitate a marfurilor comercializate catre K Kft este corecta.Stocul de marfa la 31.12.2010, s-a inclus in marfa livrata catre K Kft, fiind vandut urmare desfiintarii magazinului de tehnica de calcul.

Societatea contestatara considera ca cheltuielile inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind Marfurile" si cheltuielile inregistrate in contul 601"Cheltuieli cu materii prime" , in luna decembrie 2012, sunt deductibile fiscal si prin urmare impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata in sarcina societatii este eronat.

b).Cu privire la cheltuielile cu" finantare marketing" facturate de D Kft, societatea contestatara considera ca, in mod gresit , organele de inspectie fiscala au incadrat aceste cheltuieli drept cheltuieli de management cand de fapt acestea sunt cheltuieli de reclama si publicitate si au fost realizate in scopul obtinerii de venituri.

Considera ca aceste cheltuieli trebuie reincadrate ca cheltuieli de marketing ; invoca in sustinere Sentinta Curtii de Apel -Sectia comerciala, de contencios administrativ fiscala, emisa intr-o cauza similara si considera ca suma reprezentand

impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor de marketing , nu este datorata bugetului de stat.

c).Cu privire la cheltuielile cu administrare, management, munca de birou pentru furnizare de gaze speciale” pe baza contractului de prestari servicii cu N in baza facturii, societatea contestatara sustine ca:

-N se ocupa cu intermedierea achizitiei de oxid de etilena, gaz special cu o puritate ridicata si totodata, societatea asigura transportul gazului periculos in conditii de transport pana la punctul de lucru al X SRL ; livrarea se face in baza comenzilor.

-Urmare activitatii desfasurate de N , SC X este in masura sa vanda gazul special catre diferite spitale; sustine ca depune la dosarul contestatiei contractul cadru si o factura emisa catre unul din beneficiari aratand ca aceste documente nu s-au verificat si nu s-au solicitat cu ocazia controlului.

Societatea contestatara, arata ca aceasta activitate a dus la majorarea veniturilor societatii si considera ca cheltuielile sunt deductibile fiscal astfel ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata , pe anul 2013, de catre organele de inspectie fiscala.

d).Cu privire la inregistrarea in evidentele contabile si deductibilitatea sumei reprezentand provizioane, societatea contestatara, sustine:

-Cu privire la Societatea A -s-a depus Sentinta comerciala a Tribunalului Comercial prin care s-a admis actiunea SC X si a fost obligata parata la plata sumei cu titlu de pret neachitat , precum si plata de penalitati de intarziere incepand cu data de ..si pana la achitarea integrala a debitului precum si plata sumei cu titlu de cheltuieli de judecata.

Societatea contestatoare sustine ca debitul nu a fost platit astfel ca a declansat procedura insolventei fata de parata in dosarul Tribunalului Specializat , cauza fiind in curs de judecata.

Prin urmare suma nu s-a incasat.

-Cu privire la Societatea I, societatea contestatara sustine ca , din eroare s-a trecut aceasta societatea cu valoarea neincasata \ , debitor fiind SC B, societate in insolventa, al carui creditor este, fiind convocata la Adunarea creditorilor de catre lichidator.

Eroarea se datoreaza faptului ca lucrarile s-au efectuat in subantrepriza cu SC B, antreprenor general fiind I.

-Cu privire la Societatea L-valoarea neincasata -s-a depus somatia transmisa prin fax pentru recuperarea debitului iar creanta nu a fost recuperata.

-Cu privire la Societatea F -doua facturi neincasate - societatea este in insolventa la Tribunalul Specializat , fapt pe care Societatea X nu l-a cunoscut la momentul in care aceasta societate a achizitionat calculatoarele.

-Cu privire la Societatea S -valoare neincasata - s-a vandut un calculator care nu s-a platit, emitandu-se factura.

In aceste conditii, societatea contestatara sustine ca a constituit provizioane ca mijloc de protectie in temeiul art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si s-au facut demersuri in vederea recuperarii creantelor pentru care au fost constituite provizioane.

Cu privire la creanta detinuta de Societatea S, pentru care a creat privizion , societatea contestatara arata ca aceasta a fost omisa de la demersurile executionale.

Astfel, considera ca, constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit nu sunt corecte si solicita admiterea la deductibilitate a cheltuielilor lei si inlaturarea sumei stabilita cu titlu de impozit pe profit suplimentar.

e). Cu privire la cheltuielile de marketing facturate de SC M Kft, achitate cu chitanta, societatea contestatara prezinta in sustinere argumentele expuse in cazul D Kft , pct.2 din contestatie, si sustine ca patrunderea pe piata din Ungaria nu este posibila fara servicii de marketing , motiv pentru care considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit eronat impozit pe profit.

f).Cu privire la diferentele de curs valutar -, societatea contestatara sustine ca nu este vorba de o majorare nejustificata a cheltuielilor ei, ca a efectuat o reevaluare pentru creantele datorate de societate in valuta anterior anului 2008.

Societatea contestatara considera ca aceasta suma este cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2014 si nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Pentru motivele invocate, societatea contestatara sustine ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

2) Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, societatea contestatara prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Referitor la respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatara sustine ca detine documente in vederea justificarii TVA conform art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.10 din OMFP nr.2222/2006 si considera ca indeplineste toate conditiile pentru justificarea scutirii de TVA.

In ceea ce priveste completarea eronata a deconturilor din luna decembrie 2012 si iulie 2013 , cu privire la diferenta de TVA acestea sunt insusite de catre societate.

Societatea contestatoare sustine ca, cu exceptia TVA si provizioanelor , constatarile din Raportul de inspectie fiscala sunt nefondate iar Decizia de impunere, emisa in baza acestui raport de inspectie fiscala, este nelegala motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anularea actului administrativ fiscal contestat.

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale si solicita admiterea contestatiei si anularea actului administrativ fiscal pe motiv ca urmare corectiilor evidentei fiscale, au fost stabilite penalitati de intarziere aferente TVA corectate si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit corectate , prin aplicarea unui procent de 15% .

Societatea contestatara considera ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale este vadit nelegala, aceasta fiind emisa in baza O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala; arata ca Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, a fost emisa in conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.Conform Deciziei de impunere, obligatiile de plata stabilite suplimentar(TVA si impozit pe profit) au devenit scadente, sens in care A.J.F.P. a emis somatia si titlu executoriu pentru suma totala .S-a emis decizia de impunere de

corectie prin care s-au calculat , raportat la aprilie 2016, penalitati de intarziere la obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere si pentru care anterior , , a inceput executarea silita.

Societatea contestatoare sustine ca procentul de 15% nu este prevazut nicaieri - nici in vechiul cod de procedura fiscala (O.G. Nr.92/2003) si nici in noul cod de procedura fiscala (Legea 207/2016); invoca in sustinere prevederile art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si Circulara MFP-ANAF nr.866761/29.11.2010.

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii prin care organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit de plata precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Societatea contestatara solicita admiterea contestatiei si anularea actelor administrativ fiscale contestate din urmatoarele motive:

Desi toate deciziile sunt emise dupa intrarea in vigoare a Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura Fiscala , temeiul legal pentru emitere si calea de atac sunt indicate conform vechiului cod fiscal respectiv O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, abrogat incepand cu data de 01.01.2016, conform art.354 din Legea nr.207/2015.

In aceste conditii, societatea contestatoare considera ca in speta au fost incalcate prevederile art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura Fiscala referitoare la continutul si motivarea actului administrativ fiscal care statueaza in mod imperativ ca actul sa cuprinda (lit.f) temeiul de drept si posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia.

Pe fond, societatea contestatara sustine ca in toate cele trei decizii de accesorii se mentioneaza la rubrica"documentul prin care s-a individualizat suma de plata" Decizia emisa de A.J.F.P., care a fost contestata.

Societatea contestatara sustine ca sumele calculate prin deciziile contestate sunt eronat stabilite si anume:

Decizia vizeaza perioada 25.04.2012-27.04.2016 si sunt gresit indicate si calculate zilele calendaristice/perioada.

Decizia vizeaza perioada 27.04.2016-16.05.2016 iar calculele nu au nicio logica, sumele nu decurg unele din altele;

Decizia -aceleasi sume se regasesc tot cu calcule care nu au nicio logica.

Conform art.227(8) din Noul Cod de procedura fiscala, in cauzele in care executarea silita a fost deja inceputa impotriva debitorului, accesoriile se stabilesc prin emiterea unui proces verbal.

Societatea contestatara sustine ca nu poate verifica existenta corespondentei dintre baza de calcul si accesoriile calculate in conditiile in care in actele emise nu s-a trecut suma constata prin decizia de impunere, fiindu-i incalcat dreptul la aparare.

Societatea contestatara arata ca, organul fiscal a mai emis o decizie de corectie in care apar penalitati de intarziere corectate si penalitate de intarziere corectate , ceea ce conduce la haos in modul de calcul al accesoriilor si o vadita nelegalitate a emiterii actelor administrativ fiscale carora legea le confera putere de titlu de creanta.

In aceste conditii, societatea contestatara sustine ca este clara lipsa caracterului de cert al obligatiilor inscrise in actele atacate , astfel incat solicita anularea accesoriilor.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale de plata, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA ;

Prin contestatia formulata, societatea contestata contesta partial actul administrativ fiscal si anume contestatia priveste obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Pe anul 2012 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina Societatii X, impozit pe profit suplimentar urmare respingerii la deductibilitate , care se compun din:

- cheltuieli cu descarcarea de gestiune aferenta unor achizitii intracomunitare de marfuri de la M Ungaria, cod de inregistrare in scopuri de TVA, urmate de livrari intracomunitare de marfuri catre K Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a achizitionat bunuri constand in componente PC, electronice, mic mobilier, de la firma maghiara M Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA, conform facturilor:

Transportul bunurilor de la M Kft catre Societatea X s-a efectuat de catre Societatea de transport din Ungaria, cod de inregistrare in scopuri de TVA, conform documentelor prezentate.

Bunurile achizitionate , au fost inregistrate in contabilitate in contul 371 "Marfuri".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada 05.12.2012-17.12.2012, Societatea X a facturat, catre firma maghiara K Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA, conform facturilor:

Conform documentelor de transport, prezentate de societate, transportul bunurilor din Rmania in Ungaria a fost efectuat de Societatea E SRL, cu mijloacele de transport cu numerele de inmatriculare;

Urmare verificarii documentelor prezentate de societate precum si informatiilor obtinute de la alte persoane (proces verbal de control inopinat, adrese A.J.F.P., proces verbal de control incrucisat, adresa autoritatilor fiscale din Ungaria) organele de inspectie fiscala au constatat ca, achizitiile intracomunitare de bunuri precum si livrarile intracomunitare efectuate in baza facturilor mai sus enumerate cu societatile din Ungaria, sunt fictive iar facturile inregistrate in contabilitate nu indeplinesc conditia de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, in sensul ca nu reflecta operatiuni economice reale, acestea neavand calitatea de document justificativ pentru a fi inregistrate in evidentele contabile.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in cauza in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune a marfurilor in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.19 alin.(1) coroborat cu

prevederile art.17 din același act normativ au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit .

-cheltuieli înregistrate în contul 628”Alte cheltuieli cu servicii executate de terti”;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare a înregistrat în evidențele contabile , în baza facturii emisă de D KFT cheltuieli cu “finanțare marketing” .

În timpul controlului societatea contestată nu a prezentat alte documente, respectiv rapoarte de lucru, situații de lucrări din care să rezulte că aceste servicii au fost prestate , în care să se menționeze specialiștii care au participat la întocmirea procedurilor, timpul necesar întocmirii acestora , persoanele care au recepționat lucrările, nu s-a făcut dovada că serviciile au fost în conexiune directă cu activitatea societății și că urmare prestării acestor servicii s-au încheiat contracte cu clienții, astfel că ,organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând”finanțare marketing”.

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar impozit pe profit, pe anul 2012.

Pe anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor care se compun din:

- cheltuieli cu “administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale “ înregistrate în evidențele contabile în contul 611”Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”;

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile cu “administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale “ au fost înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emisă de N , conform Contractului de prestări servicii .

Organele de inspecție fiscală au analizat Contractul de prestări servicii încheiat cu N și au constatat:

-conform art.1 din contract, serviciile care urmează a fi prestate sunt gestionarea-intermedierea achiziției gazului special cu o puritate ridicată , oxid de etilenă ;

-conform art.3 din contract, clientul se obligă să plătească taxa de intermediere stabilită anual;

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că factura emisă de prestator în baza acestui contract nu este însoțită de anexe, serviciile fiind enumerate generic la rubrica descrierea marfurilor din factura și anume “administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale “

Din răspunsul dat la nota explicativă de către administratorul societății, rezultă că “serviciile au fost prestate pe baza contractelor încheiate” fără alte anexe, rapoarte de lucru, situații de lucrări care să justifice prestarea efectivă a serviciilor.

Totodată, din documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că valoare gazelor speciale-oxid de etilenă intermediare de N , în

anul 2013 este de ..in conditiile in care taxele de intermediere inregistrate in evidentele contabile au fost de....

In aceste conditii, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca acestea nu sunt justificate si nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

- cheltuieli "finantare marketing" inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de M Kft .

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat contracte incheiate cu acest furnizor referitor la finantare de marketing, nu a prezentat rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau alte documente din care sa rezulte necesitatea acestei finantari de marketing prin care sa se precizeze persoanele care au participat la intocmirea procedurilor, timpul necesar intocmirii acestora, persoanele care au receptionat aceste servicii , necesitatea serviciilor , astfel ca ,organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand "finantare marketing".

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit suplimentar impozit pe profit.

- cheltuieli cu provizioanele constituite in luna iunie 2013 la valoarea creantelor unor clienti considerati neincasati , fara ca acestia sa fie inregistrati in contul 418"Clienti incerti" si fara sa se faca dovada cu documente a efectuarii tuturor demersurilor pentru recuperarea acestor creante.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.187, 189, din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, au respins la deductibilitate cheltuielile cu provizioanele, inregistrate in evidentele contabile in luna iunie 2013.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit pe anul 2013.

Pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor care se compun din:

- cheltuieli cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale " inregistrate in evidentele contabile in contul 628"Alte

cheltuieli cu servicii executate de terti” in baza facturilor emisa de N, conform Contractului de prestari servicii incheiat.

Cheltuielile nu au fost justificate cu documente de catre societatea contestatoare astfel ca, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate aceste cheltuielile .

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

- cheltuieli din diferente de curs valutar inregistrate in evidentele contabile in contul 665”Cheltuieli din diferente de curs valutar”in luna iunie 2014;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat, in luna iunie 2014, in contul 665”Cheltuieli din diferente de curs valutar” cheltuieli fara a avea la baza documente justificative.

Din raspunsul dat la intrebarea din nota explicativa , de catre contabilul societatii , referitor la aceste cheltuieli, transmis prin e-mail , rezulta ca” Din pacate, se pare ca aceasta suma a fost introdusa eronat, nu avem documente cu explicatii pentru aceasta suma.”

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca , societatea a majorat in mod nejustificat cheltuielile deductibile fiscal, astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

2.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de societate, se compune din:

- TVA aferenta achizitiei intracomunitare de marfuri de la M Kft, respinsa la deductibilitate pe motiv ca, urmare analizarii documentelor prezentate de societate precum si administrarii de probe si obtinerii de informatii suplimentare s-a constatat ca operatiunile in cauza sunt fictive.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.6,art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.11, 130¹ , art.132¹, art.151, art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- TVA aferenta achizitiei intracomunitare de servicii , facturate de D Kft (prestari servicii nedecarate de operatorul maghiar) ;

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente(rapoarte de lucru, situatii de lucrari) prin care sa justifice prestarea serviciilor in scopul obtinerii de operatiuni taxabile , astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150, art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA aferenta achizitiei intracomunitare de servicii facturate de M Kft (prestari servicii nedecarate de operatorul maghiar) ;

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente(rapoarte de lucru, situatii de lucrari) prin care sa justifice prestarea serviciilor in scopul obtinerii de operatiuni taxabile , astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150,art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

Cu privire la obligatiile fiscale accesorii, contestate de societate;

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, rezulta ca , obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite astfel:

-Pentru impozitul pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 25.04.2012-27.04.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

-Pentru TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 25.02.2012-27.04.2016, dobanzi si penalitati de intarziere .

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii , care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit de plata ;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, rezulta ca , obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite astfel:

-Pentru impozitul pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 27.04.2016-16.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

-Pentru TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 27.04.2016-16.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, rezulta ca , obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite astfel:

-Pentru impozitul pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 16.05.2016-30.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

-Pentru TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 16.05.2016-30.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a corectat obligatii fiscale accesorii respectiv penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit si TVA individualizate de plata prin Decizia de impunere, astfel:

Penalitatiile de intarziere aferente TVA sunt in valoare de ...lei fata de ..lei cat s-a stabilit initial, rezultand o diferenta in plus in valoare de ...lei.

Penalitatiile de intarziere aferente impozitului pe profit sunt in valoare de ..fata de ..lei cat s-a stabilit initial, rezultand o diferenta in plus in valoare de ..lei.

III. Luand in considerare constatariile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2012-30.11.2016

A)Referitor la motivele procedurale invocate de Societatea X în contestatiile formulate, mentionam ca acestea au fost analizate de organul de solutionare a contestatiei prin Decizia respectiv Decizia și au fost respinse ca neintemeiate.

B)Cu privire la impozitul pe profit și TVA, contestate de societate;

1.Cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestate de societate, **D.G.R.F.P este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu marfurile asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit precum și asupra deductibilitatii TVA aferente achizitiilor intracomunitare de marfuri în conditiile în care din mijloacele de proba administrate în cauza s-a constatat ca tranzactiile în cauza nu sunt reale.**

In fapt, urmare verificarii s-a constatat ca in perioada august- octombrie 2012, Societatea X a achizitionat bunuri constand in componente PC, electronice, mic mobilier de la M Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA, conform facturilor..

Conform documentelor prezentate in timpul controlului s-a constatat ca transportul bunurilor de la M Kft Ungaria catre X SRL Romania s-a efectuat de catre Societate de transport din Ungaria , cod de inregistrare in scopuri de TVA...

Bunurile , ca fiind achizitionate de la Societatea M Kft au fost inregistrate in contabilitate in contul 371"Marfuri"; in baza facturilor de achizitie, societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile, prin mecanismul taxarii inverse, TVA deductibila cat si TVA colectata.

Totodata, s-a constatat ca, in perioada 05.12.2012-17.12.2012, Societatea X SRL a facturat, catre firma maghiara K Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA, bunuri, conform facturilor..

Bunurile facturate in luna decembrie 2012, catre K Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA contin inclusiv stocul SC X constituit pana in anul 2010.

In evidentele contabile societatea a inregistrat in luna decembrie 2012, cheltuieli cu descarcarea de gestiune;livrarile introcomunitare in cauza au fost inregistrate in fisa clientului K Kft , fiind cuprinse in jurnalul de vanzari intocmit in luna decembrie 2012, valoarea livrarilor intracomunitare efectuate catre partenerul maghiar K Kft au fost preluate in decontul privind taxa pe valoarea adaugata la randul corespunzator, acestea fiind raportate in declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile si prestarile intracomunitare depusa pentru luna decembrie 2012.

Din documentele de transport, prezentate de societate, transportul bunurilor din Romania in Ungaria a fost efectuat de Societatea E, cu mijloacele de transport cu numerele de inmatriculare;

Urmare analizei documentelor prezentate de societate si administrarii mijloacelor de proba prevazute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala (Procesul verbal intocmit de organe fiscale din cadrul A.J.F.P. -Biroul de Programare si Analiza -Compartimentul informatii fiscale , anexele si notele explicative atasate, procesele verbale de control incrucisat intocmite la societatile transportatoare, adresa autoritatii fiscale din Ungaria precum si informatiile din baza de date ANAF) organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitiile intracomunitate de bunuri precum si livrarile intracomunitare de bunuri nu sunt reale in conditiile in care nu s-a putut dovedi ca bunurile au fost transportate, ca bunurile au intrat efectiv in gestiunea Societatii X SRL , ca a fost respectata conditia privind transferul real al dreptului de proprietate .Facturile inregistrate in contabilitate nu indeplinesc conditia de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, in sensul ca nu reflecta operatiuni economice reale, acestea neavand calitatea de document justificativ pentru a fi inregistrate in evidentele contabile.

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune a marfurilor, in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata, impozit pe profit .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile prin mecanismul taxarii inverse , in baza facturilor emise de Societatea M Kft, in conformitate cu prevederile art.130¹ , art.132¹, art.145, art.146, art.150, art.151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca bunurile (componente PC, electronice, mic mobilier) facturate de firma maghiara M Kft , au fost transportate din Ungaria in Romania, conform documentelor de transport, de catre firma maghiara de transport, cod de inregistrare in scopuri de TVA si facturate, in perioada 05.12.2012-17.12.2012, de catre SC X catre partenerul maghiar K Kft , cod de inregistrare in scopuri de TVA; livrarile intracomunitare au fost inregistrate in fisa clientului K Kft, fiind cuprinse in jurnalul de vanzari pentru luna decembrie 2012.

Societatea contestatara sustine ca a prezentat organului fiscal cele 4 CMR-uri (documente de transport).Pe fiecare CMR apare:la denumirea expeditorului –M KFT cu datele de identificare ; transportator Ungaria cu datele de identificare ; locul de incarcare a marfii - Ungaria , cu stampila M, destinat SC X .Toate CMR-urile cuprind factura aferenta transportului, sunt semnate de reprezentantul Macroda; fiecare transport a venit in Romania cu CMR, factura si lista bunuri.

In ceea ce priveste marfa livrata catre K Kft si transportata de SC E , intelegerea de livrare a marfii s-a facut telefonic si prin posta.Faptul ca firma de transport respectiv SC E nu recunosc efectuarea transporturilor , nu inseamna sa se antreneze raspunderea fiscala a Societatii X care detine documente conforme de transport si le-a evidenciat corect in contabilitate; sustine ca a depus la "Punctul de vedere" ca anexe CMR (transportator SC E).

Societatea contestatara sustine ca au existat operatiuni economice reale, justificate prin facturi, liste bunuri si documente de transport astfel incat inregistrarea in contabilitate a marfurilor comercializate catre K Kft, este corecta. Stocul de marfa din 2010 s-a inclus in marfa livrata catre K Kft, fiind vandut urmare desfiintarii magazinului de tehnica de calcul.

Societatea contestatara considera ca cheltuielile inregistrate in contul 607 "Cheltuieli privind Marfurile" si cheltuielile inregistrate in contul 601 "Cheltuieli cu materii prime", in luna decembrie 2012, sunt deductibile fiscal si prin urmare impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata in sarcina societatii este eronat.

De asemenea, societatea contestatara sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA aferenta achizitiei intracomunitare de bunuri deoarece operatiunile economice sunt reale, justificate prin facturi.

In drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit cărora:

-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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

-art.21

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

[...]

"(4) Urmatoarele 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;”

Cu privire la inregistrarea in evidentele contabile a operatiunilor si justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12 si pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii](#) contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.[...]

44. Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza

raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare."

Din prevederile legale enunțate se reține ca profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la baza documente justificative.

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

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz.

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46 , prevede:

"46.-(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. În cazuri rare, atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiului prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea; forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica.

În materie de TVA , în speta fiind vorba de achizitii intracomunitare sunt aplicabile prevederile art.130¹, art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

- art.130¹

"(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor."

- art.132¹

"1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor."

La pct 9 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.130¹ din Cod se prevede:

"(1) Art. 130¹ alin. (1) din Codul fiscal, este definiția "în oglindă" a definiției livrării intracomunitare de bunuri prevăzută la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, respectiv dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară de bunuri, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară de bunuri în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform prevederilor de la art. 132¹ din Codul fiscal."

iar la pct.12 din același act normativ dat in aplicarea art.132¹ din Cod se prevede:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“(1) Conform [art. 132¹](#) alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform [art. 132](#) alin. (2) din Codul fiscal, cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca, se considera achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune ca și proprietar de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, furnizor sau de o altă persoană către alt stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, locul achiziției intracomunitare de bunuri fiind locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul acestora.

Se reține ca în cazul în care cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

La art.135, art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.135

“Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri

(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.

(2) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul echivalent [art. 155](#) alin. (1) sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la [art. 155](#) alin. (4), dacă factura sau autofactura este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.”

-art.145

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

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

a) operatiuni taxabile;”

-art.146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

-pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii în cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Din prevederile legale enuntate se reține ca dreptul de deducere al TVA ia naștere la momentul exigibilitatii taxei iar în cazul achizitiei intracomunitare de bunuri faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția iar exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator. Prin excepție exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru dacă factura sau autofactura este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator .

Totodata se retine ca, legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

În speta sunt aplicabile și prevederile art.150 și art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit cărora:

-art.150¹

“(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”

-art.157

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) – (6).”

In conformitate cu prevederile pct.82 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal:

“Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei, având totodată și dreptul de deducere, însă în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale se retine ca deductibilitatea taxei aferenta achizițiilor intracomunitare este conditionată de îndeplinirea cerințelor de fond și de forma prevăzute la art.145-146 din Codul fiscal; cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar cerința de forma presupune înregistrarea în evidențele contabile a achiziției în baza unor documente justificative.

În speta fiind vorba și de livrări intracomunitare de bunuri sunt aplicabile prevederile art.128, art.132 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

-art.128

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

-art.132

“(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;”

La pct.10 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.132 din Cod se prevede:

“(1) În sensul art. 132 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, bunurile sunt considerate a fi transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț care

acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia, dacă transportul este în sarcina furnizorului sau a cumpărătorului. Terța persoană care realizează transportul în numele și în contul furnizorului sau al cumpărătorului este transportatorul sau orice altă persoană care intervine în numele și în contul furnizorului ori al cumpărătorului în realizarea serviciului de transport.”

La art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , se prevede:

“2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.[...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca livrarea intracomunitară de bunuri este o operațiune scutită de taxa dacă sunt îndeplinite două condiții și anume: bunurile livrate să fie expediate sau transportate din România într-un alt stat membru de către furnizor sau de către persoana care efectuează livrarea ori de altă persoană în contul sau și cumpărătorul să comunice furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA , atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

În ceea ce privește locul livrării bunurilor , în conformitate cu prevederile art.132 lit.a) din Codul fiscal , în cazul bunurilor expediate sau transportate locul livrării acestora îl constituie locul unde se găsesc bunurile în momentul în care încep expedierea sau transportul.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale referitoare la scutirea de taxa a fost emis Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Cu privire la documentele de transport care atesta ca bunurile au fost transportate la art.5 din Ordinului nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(4)[...], se consideră documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului:

a) în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnetul TIR și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;”

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Societatea X , pe perioada august 2012-octombrie 2012 a achizitionat bunuri constand in componente PC, electronice, mic mobilier, de la firma maghiara M Kft Ungaria, cod de inregistrare in scopuri de TVA,conform facturilor emise de furnizorul intracomunitar.

Bunurile achizitionate au fost inregistrate in contabilitate in contul 371”Marfuri” .

De asemenea, in baza facturilor emise de furnizorul intracomunitar, societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile , prin mecanismul taxarii inverse, atat TVA deductibila cat si TVA colectata .

Conform documentelor prezentate de societate s-a constatat ca transportul bunurilor de la M Kft Ungaria catre Societatea X Romania s-a efectuat de catre Societatea de transport maghiara , cod de inregistrare in scopuri de TVA .

De asemenea, in perioada 05.12.2012-17.12.2012, Societatea X a facturat, catre firma maghiara K Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA, bunuri.

Din documentele de transport, CMR prezentate de societate rezulta ca transportul bunurilor din Romania in Ungaria a fost efectuat de Societatea E , cu mijloacele de transport cu numerele de inmatriculare....

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au procedat la administrarea mijloacelor de proba prevazute de art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv solicitarea de informatii reprezentantului legal al societatii, informatiile existe in procesele verbale intocmite de alte organe de control, efectuarea de controale incrucisate, adresa catre autoritatile fiscale din Ungaria.

Din Procesul verbal intocmit de organe fiscale din cadrul A.J.F.P. -Biroul de Programare si Analiza -Compartimentul informatii fiscale , precum si anexele si notele explicative atasate, rezulta:

Din Nota explicativa, data de către reprezentantul legal al societății a rezultat ca bunurile achiziționate de la firma M Kft au fost depozitate in depozitul inchiriat , fiind prezentat Contractul de închiriere comerciala încheiat între Societatea P, in calitate de proprietar si Societatea X , in calitate de chiriaș pe o perioada de 6 luni; obiectul contractului îl reprezinta „cedarea folosinței,... spațiului intravilan in suprafata de 500 mp, situat in localitatea”.

Potrivit prevederilor art. 5.1. din Contract:,"Chiriașul are dreptul sa folosească spațiul pentru parcare auto".

Având în vedere destinația spațiului închiriat și faptul că bunurile (televizoare, electronice, produse IT, mobilier etc.) au fost depozitate până la finele lunii decembrie 2012 într-un spațiu deschis destinat parcurii auto, au fost solicitate explicații scrise administratorului Societății X, cu privire la spațiul în cauză și capacitatea acestuia de a asigura condițiile de siguranță și de evitare a degradării bunurilor în condițiile în care în răspunsul la nota explicativă, acesta susține că; "Spațiul a fost închiriat pentru a depozita mărfurile importate, de altfel am mai închiriat și în anii precedenți acest spațiu, dar atunci am depozitat în curte autobasculante și piatra pentru construcții întrucât mărfurile erau infoliate pe paleti am considerat că condițiile de depozitare sunt corespunzătoare."

În nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală reprezentantul legal al Societății X declară că bunurile aflate în stocul format până la finele anului 2010: "se aflau în fostul magazin de tehnică de calcul, până în vara anului 2012 când a trebuit să ne mutăm din spațiul respectiv [...]. În continuare marfa a fost depozitată împreună cu celelalte mărfuri la depozitul închiriat de la firma P".

Cu privire la transportul de bunuri efectuat către Societatea K Kft, din documentele de transport (CMR) puse la dispoziție de către contribuabil a rezultat că transportul bunurilor a fost efectuat de către Societatea E, cu mijloacele de transport cu numerele de înmatriculare...

Însă, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidentele contabile nu se regăsesc tranzacții efectuate cu Societatea E, astfel că au fost solicitate informații suplimentare reprezentantului legal al societății; în răspunsul dat la nota explicativă, reprezentantul legal al societății precizează că transportul a fost efectuat de Societatea T SRL și în evidentele contabile există înregistrată factura de la această societate.

Referitor la încasarea mărfii livrate către K Kft Ungaria:

Conform fișei clientului și a extraselor de cont puse la dispoziție de reprezentantul unității, contravaloarea bunurilor a fost achitată, în avans, parțial, de către beneficiarul maghiar prin firma N, prin viramente bancare, în contul bancar al Societății X deschis în Ungaria.

Având în vedere faptul că de la perioada emiterii facturilor către K Kft (decembrie 2012) și până la data controlului au trecut peste 11 luni de zile (data întocmirii de către AJFP a procesului verbal) iar K Kft nu a achitat către Societatea X SRL, au fost solicitate explicații scrise administratorului societății contestatăre cu privire la motivele pentru care nu a fost încasată suma în cauză; în nota explicativă dată administratorul societății declară că: "Motivul pentru care nu s-a încasat diferența de forinți este că, K Kft a motivat calitatea necorespunzătoare a mărfurilor. Măsură care s-a luat este că asociatul majoritar al firmei se ocupă de recuperarea sumei datorate."

În Raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că nici până la data actualului control, suma nu a fost încasată.

Se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale au fost întocmite de către organele A.J.F.P. -Compartimentul Informații Fiscale, solicitări de control către organele fiscale maghiare în vederea verificării realității operațiunilor pentru:

- M Kft, cod de înregistrare în scopuri de TVA - furnizor al SC X, pentru care organele fiscale maghiare transmit că a fost inițiată verificarea contribuabilului; până la data actualului control nu au fost transmise alte informații referitoare la finalizarea controlului la M Kft, cod de înregistrare în scopuri de TVA.

- K Kft Ungaria, cod de înregistrare în scopuri de TVA, client al SC X.

În procesul verbal se specifică faptul că organele fiscale maghiare au audiat administratorul societății care a precizat că marfa achiziționată de la Societatea X constă în material lemnos de uz casnic cu toate că pe CMR-ul atașat este înscris mobilier și accesorii pentru calculator. La recepția marfii s-a constatat că aceasta nu corespunde calitativ, fiind notificat administratorul Societății X despre acest lucru, însă acesta nu a fost dispus să retragă marfa astfel ca reprezentantul firmei maghiare a dispus distrugerea marfii.

În răspunsul primit de la autoritățile fiscale maghiare, referitor la solicitarea de informații fiscale tip SCAC pentru K Kft se precizează: "pe durata inspecției fiscale s-a stabilit că firma maghiară nu poate proba achizițiile de componente de calculator, imprimante, mobilier asadar nu putem confirma livrarea acestor bunuri către Ungaria. După cum am menționat în răspunsul nostru parțial, contribuabilul nostru a achiziționat aparate de uz casnic confecționate din lemn dar datorită faptului că erau de proastă calitate acesta le-a distrus. Firma a fost radiată în 02.10.2015."

- Societatea de transport maghiară, cod de înregistrare în scopuri de TVA, transportator al marfii achiziționate din Ungaria de SC X;

Reprezentantul legal al firmei de transport neagă efectuarea transportului marfurilor livrate de - M Kft, cod de înregistrare în scopuri de TVA către Societatea X; acesta declară că semnatura de pe CMR nu-i aparține și susține că în perioada respectivă a efectuat doar transporturi interne pentru care a pus la dispoziția organelor fiscale maghiare, documente. Acestea consideră că documentele de transport care au însoțit marfa achiziționată de Societatea X sunt falsificate.

De asemenea, în vederea stabilirii realității operațiunilor de livrare intracomunitară către K Kft Ungaria, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. - Compartimentul Informații Fiscale, au întocmit solicitare de control încrucișat prin adresă, către organele fiscale din cadrul A.J.F.P., în vederea verificării efectuării transportului marfurilor către clientul din Ungaria.

Cu adresa, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. înaintează procesele verbale de control încrucișat efectuate la Societatea E și Societatea T.

Din procesul verbal de control încrucișat încheiat la Societatea T SRL rezultă ca:

- autovehiculele cu numerele de înmatriculare aparțin Societății G.

Pentru transmiterea dreptului de folosință, cu titlu gratuit, a fost anexat un contract de comodat fără număr de înregistrare și dată, încheiat între Societatea T și Societatea G; În contractul de comodat este specificată perioada de închiriere.

- transportul marfurilor pe ruta, România - Ungaria a fost însoțit de CMR-urile...
- transportul marfurilor s-a efectuat la solicitarea telefonică a Societății X.
- conducătorul auto este administratorul Societății T;

Din procesul verbal de control încrucișat întocmit la Societatea E, rezultă următoarele:

- nu există documente de transport CMR, înregistrate în evidențele primare și contabile ale firmei;

- Societatea E nu a avut relații comerciale și nu a efectuat transport pe ruta România - J Ungaria, la cererea Societății X.

Totodată, prin adresă, A.J.F.P. comunică:

- facturile reprezentând servicii transport internațional emise de Societatea T către X, în luna decembrie 2012, nu au fost înregistrate în evidența contabilă a Societății T, nu au fost declarate prin decontul de TVA aferentă perioadei fiscale decembrie 2012 și nici ulterior acestei date;

-Societatea T nu a întocmit și nu detine foaie de parcurs, nu detine licența de transport rutier public de marfuri în trafic internațional, nu detine documente din care să rezulte modul în care a fost transferat dreptul de folosință a mijlocului de transport, nu detine deconturi de cheltuieli din care să rezulte eventuale cheltuieli efectuate și decontate pentru ruta facturată în decembrie 2012.

Din actul administrativ fiscal contestat, se reține că valoarea mărfurilor comercializate către K Kft se compune din :

- preț intrare mărfuri achiziționate de la M Kft Ungaria
- preț intrare mărfuri aflate în stoc conform listei de inventar la 31.10.2010.

Cu privire la stocul de marfa plus valoarea mărfii returnate, care ar fi fost inclusă în facturile de livrare către K Kft, din actul administrativ fiscal contestat rezultă că stocul de marfa a fost înregistrat în evidențele contabile la 31.12.2011 astfel:

4282.1 „Imputare marfa IT” = 371.2 „Marfa IT”;

Administratorului societății contestate în nota explicativă dată, cu ocazia controlului inopinat efectuat de organele AJFP - Compartimentul Schimb Internațional de Informații specifică faptul că „predarea stocului de către personalul angajat la magazinul de tehnică de calcul, a cărui activitate a fost încetată în noiembrie 2011, nu s-a făcut decât în martie 2012, până atunci hotărându-se că marfa să se impute.

În luna mai 2012, suma a fost stornată și înregistrată în evidențele contabile prin articolele contabile:

4282.1 = 371.2

301.3 = 371.2

-în luna iunie 2012 stocul de marfa este înregistrat în contul de cheltuieli nedeductibile, fără a se lua în calcul însă la profitul impozabil al trimestrului II și ulterior III:

658.1 = 301.3

-în luna octombrie se stornează suma de pe contul de cheltuieli nedeductibile 658.1 și se înregistrează în contul 601 Cheltuieli cu materialele.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că explicațiile referitoare la aceste înregistrări au fost oferite prin nota explicativă.

Mărfurile (cele achiziționate de la K Kft Ungaria și cele din stoc) au fost livrate către K KFT.

Descărcarea gestiunii s-a făcut la valoarea de..., valoare mai mare decât valoarea de comercializare a marfurilor.

Operațiunile economice derulate de Societatea X cu Societatea M Kft Ungaria respectiv K Kft au fost analizate și de organele de cercetare penală urmând sesizarea penale depusă de AJFP - Inspectie Fiscală la Parchetului de pe lângă Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal, care a fost soluționat prin Ordonanța de clasare ramasă definitivă prin Ordonanța emisă în dosarul penal de prim procurorul de Parchetul de pe lângă Tribunal.

Se reține că prin Ordonanța de clasare emisă în dosarul penal de Parchetul de pe lângă Tribunal s-a dispus:

„Clasarea cauzei cu numărul de mai sus privind comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzută de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicată cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevăzută de art.29 alin.1 și a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal presupus a fi savarsite de reprezentantii SC X.”

În considerentele Ordonanței de clasare referitor la „achizițiile intracomunitare considerate fictive de către organele fiscale, care au fost realizate în perioada august-

octombrie 2012 de la M Kft Ungaria, achizitii care ulterior, alaturi de stocul de marfa al X SRL au fost revandute partenerului maghiar K KFT, probatoriul administrat este contradictoriu.

Astfel, în timp ce reprezentantul legal al societatii maghiare de transport neaga ca ar fi transportat marfa din Ungaria în Romania, , persoana care a transportat marfa înapoi în Ungaria către partenerul maghiar K , confirma existența mărfii, conducând în teren organele de poliție și indicand locul de încărcare care corespunde cu locația unde a fost depozitata marfa și care a fost considerată impropriu depozitarii de către organele fiscale. Mai mult, fiind audiat reprezentantul K KFT confirma achiziția de marfa de la X SRL. Existența mărfii este confirmată și de, unul dintre reprezentantii X SRL și contabilii societatii.

Prin urmare, deoarece probatoriul administrat nu este în sensul ca ne-am afla în prezenta unor operațiuni fictive în mod cert, din contra fiind în sensul caracterului real al acestora, cu privire la aceasta acuza formulata în actul de sesizare este incident cazul de clasare de la art.16 alin.1 lit.b)-fapta nu este prevazuta de legea penala, înregistrarea în contabilitatea societății X SRL de cheltuieli reale neavand conotație penala.”.

De asemenea, în considerentele Ordonantei de clasare se face referire la Referatul organelor de cercetare penala prin care s-a propus clasarea cauzei ce a avut ca obiect savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicata cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevazuta de art.29 alin.1 șit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal iar în temeiul art.315 alin.5 din Codul de procedura penala , insusindu-si propunerea organului de cercetare penala astfel cum a fost prezentata în referat, s-a dispus clasarea cauzei.

La dosarul cauzei se afla Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala din cadrul IPJ -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice in dosarul penal , din care rezulta ca:

-Societatea X, are ca și asociați pe numiții ;

-Societatea M Kft Ungaria are ca director/manager pe unul din asociatii SC X SRL .

În Referat se precizeaza ca, pentru lămurirea stării de fapt cu privire la transportul mărfurilor de la Societatea X către K KFT Ungaria, au fost continuate verificările cu privire la transportatorul E , care apare drept transportator al mărfurilor vândute către K Ungaria, constatându-se faptul că **nu există documentele de transport** în contabilitatea firmei transportatoare, al cărei reprezentant a arătat că societatea sa nu a prestat transporturi către vreo societate din Ungaria.

Din verificările efectuate la Societatea T și Societatea E , au fost identificate următoarele documente:

- în contabilitatea Societății T un contract de comodat fără număr de înregistrare și fără dată, încheiat cu Societatea G , cu privire la mijloacele de transport , **fără a fi identificate în contabilitatea acestei societăți, facturile reprezentând servicii de transport internațional în beneficiul Societății X** . De asemenea, nu au fost declarate operațiunile prin decontul de TVA.

De asemenea, s-a mai stabilit faptul că Societatea T nu deține licență de transport internațional sau documente din care sa rezulte transferul dreptului de folosință a mijloacelor de transport susmenționate.

Fiind audiat administratorului și asociatul unic al Societății T, acesta a declarat ca are și calitate de administrator și asociat unic al Societății G. Acesta a declarat ca începând cu anul 2006, a efectuat transporturi internaționale de mărfuri, folosind o licență aparținând Societății E, care aparține unchiului sau iar autocamionul cu nr. de înmatriculare a fost utilizat de Societatea T, pe baza unui contract de comodat încheiat cu E, pe o perioadă de 5 ani întrucât pe acest mijloc de transport exista licența de transport internațional. De asemenea, acesta a mai declarat faptul că personal a discutat cu administratorul Societății X, în urma discuțiilor, stabilind ca Societatea T, să efectueze patru transporturi pe ruta România - Ungaria, transporturi efectuate personal de administratorul acestei societăți, fără însă a putea preciza în ce a constatat încărcătură, care era ambalată în cutii din carton maro stranse cu folie transparentă, și amplasată pe euro-paleți.

În Referat se specifică faptul ca a fost audiat și administratorul E SRL care susține ca nu a avut niciodată relații comerciale cu Societatea T, G SRL sau Societatea X, deși îl cunoaște pe administratorul T, fiindu-i var.

Din Referatul de clasare, rezulta ca au fost efectuate verificări cu privire la locul de depozitare al bunurilor despre care administratorul societății susține că au fost importate din Ungaria în cursul lunilor august- decembrie 2012 și care de acolo au fost mai departe comercializate către K KFT și s-a constatat ca locația din localitatea aparține societății P și reprezintă un teren împrejmuit, pe care se afla edificată o construcție nefinalizată, cu destinația de pensiune, iar **spațiul este impropriu depozitării de obiecte de orice fel.**

Cu privire la vânzarea mărfurilor către societatea K KFT din Ungaria, au fost identificate fișele clientului și extrasul de cont în contabilitatea societății, din care rezultă faptul că mărfurile au fost achitate în avans, parțial, de către beneficiarul maghiar, prin societatea N, prin viramente bancare, în contul SC X, aspecte care nu au fost confirmate de către reprezentanții Societății K.

La solicitarea organelor de poliție, autoritățile de control fiscal din Ungaria, au identificat pe reprezentantul firmei K, care în explicațiile date cu privire la achiziția de bunuri de la Societatea X SRL arată că deși a comandat marfă de la Societatea X SRL, marfa a constat în material lemnos de uz casnic cu toate că pe CMR-uri este consemnat mobilier, accesorii pentru calculatoare; la recepția mărfii a constatat că acesta nu corespunde calitativ și a notificat X cu privire la aceste aspecte, solicitând returnarea mărfii în România, fără succes însă marfa fiind distrusă apoi în Ungaria, nefiind achitată vreo sumă către X SRL.

Față de cele consemnate mai sus, în vederea completării probatoriului și a lămuririi stării de fapt, organele de cercetare ale poliției judiciare au dispus înaintarea unei cereri de asistență judiciară în materie penală către autoritățile din Ungaria, pentru identificarea și ascultarea în calitate de martori a reprezentanților K KFT cu sediul în Ungaria respectiv a societății de transport din Ungaria.

Administratorul societății de transport, a declarat faptul că el este administratorul societății de la înființare până în prezent, societatea având ca obiect de activitate transportul de mărfuri.

Referitor la Societatea M KFT, acesta susține că a efectuat transporturi pentru societatea respectivă de mai mulți ani de zile, dar în perioada august-octombrie 2012, Societatea nu a efectuat transporturi în România, precizând ca vehiculele care aparțin și sunt utilizate de aceasta societate pot fi încărcate cu o greutate maxim 6 tone, în timp ce transporturile care apar evidențiate pe CMR-urile ce aparent ar fi fost completate de societatea de transport din Ungaria, par a fi efectuate cu autospeciale

de 23 tone, deși impresiunea stampilara de pe CMR-uri ar fi asemănătoare cu cea a firmei sale.

Din declarația martorului, administratorul K KFT rezulta ca acesta a fost administrator al societății , iar la sugestia contabilului societății maghiare, care avea o cunoștință în România, a fost de acord să facă comerț cu acea persoană, reprezentant al Societății X, cu produse din lemn. Martorul susține ca acordul de comerț a fost perfectat telefonic și prin email, după care societatea din România a livrat marfa la datele stabilite, transportul fiind asigurat de Societatea X, conform înțelegerii, respectiv un număr de 4 transporturi efectuate cu autocamioane.

Martorul susține ca la descarcarea mărfii ar fi asistat contabilul societății. Referitor la marfa propriu-zisă, acesta arată faptul că a rugat firma din România să returneze marfa, neefectuând vreun fel de plăți pentru aceasta. De asemenea, martorul a mai precizat faptul că nu a auzit de societatea N și din cunoștințele sale, firma K nu a avut legături cu aceasta societate.

Tot cu ocazia activităților desfășurate conform ordinului internațional de anchetă, s-a încercat localizarea și identificarea reprezentantului legal al M, care este și asociat al X, care, prin reprezentant legal -avocat au fost informate autoritățile că acesta se află în S.U.A., urmând a se întoarce cel mai devreme în cursul lunii ianuarie 2019.

În Referatul de clasare, cu privire la achizițiile de bunuri de la societatea M KFT, înregistrate în evidentele contabile ale Societății X în anul 2012, ce au constat, conform facturilor, în achiziția de componente de calculator, alte bunuri electrocasnice și de mobilier de grădina și accesorii de grădina, organele de cercetare penală precizează ca administratorul Societății X a declarat ca în cursul anului 2012, în urma unor discuții avute asociatul, care nu se afla la acel moment în România, acesta i-a spus că ctiv Societatea X va face un import din Ungaria, de la societatea M KFT, despre ca urmează să facă o afacere bună și în acest sens i-ar fi spus că va trimite niște marfa. Din discuțiile purtate, acesta i-a spus că este vorba despre mic mobilier și alte accesorii pentru grădină precum și de componente de tehnică de calcul(calculatoare, piese de calculatoare) și alte produse electronice(televizoare, sisteme audio, etc), despre care, din câte știe tot din discuții, ar fi provenit dintr-o lichidare de stoc. Transportul respectivelor bunuri, ar fost asigurat de firma M iar el a aflat denumirea transportatorului doar cu ocazia controlului ANAF, deoarece nu am semnat de primire pe documentele de transport CMR, nefiind de față la descărcarea mărfii, însă era anunțat de asociat de fiecare dată când sosea un transport, sau de secretara firmei X.

Referitor la persoanele din cadrul Societății X care au fost de față la descarcarea mărfii, administratorul societății contestatăre l-a indicat o persoană fizică, în prezent pensionar. Acesta a mai arătat că la locul de descărcare, în perioada respectivă se afla un fost cămin cultural, intrat în proprietatea Societății P, cu care Societatea X a avut încheiat contract de închiriere.

Cu privire la recepția mărfii, reprezentantul legal al societății precizează ca recepția a fost efectuată de către contabilul societății conform datelor de pe facturile fiscale și anexele acestora, fără să fie desfăcut vreun palet sau colet.

Referitor la plata facturilor către Societatea M KFT reprezentantul legal al Societății X precizează ca aceasta nu s-a făcut de către Societatea X pentru ca nu avea fonduri.

Tot din depoziția administratorului societății rezulta că spre sfârșitul anului 2012, celalalt asociat i-a comunicat că a găsit un client pentru marfa respectivă, respectiv firma maghiară K KFT, și sa trimită marfa acolo. Acesta susține că el nu a luat

legătura niciodată cu "reprezentanții acestei societății, ținând legătura cu asociatul , singura formă de corespondență cu această societate fiind primirea prin poștă a unui formular cu adresa exactă a acesteia. Referitor la transportul produselor către Ungaria, arată că el personal a luat legătura cu o firmă de transport . Mașinile cu care s-au făcut transporturile s-au deplasat în locația, unde erau depozitate produsele primite de la M KFT, unde au mai fost transportate cu duba firmei X , produsele electronice ce rămăseseră pe stocul magazinului de către un angajat al firmei, existând factură emisă către K KFT. Despre această marfă, susține că a propus asociatului să facă lucrul respectiv, măcar cu atâta profit să rămână Societatea X , iar dânsul după discuțiile cu reprezentanții Societății K KFT, a spus că aceștia sunt de acord.

Referitor la plata pentru produsele respective de către K KFT, reprezentantul legal al Societății X arată că în fapt s-a făcut o compensare între M KFT, K KFT și firma N , în contul Societății X din Ungaria, cont de care s-a ocupat direct celalalt asociat, atât în ceea ce privește deschiderea cât și administrarea lui, X, neefectuând vreo operațiune pe acel cont, deoarece nu aveau acces la el. Despre această compensare nu cunoaște elemente sau aspecte concrete și ar fi aflat doar din discuțiile cu asociatul , care nu i-a comunicat alte detalii.

Totodată reprezentantul legal al societății contestatăre a menționat ca facturarea s-a făcut conform listelor anexe ale produselor înscrise pe facturile înregistrate de la M KFT.

Referitor la persoanele și autovehiculele cu care s-au efectuat transporturile către KKFT , arata ca nu cunoaște cu ce mijloace de transport au fost efectuate transporturile și nici conducătorii acestora iar referitor la numărul de transporturi , crede ca patru transporturi au fost efectuate în total, susținând ca acest lucru se poate stabili pe baza actelor contabile.

Cu privire la documentele care au fost înregistrate în contabilitatea Societății X, ca urmare a compensării dintre Societatea X , M KFT și K KFT, pentru a nu figura cu facturi neîncasate, reprezentantul legal al societății precizează că din cunoștințele sale, doar extrasul de cont conținând plățile efectuate de N către X SRL, este singurul document existent în contabilitatea societății, referitor la compensarea respectivă și sumele de bani menționate în extrasul respectiv nu au intrat vreodată în conturile din România ale Societății X.

Referitor la neconcordanțele din contabilitate, acesta susține că a fost anunțat de către contabilă societății că mai este de încasat o suma, de la K KFT, suma neîncasată până în prezent.

Cu privire la acționariatul Societăților M KFT, N KFT, reprezentantul legal al societății susține ca aceștia locuiesc în SUA;. Despre M KFT cunoaște că firma se ocupa cu comercializarea de bunuri în domeniul tehnicii de calcul, Societatea X SRL colaborând cu această societate din anul 1994. Despre celelalte două societăți cunoaște doar că au activitate de comerț.

Din referatul de clasare rezulta ca a fost audiata și contabilă Societății X SRL, care a declarat că a ținut evidența contabilă a societății pe perioada verificată.

Referitor la achizițiile de bunuri de la societatea M KFT înregistrate în contabilitatea X , în cursul anului 2012, contabilă societății declara ca facturile de achiziție emise de furnizorul din Ungaria i-au fost aduse personal de către reprezentantul societății, care a rugat-o să facă recepțiile pentru ele, deoarece în perioada respectivă persoana din cadrul firmei care făcea de obicei recepțiile, plecase din firma. Fără a-l întreba la acel moment nimic referitor la marfa de pe facturi și fără a vedea personal marfa respectivă, a făcut recepțiile facturilor. Din câte își amintește, au

fost foarte multe produse înscrise în facturi și nu mai reține exact cu ce mijloace de transport s-a efectuat transporturile, ea nefiind de față la descărcarea și preluarea mărfii, fără a cunoaște cine din cadrul firmei a fost de față la preluarea mărfii cu ocazia descărcării. Din discuțiile cu reprezentantul societății, acesta i-a spus că marfa a fost descărcată într-o locație, întrucât cu o ocazie, când i-a adus una dintre facturi, i-ar fi spus că trebuie să cumpere ceva de acoperit, posibil o prelată pentru a acoperi niște marfă.

Martora arată ca, din punct de vedere contabil, a înregistrat marfa respectivă în contul 371 "Marfuri" analitic distinct fără să calculeze adaos cu ocazia intrării în gestiune, deoarece marfa figura ca marfă depozitată însă, cu ocazia vânzării, a calculat adaosul comercial. Aceasta mai menționează că achizițiile respective au fost intracomunitare și au fost înregistrate în contul 4426=4427, cu taxare inversă pentru TVA, conform legii. Nu mai reține exact dacă s-au făcut plăți pentru marfa respectivă de către SC X, către furnizorul maghiar.

Martora arată ca la câteva luni de zile de la achiziția acestor produse, marfa a fost vândută către o firmă din Ungaria iar pentru transporturile de export au existat două facturi primite de la firma de transport iar plata transportului s-a efectuat în numerar fără să știe cine a efectuat plata acestor facturi.

Martora mai arată ca, cu ocazia vânzării în Ungaria a produselor înscrise în facturile de livrare s-a adăugat și stocul de marfa rămas de la magazinul IT, care s-a închis de pe o zi pe alta, fără să fi apucat firma să facă reduceri de preț pentru a scădea stocul de marfă al magazinului. Această marfă a fost trecută de asemenea pe facturile de vânzare către firma din Ungaria, din dispoziția reprezentantului societății. Personal, nu a văzut momentul încărcării, iar reprezentantul societății i-a spus că a verificat listele de inventar din contabilitate referitoare la stocul de la magazinul IT și acestea corespund cu stocul real. La momentul vânzării, produsele de pe facturile de livrare, care au fost cumpărate de la firma M, au fost trecute cu adaos comercial sub 10% din total. Pe urma acestei tranzacții, firma X a avut un profit destul de însemnat, pentru care s-a plătit impozitul pe profit, la momentul exigibilității impozitului. Deoarece vânzarea respectivă a fost intracomunitară, a fost scutită de TVA.

Referitor la modalitatea de plată a produselor către X, martora arată că, în urma discuțiilor avute cu reprezentantul societății, plata s-a efectuat în baza unui ordin de compensare între firmele din Ungaria, și plata a fost făcută de una din aceste societăți în contul deschis în Ungaria. Organele de cercetare penală menționează ca, contabilă societății nu a putut preciza dacă au intrat banii în conturile din România ale societății X.

Din referatul de clasare rezulta ca a fost audiat și martorul, indicat de reprezentantul societății ca ar fi participat la descărcarea produselor achiziționate de Societatea X de la firma M KFT din Ungaria .

În declarația dată martorul declară ca a fost angajat al Societății X ca personal de întreținere a curții (gradinar) fără să fi avut alte activități cât timp a fost angajat al firmei și fără să fi părăsit în perioada respectivă sediul firmei din localitatea, unde se afla atelierul de reparații generatoare respectiv operațiuni cu gazul de oxid de etilena.

În referatul de clasare, organele de cercetare penală, referitor la achizițiile și livrarile intracomunitare mai sus prezentate, precizează:

„Constatăm din probatoriul administrat în cauza ca nu există certitudinea ca marfa înregistrată în contabilitatea Societății X, ca urmare a facturilor emise de către firma M din Ungaria, a fost descărcată și depozitată după cum la fel de incert este și faptul ca marfa respectivă a fost expediată în Ungaria către firma K KFT având în

vedere ca receptiile au fost efectuate doar pe baza facturilor de achiziție și a anexelor acestora.[...]

Prin urmare în cauza , vazand ca nu exista probe complete și sigure de vinovăție se impune a da eficiența regulii potrivit careia orice îndoială operează în favoarea acuzatului(in dubio pro reo)”iar organele de cercetare penala au propus clasarea cauzei având ca obiect operațiunea de infractiune de evaziune fiscala în forma continuata prevazuta și pedepsită de art.9 alin.1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.(1) din Codul penal.

Prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal în dosarul penal s-a respins plângerea formulata de A.J.F.P. împotriva Ordonantei procurorului Parchetului de pe langa Tribunal.

În considerentele acestei ordonante se mentioneaza faptul ca pentru a dispune soluția din Ordonanta de clasare, procurorul de caz și-a însușit argumentele expuse în referatul organelor de cercetare penala cu propunere de clasare.

De asemenea, în considerentele Ordonantei se precizeaza ca:

„Din chiar afirmatiile petentei rezulta ca nu exista documentele necesare în vederea stabilirii în mod indubitabil a situației de fapt iar nemulțumirea consta în aceea ca s-a prejudiciat bugetul consolidat al statului.

Faptul ca s-au încălcat dispozitiile legale respectiv dispozitiile Codului fiscal nu presupune și savarsirea infractiunii de evaziune fiscala , astfel ca nu putem imputa comiterea unei infractiuni decât în conditiile legii penale, una dintre acestea fiind dovedirea în mod indubitabil a faptei imputate, inclusiv a laturii subiective.Daca organele fiscale apreciza și pot dovedi ca prin activitatea realizata s-a creat un prejudiciu bugetului de stat , acestea pot proceda la recuperarea acestuia în baza legii civile.”

Se reține ca ,organele de cercetare penala au considerat ca în cauza nu exista probe complete și sigure de vinovăție astfel ca, se impune a da efecienta regulii potrivit careia orice îndoială operează în favoarea acuzatului (în dubio pro reo) care sa permita acestora constatarea savarsirii în mod cert a unei infractiuni de evaziune fiscala, nefiind intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazuta la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, republicata.

Luând în considerare dispozitiile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organul de solutionare a contestatiei prin adresa, a solicitat organului de inspectie fiscala un punct de vedere privind solutionarea contestatiei în raport cu solutia organelor penale data în dosarul penal.

În adresa, inregistrata la D.G.R.F.P., referitor la achizitiile/livrarile intracomunitare de marfuri in speta, organele de inspectie fiscala mentin constatările din Raportul de inspectie fiscala, avand in vedere ca exista o serie de neconcordanțe și necorelatii în ceea ce priveste aceste achizitii/livrari intracomunitare și anume:

-in cazul achizitiei intracomunitare de marfuri de la M Kft, cod de inregistrare in scopuri de TVA nu s-a putut face dovada transportului bunurilor din Ungaria in Romania în conditiile în care reprezentantul firmei de transport Ungaria neaga efectuarea transportului marfurilor livrate de M Kft cod de inregistrare in scopuri de TVA catre Societatea X; acesta a declarat in fata autoritatilor fiscale maghiare ca semnatura de pe CMR nu ii apartine iar in perioada respectiva a efectuat doar transporturi interne pentru care a pus la dispozitie organelor fiscale maghiare

documente. Acestea considera ca documentele de transport care au insotit marfa achizitionata de Societatea X SRL sunt falsificate.

-depozitarea necorespunzatoare a bunurilor achizitionate intracomunitar, in spatiu deschis, inchiriat doar pe perioada cand au fost intocmite facturile de achizitie, respectiv livrari intracomunitare;

-stocul existent la 31.12.2010 ,inregistrat in contabilitate in mai multe conturi de cheltuieli, a fost cuprins si acesta in facturile de livrari intracomunitare;

-valoarea veniturilor obtinute din aceste livrari este mai mica decat cheltuielile generate;

-desi se afirma, in raspunsurile primite la solicitarile de tip SCAC referitor la K , ca marfa nu a fost achitata , Societatea X afirma ca aceasta a fost platita de N , pentru care pune la dispozitie extrase de cont : chiar Societatea X afirma in punctul de vedere transmis organelor de inspectie fiscala ca intelegerea de livrare a marfii catre K s-a facut telefonic si prin posta, fara a depune dovezi in acest sens (corespondenta) si ca s-a insistat ca plata marfii sa se faca in avans. Ori in raspunsul dat de reprezentantul K autoritatilor fiscale maghiare (raspuns final transmis organelor de inspectie fiscala din Romania) se specifica ca desi a fost notificat furnizorul Societatii X de calitatea necorespunzatoare a marfii, acesta solicita plata acestuia. Marfa livrata a fost distrusa, conform dovezilor prezentate.

-in ceea ce priveste **transportul marfurilor "livrate" in Ungaria** , din documentele prezentate nu se poate dovedi ca marfa a fost transportata din Romania in Ungaria in conditiile in care din controalele incrucisate efectuate de AJFP s -a constatat ca in operatiunea de transport au fost implicate trei societati : SC G SRL in calitate de proprietar al mijloacelor de transport, SC E in calitate de transportator al marfii in scris pe CMR-uri si SC T in calitate de persoana care a facturat serviciile de transport . Pentru mijloacele de transport in cauza "exista" contracte de transmitere a dreptului de folosinta de catre proprietar atat catre SC E cat si catre SC T. Nu exista documente justificative corespunzatoare pentru aceste transporturi.

Avand in vedere ca din documentele emise de organele de cercetare penala, referitor la achizitiile și livrarile intracomunitare de marfuri supuse analizei, rezulta ca nu exista certitudinea ca marfa înregistrată în contabilitatea Societății X , ca urmare a facturilor emise de către firma M din Ungaria, a fost descarcata și depozitata în locația, după cum la fel de incert este și faptul ca marfa respectiva a fost expediata în Ungaria către firma K KFT , în conditiile în care receptiile au fost efectuate doar pe baza facturilor de achiziție și a anexelor acestora, organul de solutionare a contestatiei nu poate lua în considerare soluția de clasare a cauzei dispusa prin Ordonanta de clasare emisa în dosarul de Parchetul de pe lângă Tribunal, ramasa definitiva prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal în dosarul penal.

Mai mult, in Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal în dosarul penal se specifica faptul ca incalcare a dispozitiilor legale respectiv dispozitiile Codului fiscal nu presupune și savarsirea infractiunii de evaziune fiscala iar daca organele fiscale aprecia și pot dovedi ca prin activitatea realizata s-a creat un prejudiciu bugetului de stat , acestea pot proceda la recuperarea acestuia în baza legii civile.

Totodata la art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Având în vedere că, prin Ordonanța de clasare emisă în dosarul penal de Parchetul de pe lângă Tribunal respectiv Ordonanța emisă de prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal în dosarul penal s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și nu s-a judecat și latura civilă, organul de soluționare a contestației nu poate avea în vedere la soluționarea pe fond a contestației ordonanța de clasare emisă de organele de cercetare penală în cauza în speta.

Astfel, potrivit dispozițiilor Codului fiscal care reglementează deductibilitatea cheltuielilor precum și deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative; cu privire la TVA se prevede că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA să dețină documente justificative.

De asemenea, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care se produc, respectiv sa fie în concordanță cu realitatea.

Or, în cauza supusă analizei s-a constatat că tranzacțiile efectuate în cauza nu sunt în concordanță cu realitatea în condițiile în care din documentele prezentate de societatea contestată și urmare administrării mijloacelor de probă mai sus prezentate nu rezultă că marfa înregistrată în contabilitatea Societății X, ca urmare a facturilor emise de către firma M KFT din Ungaria, a fost transportată din Ungaria în România având în vedere că societatea transportatoare înscrisă în CMR-urile prezentate de societatea contestată, neaga că ar fi efectuat transportul mărfii din Ungaria în România pentru Societatea M KFT sau Societatea X, specificând totodată că nu deține mijloacele de transport de capacitatea celor înscrise în CMR, respectiv autospeciale de 23 tone.

De asemenea, după cum au constatat și organele de cercetare penală, nu rezultă că marfa (televizoare, calculatoare, componente PC, mobilier din lemn) înregistrată în contabilitatea Societății X în baza facturilor emise de către firma M KFT din Ungaria a fost descărcată și depozitată în locația..., având în vedere că urmare cercetării s-a constatat că locația respectivă reprezintă un teren împrejmuit impropriu depozitării de obiecte de orice fel.

Mai mult, marfa înregistrată în contabilitatea Societății X în baza facturilor emise de către firma M KFT din Ungaria nu a fost recepționată efectiv, notele de recepție a mărfii fiind întocmite de către contabilă societății (conform declarației acesteia precum și declarației administratorului societății) în baza datelor înscrise în facturile emise de furnizorul intracomunitar.

În Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu privire la "Nota de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1A) se prevede că :

"1. a) Servește ca:

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

b) Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:[...]

- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

[...]

2. Se întocmește în două exemplare, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul”

Totodata, din mijloacele de proba mai sus analizate rezulta ca Societatea X SRL nu a achitat contravaloarea mărfii către Societatea M KFT.

După cum s-a arătat și mai sus societatea contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor ca fiind emise de Societatea M KFT , prin aplicarea mecanismului taxarii inverse.

Din prevederile legale enuntate se reține ca se considera achiziție intracomunitara de bunuri obtinerea dreptului de a dispune ca și proprietar de bunuri mobile corporabile expediate sau transportate la destinația indicată de cumparator, furnizor sau de o alta persoana către alt stat membru , altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, locul achizitiei intracomunitare de bunuri fiind locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul acestora.

De asemenea, potrivit prevederilor legale enuntate persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei , avand totodata si dreptul de deducere , insa in limitele si conditiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversa, respectiv prin evidentierea in decontul de TVA atat a taxei colectate cat si a taxei deductibile; legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond respectiv achizițiile sa fie destinate realizari de operatiuni taxabile cat si a cerintelor de forma detinerea de documente justificative emise in conformitate cu prevederile legale, or potrivit celor constatate de organele de inspectie fiscala precum si analizei efectuate de organul de solutionare a contestatiei , documentele prezentate de societatea contestatara in vederea justificarii achizitiei intracomunitare de bunuri de la furnizorul intracomunitar Societatea M KFT Ungaria, reprezentata de catre PF care este si asociatul majoritar al Societatii X SRL , nu sunt de natura sa justifice achizitia intracomunitara de bunuri in conditiile in care nu s -a justificat cu documente (CMR) legal intocmite ca bunurile au fost transportate din Ungaria in Romania si prin urmare nu se face dovada transferul real al dreptului de proprietate a bunurilor de la M KFT Ungaria la X SRL Romania.

Prin documentele (factura si CMR care nu reflecta operatiuni reale) prezentate in timpul controlului si analizate prin prezenta decizie, societatea contestatara nu justifica dreptul de deducere a TVA.

Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia a statuat ca operatorul economic nu poate pretinde recunoasterea dreptului de deducere a TVA in situatia in care facturile inregistrate in evidenta contabila nu sunt insotite de documente justificative privind realitatea achizitiilor.

Curtea Europeana de Justitie in cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling , referitor la dreptul de deducere a TVA , s-a pronuntat in sensul ca:

"51... comercianții care își iau toate măsurile de precauție care ar putea să le fie impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate în

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

procesele de fraudare, fie că este vorba de evaziunea frauduloasă legată de TVA sau alte fraude, trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fără riscul de a pierde dreptul de deducere a TVA-ului.

56... o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea bunurilor, ia parte la o tranzacție în legătură cu evaziunea frauduloasă în cazul TVA trebuie, în sensul directive numărul șase, să fie privit ca un participant în fraudă respectivă, indiferent dacă a profitat sau nu de revânzarea bunurilor.

57 Acest lucru se datorează faptului că într-o astfel de situație persoana impozabilă îi ajută pe făptuitorii fraudei și devine complicele acestora.

58 În plus, o astfel de interpretare, prin faptul că face mai dificilă efectuarea tranzacțiilor frauduloase, este aptă pentru a le preveni. “

La paragraful 55 din Cauza C-439/04 și C-440/04 Axel Kittel și Recolta Recycling SPRL, se specifică :

“Atunci când autoritățile fiscale constat că dreptul de deducere a fost exercitat fraudulos, ele au permisiunea de a cere rambursarea retroactivă a sumelor deduse fraudulos (a se vedea cauza 268/83 Rompelman [1985] par.24, Cauza C- 110/94 Inzo[1996] par.24 și Gabalfrisa par.46). **Este de competența curților naționale să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat în scopuri frauduloase**”;

iar la paragraful 59 din Cauza C-439/04 și C-440/04 Axel Kittel și Recolta Recycling SPRL se prevede :

“Este de datoria curții care a adresat întrebările să refuze acordarea dreptului la deducere în cazurile în care se constată, ținând cont de factorii obiectivi, că respectivul contribuabil a avut cunoștința sau ar fi trebuit să aibă cunoștința că, prin achiziția sa, a participat la o operațiune legată de o evaziune fiscală aferentă TVA-ului chiar dacă tranzacția respectivă satisface criteriile obiective care stau la baza conceptelor de aprovizionare cu bunuri de către un contribuabil acționând în această calitate ”;

Din jurisprudența Curții Europene de Justiție - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu trebuie luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive ; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal , operațiunea neavând conținut economic , va fi ignorată și situația "normală" care ar fi existat în prezența acestui artificiu va fi restabilită.

În cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca răspuns la cererile de hotărâri preliminare formulată de High Court și VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea Europeană de Justiție, în conformitate cu observațiile făcute de comisie , prezintă condițiile pentru deducerea TVA în cazul în care tranzacțiile constituie o practică abuzivă și anume;

"Directiva a șasea trebuie interpretată ca interzicând orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platită în amonte dacă tranzacțiile din care acest drept derivă dintr-o practică abuzivă. Pentru a fi în prezența unei practici abuzive

este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare). In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

De asemenea jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat în mod fraudulos. Totodata, din jurisprudenta comunitara în materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficient putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

La dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile care fac obiectul facturilor emise de Societatea M KFT au fost transportate din Ungaria in Romania si ca s-a efectuat transferul real al dreptului de proprietate asupra acestor bunuri.

Insa se retine ca organele de inspectie fiscala in baza unor dovezi obiective (informatiile transmise de reprezentantul legal al societatii transportatoare din Ungaria, raspunsurile primite de la autoritatile fiscale maghiare referitoare la achizitia intracomunitara de marfuri de la M Kft cod de inregistrare in scopuri de TVA, informatii transmise de reprezentantul legal al societatii, declaratia contabilei) au constatat ca Societatea X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza unor facturi care nu au la baza operatiuni reale ca care nu au calitatea de document justificativ.

In speta sunt aplicabile si prevederile art.6, art.7 si art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se prevede:

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.”

-art.14

“(1) Veniturile, alte beneficii şi elemente patrimoniale sunt supuse legislaţiei fiscale indiferent dacă sunt obţinute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerinţele altor dispoziţii legale.

(2) Situaţiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanţă cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condiţiile prezentului cod. Atunci când există diferenţe între fondul sau natura economică a unei operaţiuni sau tranzacţii şi forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operaţiuni sau tranzacţii, cu respectarea fondului economic al acestora.”

-art.73

“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Se retine astfel ca, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecieze în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, starea de fapt fiscala prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, sarcina probei revenind contribuabilului.

De asemenea, cheltuielile cu descarcarea de gestiune a mărfii, înregistrate în evidentele contabile în anul 2012 , urmare livrării mărfii achiziţionată în baza facturilor ca fiind emise de Societatea M KFT şi stocului de marfa constituit până în anul 2010, către Societatea K KFT Ungaria nu pot fi considerate ca deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2012 în condiţiile în care s-a constatat ca achiziţiile intracomunitare nu au la baza operaţiuni reale iar stocul de marfa a fost înregistrat în anul 2012 pe conturi de cheltuieli nedeductibile fiscal apoi cheltuieli deductibile fiscal şi facturi de livrări intracomunitare , fără a prezenta documente din care sa rezulte ca marfurile au existat efectiv în stoc.

În referatul de clasare organele de cercetare penala specifica faptul ca, la fel de incert este şi faptul ca marfa înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatea M KFT a fost expediată în Ungaria către firma K KFT având în vedere ca receptiile au fost efectuate doar pe baza facturilor de achiziţie şi a anexelor acestora.

După cum s-a arătat şi mai sus, în speta nu s-a făcut dovada transportului bunurilor facturate de Societatea X către Societatea K din Ungaria .

Referitor la livrările intracomunitare de bunuri din prevederile legale mai sus enunţate se reţine ca sunt scutite de taxa livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autorităţile fiscale din alt stat membru iar scutirea de taxa se justifică pe baza următoarelor documente: factura care trebuie să conţină informaţiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal şi în care să fie menţionat codul de înregistrare în scopuri

de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru; documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; după caz orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

În speta, se reține ca în vederea justificării transportului marfurilor din România în Ungaria societatea contestată a prezentat CMR din care a rezultat ca transportul bunurilor din România în Ungaria a fost efectuat de Societatea E, cu mijloacele de transport cu numerele de înmatriculare, însă din procesul verbal de control încrucișat întocmit la Societatea E a rezultat ca în evidențele primare și contabile ale acestei societăți nu există documentele de transport CMR seria ..Mai mult, reprezentantul Societății E declară ca nu a avut relații comerciale și nu a efectuat transport pe ruta România - Ungaria.

Argumentul societății contestate potrivit căruia transportul mărfii din România în Ungaria a fost efectuat de Societatea T nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, urmând controlului încrucișat efectuat la această societate s-a constatat că autovehiculele cu numerele de înmatriculare aparțin Societății G. Pentru transmiterea dreptului de folosință, cu titlu gratuit, a fost anexat un contract de comodat fără număr de înregistrare și dată, încheiat între Societatea T și Societatea G; în contractul de comodat este specificată perioada de închiriere 01.06.2008-01.06.2018.

Societatea T nu a întocmit și nu deține foaie de parcurs, nu deține licența de transport rutier public de marfuri în trafic internațional, nu deține documente din care să rezulte modul în care a fost transferat dreptul de folosință a mijlocului de transport, nu deține deconturi de cheltuieli din care să rezulte eventuale cheltuieli efectuate și decontate pentru ruta facturată în decembrie 2012 iar din adresa A.J.F.P. rezultă că facturile reprezentând servicii transport internațional emise de Societatea T către X, în luna decembrie 2012, nu au fost înregistrate în evidența contabilă a Societății T, nu au fost declarate prin decontul de TVA aferentă perioadei fiscale decembrie 2012 și nici ulterior acestei date.

La dosarul contestației nu au fost prezentate alte documente (CMR-uri) din care să rezulte că bunurile facturate către Societatea K Ungaria, în regim de scutire, au fost transportate din România în Ungaria.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru sunt obligatorii în vederea justificării scutirilor de taxă pe valoarea adăugată.

Mai mult, autoritățile fiscale maghiare, referitor la solicitarea de informații fiscale tip SCAC pentru K Kft Ungaria precizează că: "pe durata inspecției fiscale s-a stabilit că firma maghiară nu poate proba achizițiile de componente de calculator, imprimante, mobilier ș.a. dar nu putem confirma livrarea acestor bunuri către Ungaria. După cum am menționat în răspunsul nostru parțial, contribuabilul nostru a achiziționat aparate de uz casnic confecționate din lemn dar datorită faptului că erau de proastă calitate acesta le-a distrus. Firma a fost radiată în 02.10.2015."

Totodată din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că marfa ca fiind livrată către Societatea K KFT Ungaria a fost achitată parțial de beneficiarul maghiar prin firma N.

În referatul de clasare, cu privire la plata bunurilor facturate către K KFT, reprezentantul legal al Societății X arată că în fapt s-a făcut o compensare între M KFT, K KFT și firma N, în contul Societății X din Ungaria. Despre această compensare reprezentantul legal al societății nu cunoaște elemente sau aspecte concrete și ar fi aflat doar din discuțiile cu asociatul, care nu i-a comunicat alte detalii.

Totodata reprezentantul societatii a menționat ca facturarea mărfii către Societatea K KFT s-a făcut conform listelor anexe ale produselor înscrise pe facturile înregistrate de la M KFT.

Referitor la persoanele și autovehiculele cu care s-au efectuat transporturile către K KFT, reprezentantul societatii arata ca nu cunoaște cu ce mijloace de transport au fost efectuate transporturile și nici conducatorii acestora iar referitor la numărul de transporturi, crede ca patru transporturi au fost efectuate în total.

Cu privire la documentele care au fost înregistrate în contabilitatea Societății X SRL, ca urmare a compensării dintre Societatea X, M KFT și K KFT, pentru a nu figura cu facturi neîncasate, reprezentantul societatii precizează că din cunoștințele sale, doar extrasul de cont conținând plățile efectuate de N către XSRL, este singurul document existent în contabilitatea societatii, referitor la compensarea respectivă și sumele de bani menționate în extrasul respectiv nu au intrat vreodată în conturile din România ale Societății X SRL.

Referitor la neconcordanțele din contabilitate, acesta susține că a fost anunțat de catre contabila societății că mai este de încasat o suma de la K KFT, suma neîncasată până în prezent.

Cu privire la acționariatul Societatilor M KFT, N și D KFT din referatul de clasare întocmit de organele de cercetare penala rezulta ca asociatul SC X este asociat la M KFT, N și D KFT.

Curtea Europeana de Justiție, prin decizia pronuntata în cauza C-409/04, a stabilit ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru o livrare intracomunitara de bunuri, nu devine aplicabila decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achizitioneaza și când furnizorul dovedeste ca acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și ca, în urma acestei expeditii sau a acestui transport bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Prin Decizia nr.272/2013,emisa într-o cauza similara, Inalta Curte de Casatie si Justitie, in conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, defineste operatiunile fictive ca fiind operatiunile care constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista.In acest sens operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt înregistrate in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca înregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de înscrierea in documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operatiune fictiva, fie prin înscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ.

Dupa cum sustine si organul de inspectie fiscala, facturile privind livrarile intracomunitare de bunuri, înregistrate in evidentele contabile ale societatii in luna decembrie 2012 nu au la baza operatiuni reale iar facturile in cauza nu au calitatea de document justificativ in conditiile in care nu reflecta operatiuni reale.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi înregistrate in contabilitate, cheltuieli in baza unor documente care nu îndeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei într-un

document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in cauza supusa analizei s-a constatat ca achizitiile intracomunitare de bunuri inregistrate in evidentele contabile ca fiind efectuate de la Societatea M KFT care ulterior au fost livrate către K KFT nu au la baza operatiuni reale iar facturile in baza cărora societatea contestatare a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal in contul 607"Cheltuieli privind marfurile" și cheltuieli deductibile fiscal in debitul contului 6581"Alte cheltuieli de exploatare" și apoi in contul 601"Cheltuieli cu materii prime"nu au calitatea de document justificativ.

Organul de solutionare a contestatiei in acord cu jurisprudenta europeana si nationala considera ca dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decat in baza unei premise clare si certe, aceea a realitatii si valabilitatii tranzactiilor dintre societatea contestatoare si furnizorii și clientii sai fapt care, in speta nu a putut fi probat in conditiile in care potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala si administrarii mijloacelor de proba s-a stabilit ca documentele prezentate de societate, inregistrate in evidentele contabile ale acesteia nu pot dobandi calitatea de document justificativ deoarece acestea nu reflecta operatiuni reale in conditiile in care nu au fost prezentate dovezi din care sa rezulte ca achiziția intracomunitara respectiv livrarea intracomunitara de bunuri a fost realizata efectiv.

În aceste condiții, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala , în temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare au stabilit de plata, în sarcina Societății X SRL, impozit pe profit suplimentar asupra bazei impozabile.

De asemenea, in conditiile in care societatea contestatara nu intruneste conditiile de deductibilitate a taxei prevazute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare acesta își pierde dreptul de deducere a TVA , revenindu-i astfel obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatea M KFT.

În consecinta, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa."

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

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

și se va respinge ca neîntemeiata, contestația formulată de societatea X SRL cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

2. Cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, contestată de societate, D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile asupra cărora s-a stabilit suplimentar de plată impozit pe profit și de asemenea s-a respins la deductibilitate TVA aferentă achiziției de servicii intracomunitare în condițiile în care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate iar la contestația formulată nu au fost anexate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, urmarea verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile în baza facturii reprezentând contravaloare “finanțare marketing” emisă de D Kft Ungaria.

De asemenea, s-a constatat că în baza acestei facturi societatea contestată și-a exercitat și dreptul de deducere a TVA.

În timpul controlului societatea contestată nu a prezentat documente, respectiv rapoarte de lucru, situații de lucrări în care să se menționeze specialiștii care au participat la întocmirea procedurilor, timpul necesar întocmirii acestora, persoanele care au recepționat lucrările, nu s-a făcut dovada că serviciile au fost în conexiune directă cu activitatea societății și că urmarea prestării acestor servicii s-au încheiat contracte cu clienții motiv pentru care organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând “finanțare marketing”.

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit impozit pe profit de plată, pe anul 2012.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150, art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achiziției de servicii intracomunitare pentru care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv.

În contestația formulată societatea contestată susține că, în mod greșit, organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli drept cheltuieli de management când de fapt acestea sunt cheltuieli de marketing și au fost realizate în scopul obținerii de venituri.

Considera că aceste cheltuieli trebuie reîncadrate ca cheltuieli de marketing; invocă în susținere Sentința a Curții de Apel, Secția comercială, de contencios administrativ fiscală, emisă într-o cauză similară și consideră că impozitul pe profit

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

stabilit suplimentar asupra cheltuielilor de marketing , nu este datorata bugetului de stat.

Totodata, societatea contestatara sustine ca detine documente in vederea justificarii TVA in conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

In drept, in materia impozitului pe profit , sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit cărora:

-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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

-art.21

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii; [...]

(4) Urmatoarele 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; [...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Cu privire la inregistrarea in evidentele contabile a operatiunilor si justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44, pct.48 si pct.49 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii](#) contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.[...]

44. Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza

raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare.[...]

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau **alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:***

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la [art. 21](#) alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii,

Se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta **sau alte prestari de servicii** pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta **sau alte prestari de servicii**, acestea trebuie sa îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;**

-contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

"(1) Orice operațiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit prevederilor OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

"42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)[...]

46.- (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa

juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca potrivit principiului independenței exercitiului trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercitiului financiar iar înregistrarea pe conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor respectiv prestarea serviciilor, în cazul prestării de servicii fiind prevăzute ca documente justificative situațiile de lucru.

De asemenea, potrivit principiului prevalenței economicului asupra juridicului prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea iar contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În materie de TVA, fiind vorba de achiziții intracomunitare de servicii, sunt aplicabile prevederile art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu [art. 126](#) alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Condițiile de deductibilitate a TVA sunt prevăzute la art.145 și art.146 din același act normativ, și anume:

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

-art.146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

-pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii în cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

În speta sunt aplicabile și prevederile art.134, art.134, art.134¹ și art. 134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

-art.134

“(1)Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

-art.134¹

„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute în prezentul capitol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

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

Avand in vedere prevederile legale incidente spetei se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Se reține ca, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei care intervine la data la care are loc faptul generator iar prin excepție, prestările de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe

baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Conform art.150 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

Potrivit prevederilor art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2012:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată a organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) – (6).”

Din prevederile legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și dreptul de deducere, însă în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale se reține că deductibilitatea taxei aferente achizițiilor intracomunitare de servicii este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond și de formă prevăzute la art.145-146 din Codul fiscal; cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar cerința de formă presupune înregistrarea în evidențele contabile a achiziției în baza unor documente justificative.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

În anul 2012, în baza facturii reprezentând “finanțare marketing” emisă de Societatea D Kft Ungaria, societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile în contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”, cheltuieli cu serviciile care au fost trecute lunar în contul 628 “Alte cheltuieli executate de terți”.

De asemenea, în baza acestei facturi societatea contestată, aplicând mecanismul taxării inverse, a înregistrat în evidențele contabile TVA deductibilă cât și ca TVA colectată.

Se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală prin nota explicativă au solicitat administratorului societății să precizeze în ce constau serviciile prestate de Societatea D Kft Ungaria înregistrate în evidențele contabile în baza facturii precum și să prezinte documente respectiv factura în original, contractul încheiat cu prestatorul, situații justificative de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente pe care le considera relevante în speta.

Prin răspunsul formulat, reprezentantul legal al societății arată că “conform contractului semnat D Kft a prestat serviciul de intermediere și identificare clienți pentru folosirea buteliilor de oxigen fabricate de firma noastră (SC X) și care se folosesc în aparatele de sterilizare medicale, 3M și Steris în spitalele din Ungaria” fără a prezenta alte documente privind cheltuielile înregistrate în evidențele contabile.

La dosarul cauzei se află copia Contractului de mandat (tradus din limba maghiară de traducător autorizat), încheiat între Societatea X în calitate de mandatar, și Societatea D în calitate de mandatar având ca obiect:

“Obiectul contractului este activitatea de marketing având ca scop promovarea activității de afaceri ale Mandantului în cadrul căreia Mandatarul va evalua posibilitatea valorificării în Ungaria a cartuselor de gaz.

La pct.II “Valabilitatea, modificarea și încetarea contractului” se prevede ca:

“1. Prezentul contract intra în vigoare după semnare și se încheie pe o perioadă determinată, de un an.

2. Prezentul contract poate fi modificat doar în scris și cu acordul comun al părților.

3. Mandantul are obligația de a instința Mandatarul cu privire la toate aspectele importante necesare îndeplinirii contractului.”

La pct.III “Remuneratie și condiții de plată” se specifică:

“1. Partile convin ca remuneratia sa fie de ..HUF.”

Se reține că în baza acestui contract a fost emisă factura reprezentând contravaloare “finanțare de marketing”, în factura specificându-se faptul că data finalizării a fost 31.12.2011.

Prin urmare, se reține că cheltuielile cu serviciile care fac obiectul Contractului de mandat care ar fi fost prestate pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, au fost înregistrate în evidențele contabile ale Societății X în baza facturii pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, perioada în care contractul de mandat nu mai era valabil iar la dosarul cauzei nu există un act adițional din care să rezulte că s-a prelungit valabilitatea contractului și pe anul 2012 când au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuielile și TVA deductibilă.

Mai mult, potrivit principiului independenței exercițiului mai sus enunțat trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

De asemenea, din coroborarea prevederilor legale mai sus enunțate se reține că înregistrarea în contabilitate a prestarilor de servicii se efectuează în baza unui contract valabil, situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață însă în speta nu au fost prezentate astfel de documente din care să rezulte în ce au constat serviciile denumite “finanțare marketing”, dacă acestea au fost prestate efectiv și dacă aceste servicii au contribuit la promovarea activității societății contestate respectiv dacă cartusele de gaz au fost comercializate și în Ungaria.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta ca sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile .

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca Societatea X are ca actionari/asociati ...iar Contractul de mandat in baza caruia ar fi fost prestate serviciile pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, a fost incheiat intre Societatea X si D KFT , avand ca reprezentanti cei doi asociati ai SC X.

Mai mult, din Raportul VIES transmis de Serviciul Schimb International de Informatii din cadrul AJFP, prestatorul D Kft Ungaria, cod de inregistrare fiscala in scopuri de TVA, nu declara aceasta operatiune, rezultand astfel ca factura nu a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii prestatoare iar operatiunile in cauza nu au fost declarate bugetului de stat din Ungaria.

In aceste conditii, societatea contestatara nu poate aplica taxarea inversa in ceea ce priveste TVA respectiv inregistrarea in evidentele contabile si declararea in decontul de TVA atata a TVA colectata cat si a TVA deductibila nedeclarand aceasta operatiune.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, operatiunile economice derulate de Societatea X cu Societatea D Kft Ungaria au fost analizate si de organele de cercetare penala urmare sesizarii penale depusa de AJFP -Inspectie Fiscala la Parchetului de pe langa Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal care a fost solutionat prin Ordonanta de clasare ramasa definitiva prin Ordonanta emisa de prim procurorul de pe Parchetul de pe langa Tribunal.

Se reține ca prin Ordonanta de clasare emisa în dosarul penal de Parchetul de pe langa Tribunal s-a dispus:

„Clasarea cauzei cu numărul de mai sus privind comiterea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicata cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevazuta de art.29 alin.1 șit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal presupus a fi savarsite de reprezentantii SC X SRL.”

În considerentele Ordonantei de clasare referitor la ultimul punct din sesizarea penala privind *„presupuse cheltuieli fictive în baza unor contracte incheiate cu N SRL, M KFT Ungaria si D KFT Ungaria, supozitiile organelor fiscale nu au fost confirmate, probele administrate nefiind in masura sa stabileasca caracterul fictiv al relatiilor comerciale.Astfel lipsind certitudinea unor operatiuni comerciale nereale, vom da efecienta principiului in dubio pro reo, indoiala profitand persoanei cercetate.”*

De asemenea, în considerentele Ordonantei de clasare se face referire la Referatul organelor de cercetare penala prin care s-a propus clasarea cauzei ce a avut ca obiect savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicata cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevazuta de art.29 alin.1 șit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal iar în temeiul art.315 alin.5 din Codul de procedura penala , insusindu-si propunerea organului de cercetare penala astfel cum a fost prezentata în referat, s-a dispus clasarea cauzei.

La dosarul cauzei se afla Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala din cadrul IPJ -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice in dosarul penal referitor la serviciile prestate de Societatea D Kft Ungaria se precizeaza ca s-a constatat ca acesta societate are ca reprezentant pe numitul ...care este si asociat in cadrul Societatii X.

Din Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala in dosarul penal, rezulta:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“In legatura cu cheltuielile inregistrate in baza facturilor de la N KFT , M KFT si D KFT Ungaria, reprezentantul societatii contestatare a aratat ca serviciile respective s-au prestat conform facturilor emise iar platile au fost efectuate prin viramente bancare, in masura posibilitatilor. Serviciile de marketing au fost prestate de M KFT si D KFT, in Ungaria deoarece au hotarat sa extinda comertul cu dispozitivele medicale . [...]

Fiind audiata contabila Societatii X[...] cu privire la cheltuielile inregistrate de Societatea X pe baza facturilor de la N, , M KFT si D KFT Ungaria ca urmare a unor cheltuieli de marketing, management si furnizare de gaze speciale , aceasta a declarat ca a inregistrat facturile intracomunitare respective fara sa poata preciza numarul facturilor, furnizorii si valoarea acestora din dispozitia reprezentantul societatii. Din discutiile avute cu acesta , a asigurat-o ca exista contracte incheiate pentru serviciile respective cu firmele furnizoare si ca poate sa inregistreze operatiunile descrise in facturile respective in declaratiile 390 fara probleme. Martora precizeaza ca personal, nu a vazut contractele si documentele aferente acestora despre care i-a mentionat, in baza carora au fost emise facturile respective.[...]

În ceea ce privește ultimul punct al sesizării , referitor la facturile inregistrate de Societatea X pentru cheltuielile de marketing, consultanta și intermediere în importul de gaze utilizate în domeniul medical, după cum au fost descrise și mai sus, rezulta faptul ca în aceasta situație , în afara de supozitiile organelor fiscale nu exista alte probe care sa demonstreze ca serviciile de marketing nu ar fi fost prestate în Ungaria conform celor susținute de reprezentantul societatii [...]

Prin urmare, în cauza vazand ca nu exista probe complete și sigure de vinovăție se impune a da efecienta regulii potrivit careia orice îndoială opereaza în favoarea acuzatului (în dubio pro reo),” iar organele de cercetare penala au propus clasarea cauzei având ca obiect operațiunea de infractiune de evaziune fiscala în forma continuata prevazuta și pedepsită de art.9 alin.1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.(1) din Codul penal.

Prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul s- a respins plângerea formulata de A.J.F.P. împotriva Ordonantei procurorului Parchetului de pe langa Tribunal.

În considerentele acestei ordonante se mentioneaza faptul ca pentru a dispune soluția din Ordonanta de clasare, procurorul de caz și-a însușit argumentele expuse în referatul organelor de cercetare penala cu propunere de clasare.

De asemenea, în considerentele Ordonantei se precizeaza ca:

„Din chiar afirmatiile petentei rezulta ca nu exista documentele necesare în vederea stabilirii în mod indubitabil a situației de fapt iar nemulțumirea consta în aceea ca s-a prejudiciat bugetul consolidat al statului.

Faptul ca s-au încălcat dispozitiile legale respectiv dispozitiile Codului fiscal nu presupune și savarsirea infractiunii de evaziune fiscala , astfel ca nu putem imputa comiterea unei infractiuni decât în conditiile legii penale, una dintre acestea fiind dovedirea în mod indubitabil a faptei imputate, inclusiv a laturii subiective. Daca organele fiscale apreciaza și pot dovedi ca prin activitatea realizata s-a creat un prejudiciu bugetului de stat , acestea pot proceda la recuperarea acestuia în baza legii civile.”

Organul de solutionare a contestatiei, în conformitate cu prevederile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, a solicitat organului de inspectie

fiscala un punct de vedere privind solutionarea contestatiei în raport cu solutia organelor penale data în dosarul penal.

În adresa, înregistrata la D.G.R.F.P., referitor la achizițiile intracomunitare de servicii specifica faptul ca nu exista documente și elemente suplimentare fata de cele puse la dispoziție de societate în timpul controlului, fapt pentru care își menține opiniile și aprecierile cu privire la starea de fapt fiscale cum a fost prezentata în decizia de impunere și raportul de inspectie fiscala, având în vedere deficiențele constatate.

Se reține ca, organele de cercetare penala au considerat ca în cauza nu exista probe complete și sigure de vinovăție astfel ca, se impune a da efecienta regulii potrivit careia orice îndoială opereaza în favoarea acuzatului (în dubio pro reo) care sa permita acestora constatarea savarsirii în mod cert a unei infractiuni de evaziune fiscala, nefiind intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazuta la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, republicata.

Însă în Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul se specifica faptul ca incalcarea dispozitiilor legale respectiv dispozitiile Codului fiscal nu presupune și savarsirea infractiunii de evaziune fiscala iar daca organele fiscale apreciza și pot dovedi ca prin activitatea realizata s-a creat un prejudiciu bugetului de stat, acestea pot proceda la recuperarea acestuia în baza legii civile.

La art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare se prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Având în vedere ca, prin Ordonanta de clasare emisa în dosarul de Parchetul de pe lângă Tribunalul respectiv Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale si nu s-a judecat si latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea în vedere la solutionarea pe fond a contestatiei ordonanta de clasare emisa de organele de cercetare penala în cauza în speta.

Astfel, potrivit dispozitiilor Codului fiscal care reglementeaza deductibilitatea cheltuielilor precum și deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, mai sus enuntate, se retine ca nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidentele contabile care nu au la baza documente justificative; cu privire la TVA se prevede ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizițiilor de bunuri și servicii în conditiile în care acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA sa detina o factura în original. În cazul achizitiei de servicii factura trebuie însoțita de situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare în baza cărora se stabilesc serviciile efectuate în funcție de prevederile contractuale iar justificarea serviciilor achizitionate ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achizitionat serviciile respective.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Inaltei Curti de Casatie și Justiție prin care se stipuleaza ca efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata cu documente având în vedere ca legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul ca serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind

efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

În Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casăție și Justiție, pronunțată în dosarul nr.766/2/2013, se stipulează:

„[...]pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistența sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

În speta, referitor la îndeplinirea cerințelor de formă, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA în anul 2012, în baza facturii reprezentând contravaloarea unor servicii de marketing, care s-ar fi efectuat conform contractului de mandat încheiat, cu valabilitate pe anul 2011, fără a fi însoțită de situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață sau alte documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de Societatea D Kft din Ungaria reprezentată de directorul executiv care este și acționarul majoritar al Societății XSRL.

În referatul de clasare mai sus prezentat, se specifică faptul că contabilă societății (persoana care a înregistrat în evidențele contabile operațiunea în cauză) a declarat că a înregistrat facturile intracomunitare de servicii din dispoziția administratorului societății, care a asigurat-o că există contracte încheiate pentru serviciile respective cu firmele furnizoare și că poate să înregistreze operațiunile descrise în facturile respective în declarațiile 390 fără probleme; contabilă societății precizează în mod clar că nu a văzut contractele și documentele referitoare la prestarea de servicii în baza cărora au fost emise facturile respective.

La contestația formulată reprezentantul legal al societății X nu a prezentat documente suplimentare respectiv contract de prestări servicii valabil pe anul 2012 în condițiile în care cheltuielile au fost înregistrate lunar, în anul 2012, situații de lucrări, studii de piață sau alte documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii."

Iar la art.269 și art.274 din același act normativ se prevede:

-art.269

“(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]”

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, societatea contestată nu a făcut dovada că serviciile intracomunitare achiziționate de la prestatorul intracomunitar D KFT Ungaria au fost destinate realizării de operațiuni taxabile în sensul că nu au fost prezentate facturi privind livrarea intracomunitară a cartuselor de gaz către firme din Ungaria, nefiind îndeplinite astfel nici condiția esențială de fond și anume că achizițiile să fie efectuate în scopul operațiilor sale taxabile.

Mai mult, prestatorul intracomunitar nu a declarat operațiunile în cauză după cum rezultă din Raportul VIES emis de Serviciul Informații Fiscale din cadrul A.J.F.P..

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că X în calitate de persoană impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) din Codul fiscal, a aplicat mecanismul „taxării inverse” înregistrând TVA aferentă facturii atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, prin articolul contabil 4426”TVA deductibilă”=4427”TVA colectată” conform prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal, mai sus enunțat.

În conformitate cu prevederile pct.82 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal:

“Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului taxării inverse.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor, în speta de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile prestate să fie utilizate în folosul operațiilor taxabile ale beneficiarului - și de forma -deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile careia îi revine această obligație, or potrivit celor constatate de organele de inspecție fiscală precum și analizei efectuate de organul de soluționare a contestației, documentele prezentate de societate în vederea justificării prestării de servicii facturate de prestatorul intracomunitar D KFT Ungaria, reprezentat de către PF care este și asociat majoritar al Societății X nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă în scopul operațiilor sale taxabile.

Așadar, obligația plății taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile în cauză revine Societății X, în conformitate cu prevederile legale mai sus enunțate, aceasta având calitate de beneficiar al serviciilor facturate.

În condițiile în care societatea nu întrunește condițiile de deductibilitate a taxei prevăzute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta își pierde dreptul de deducere al TVA, revenindu-i totodată obligația de plată a taxei.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia cheltuielile de marketing înregistrate în evidența contabilă în baza facturii au fost asimilate în mod eronat cu cheltuielile de management prevăzute la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, menționăm:

Analizând textul de lege invocat de societatea contestată, mai sus enunțat, se reține că, condiția de deductibilitate a cheltuielilor se referă la toate serviciile prestate nu doar servicii de management, consultanță, asistență, legiuitorul precizând acest lucru prin sintagma „sau alte prestări de servicii”.

Notiunea de „prestări de servicii” are un sens strict, al unui raport juridic în care o parte are obligația „de a face”.

Potrivit Ordinului 3055/2009, cheltuielile cu serviciile se înregistrează în conturi de cheltuieli în baza documentelor justificative legiuitorul precizând în mod clar că document justificativ „situația de lucrări”.

Se reține că, pentru orice prestare de serviciu este necesară îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege, respectiv serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, serviciile se justifică prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; de asemenea contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Astfel, argumentul societății contestată nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației acesta urmând a fi respins.

Cu privire la indicarea Sentinței civile emise de Curtea de Apel într-o cauză considerată ca fiind similară menționăm:

În extrasul din această sentință se invocă faptul că societățile prestatoare (din cauza respectiva) au procedat la înregistrarea în evidențele contabile a veniturilor și a TVA din facturile emise reprezentând contravaloarea serviciilor prestate către societatea în cauză și prin stabilirea de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor fiscale de plată determinate de aceste operațiuni concomitent cu achitarea de către prestatorii de servicii a propriilor obligații fiscale generate de aceleași operațiuni comerciale s-ar ajunge la o dubla impunere.

Însă în speta, după cum s-a arătat și mai sus prestațiile de servicii „finanțare de marketing” ca fiind prestate de prestatorul intracomunitar D KFT nu au fost declarate bugetului de stat ungar după cum rezulta din Raportul VIES transmis de Serviciul Informații Fiscale din cadrul A.J.F.P..

Prin urmare Sentința civilă emisa de Curtea de Apel în cauza mai sus prezentată nu este aplicabilă cauzei supuse analizei prin prezenta decizie.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele societății contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție

fiscala se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit suplimentar pe anul 2012, în conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completările ulterioare.

De asemenea, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata în sarcina Societății X , TVA de plata în conformitate cu prevederile art.150, art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.

În aceste condiții, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de societatea X SRL cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

3.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere, contestata de societate, **D.G.R.F.P. este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor înregistrate în evidentele contabile in baza facturii emisa de N asupra cărora s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe profit , în conditiile în care la dosarul contestatiei nu au fost depuse documente suplimentare din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate în scopul desfasurarii activitatii.**

În fapt, Societatea X a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu “administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale “ , in baza facturii emisa de N , conform Contractului de prestari servicii .

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca factura emisa de prestator in baza acestui contract nu este insotita de anexe, serviciile fiind enumerate generic la rubrica “denumirea produsului” si anume “administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale “ iar din raspunsul dat la nota explicativa de catre administratorul societatii, rezulta ca “serviciile au fost prestate pe baza contractelor incheiate” fara alte anexe, rapoarte de lucru, situatii de lucrari care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor.

Totodata, din documentele prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea gazelor speciale-oxid de etilena intermediare de N in

anul 2013 este de..in conditiile in care taxele de intermediere inregistrate in evidentele contabile sunt mult mai mari.

In aceste conditii, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca acestea nu sunt justificate si nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Aferent cheltuielilor respinse la deductibilitate, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca N se ocupa cu intermedierea achizitiei de oxid de etilena, gaz special cu o puritate ridicata si totodata, societatea asigura transportul gazului periculos in conditii de transport pana la punctul de lucru al X ; livrarea se face in baza comenzilor iar urmare activitatii desfasurate de societatea prestatoare, X este in masura sa vanda gazul special catre diferite spitale(); sustine ca depune la dosarul contestatiei contractul cadru si o factura emisa catre unul din beneficiari aratand ca aceste documente nu s-au verificat si nu s-au solicitat cu ocazia controlului.

În drept, potrivit prevederilor art.19 și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, mai sus enuntate, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice

Potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) lit.m) mai sus enuntat, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu serviciile de management, consultanta , asistenta sau alte prestari de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.

La pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede ca pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie sa îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

-contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, mai sus enuntat se prevede în mod clar ca, inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative iar cheltuielile inregistrate in evidentele contabile care

nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, potrivit prevederilor pct.42 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se retine ca inregistrarea pe conturi de cheltuieli a prestarilor de servicii se efectueaza pe baza documentelor care atesta prestarea serviciilor respectiv situatii de lucrari.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Cheltuielile cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale " in valoare de ..au fost inregistrate in evidentele contabile in contul 611"Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile" in baza facturii emisa de N, conform Contractului de prestari servicii .

Contractul de prestari servicii a fost incheiat intre X in calitate de beneficiar, si V ,in calitate de prestator, si are ca obiect:

"1.Beneficiarul il mandateaza pe Prestator cu efectuarea urmatoarelor sarcini:gestionarea-intermedierea achizitiei gazului special cu o puritate ridicata, Oxid de etilena."

La pct.2 din contract "raspunderea si obligatiile Prestatorului" se specifica:

"Pe baza comenzii Beneficiarului rezolva achizitia si livrarea gazului special la punctul de lucru al Beneficiarului."

Potrivit pct.3"Remuneratia sarcinii":

"Beneficiarul va achita taxa de intermediere de ..euro anual."

La punctul 6"Valabilitatea prezentului contract" se specifica perioada de 3 ani.

Se retine ca in timpul controlului, societatea contestatara a prezentat in vederea justificarii deductibilitatii cheltuielilor doar factura si Contractul de prestari servicii, fara a prezenta, comenzile din partea beneficiarului, situatiile de lucrari intocmite de prestator, rapoarte de lucru sau alte documente, din care sa rezulte serviciile efectiv prestate ,tarifele percepute pentru fiecare serviciu prestat, timpul necesar desfasurarii serviciului, tariful orar precum și documente din care sa rezulte necesitatea efectuării cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele prezentate de societate, s-a constatat ca valoare gazelor speciale-oxid de etilena intermediare de N in anul 2013 este de ... lei in conditiile in care taxele de intermediere inregistrate in evidentele contabile au fost mult mai mari.

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, prin nota explicativa, au solicitat reprezentantului legal al societatii, informatii suplimentare si documente suplimentare.

In raspunsul dat la nota explicativa, administratorul societatii mentioneaza ca "serviciile au fost prestate pe baza contractelor incheiate" fara a prezenta documente suplimentare respectiv rapoarte de lucru, situatii de lucrari care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor in conditiile in care in facturile emisa de prestator serviciile sunt enumerate generic "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale "

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, înregistrarea în contabilitate a prestarilor de servicii se efectueaza in baza unor situatii de lucrari, rapoarte de lucru din care sa rezulte in mod clar serviciile efectiv prestate, persoanele care le-au prestat, timpul de lucru, tariful orar insa in speta nu au fost prezentate astfel de documente cu ocazia, controlului, la contestatia formulata sau organelor de cercetare penala.

Mai mult, din prevederile legale mai sus enuntate rezulta ca sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile in sa in speta s-a constatat serviciile de intermediere nu au fost prestate in scopul realizarii de operatiuni impozabile.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, constatarile din Raportul de inspectie fiscala au facut obiectul dosarului penal care a fost solutionat prin Ordonanta de clasare din ramasa definitiva prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul.

Prin Ordonanta de clasare emisa în dosarului penal de Parchetul de pe langa Tribunal s-a dispus:

„Clasarea cauzei cu numărul de mai sus privind comiterea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicata cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevazuta de art.29 alin.1 șit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal presupus a fi savarsite de reprezentantii SC X.”

În considerentele Ordonantei de clasare referitor la ultimul punct din sesizarea penala privind „presupuse cheltuieli fictive în baza unor contracte incheiate cu N , M KFT si D KFT Ungaria, supozitiile organelor fiscale nu au fost confirmate, probele administrate nefiind in masura sa stabileasca caracterul fictiv al relatiilor comerciale.Astfel lipsind certitudinea unor operatiuni comerciale nereale, vom da efecienta principiului in dubio pro reo, indoiala profitand persoanei cercetate.”

De asemenea în considerentele Ordonantei de clasare se face referire la Referatul organelor de cercetare penala prin care s-a propus clasarea cauzei ce a avut ca obiect savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005, republicata, cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevazuta de art.29 alin.1 șit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal iar în temeiul art.315 alin.5 din Codul de procedura penala , insusindu-si propunerea organului de cercetare penala astfel cum a fost prezentata în referat s-a dispus clasarea cauzei.

La dosarul cauzei se afla Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala din cadrul IPJ -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice in dosarul, unde referitor la serviciile prestate de Societatea din Ungaria se precizeaza ca s-a constatat ca acesta societate are ca reprezentant pe asociatul M Kft .

Din Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala in dosarul, rezulta:

“In legatura cu cheltuielile inregistrate in baza facturilor de la N, M KFT si D KFT Ungaria, reprezentantul societatii contestatare a aratat ca serviciile respective s-au prestat conform facturilor emise iar platile au fost efectuate prin viramente bancare, in masura posibilitatilor.Serviciile de marketing au fost prestate de M KFT si D KFT, in Ungaria deoarece a hotarat sa extinda comertul cu dispozitivele medicale [...]

Fiind audiata contabila Societatii X[...] cu privire la cheltuielile inregistrate de Societatea X pe baza facturilor de N, M KFT si D KFT Ungaria ca urmare a unor cheltuieli de marketing, management si furnizare de gaze speciale , aceasta a declarat ca a inregistrat facturile intracomunitare respective fara sa poata preciza numarul facturilor, furnizorii si valoarea acestora din dispozitia reprezentantul societatii.Din discutiile avute, aceasta a asigurat-o ca exista contracte incheiate pentru serviciile respective cu firmele furnizoare si ca poate sa inregistreze operatiunile descrise in facturile respective in declaratiile 390 fara probleme.Martora precizeaza ca personal,

ea nu a vazut contractele si documentele aferente acestora despre care i-a mentionat reprezentantul societatii, in baza carora au fost emise facturile respective.[...]

În ceea ce privește ultimul punct al sesizării , referitor la facturile înregistrate de Societatea X pentru cheltuielile de marketing, consultanța și intermediere în importul de gaze utilizate în domeniul medical, după cum au fost descrise și mai sus, rezulta faptul ca în aceasta situație , în afara de supozitiile organelor fiscale nu exista alte probe care sa demonstreze ca serviciile de marketing nu ar fi fost prestate în Ungaria conform celor susținute de reprezentantul societatii [...]

Prin urmare, în cauza vazand ca nu exista probe complete și sigure de vinovăție se impune a da efecienta regulii potrivit careia orice îndoială opereaza în favoarea acuzatului (în dubio pro reo),” iar organele de cercetare penala au propus clasarea cauzei având ca obiect operațiunea de infractiune de evaziune fiscala în forma continuata prevazuta și pedepsită de art.9 alin.1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.(1) din Codul penal.

Prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal în dosarul penal s-a respins plângerea formulata de A.J.F.P. împotriva ordonantei procurorului Parchetului de pe langa Tribunal.

În considerentele acestei ordonante se mentioneaza faptul ca pentru a dispune soluția din Ordonanta de clasare, procurorul de caz și-a însușit argumentele expuse în referatul organelor de cercetare penala cu propunere de clasare.

De asemenea, în considerentele Ordonantei se precizeaza ca:

„Din chiar afirmatiile petentei rezulta ca nu exista documentele necesare în vederea stabilirii în mod indubitabil a situației de fapt iar nemulțumirea consta în aceea ca s-a prejudiciat bugetul consolidat al statului.

Faptul ca s-au încălcat dispozitiile legale respectiv dispozitiile Codului fiscal nu presupune și savarsirea infractiunii de evaziune fiscala , astfel ca nu putem imputa comiterea unei infractiuni decât în conditiile legii penale, una dintre acestea fiind dovedirea în mod indubitabil a faptei imputate, inclusiv a laturii subiective.**Daca organele fiscale apreciza și pot dovedi ca prin activitatea realizata s-a creat un prejudiciu bugetului de stat , acestea pot proceda la recuperarea acestuia în baza legii civile.”**

Totodata, potrivit dispozitiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntat hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Insa in speta, prin Ordonanta de clasare emisa în dosarul de Parchetul de pe lângă Tribunal respectiv Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale si nu s-a judecat si latura civila, astfel ca, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatie ordonanta de clasare emisa de organele de cercetare penala în cauza în speta.

Astfel, luând în considerare dispozitiile Codului fiscal care reglementeaza deductibilitatea cheltuielilor se retine ca nu sunt cheltuieli deductibili fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistenta dacă nu sunt indeplinite cumulativ conditiile respectiv:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

- serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți, justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate;

Din analiza mai sus efectuată se constată că societatea contestată nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor cu documentele prevăzute de lege (situații de lucrări, rapoarte de lucru) și de asemenea nu a făcut dovada necesității efectuării cheltuielilor în condițiile în care s-a constatat că valoarea gazelor speciale-oxid de etilenă intermediare de N, în anul 2013 a fost de ..lei iar taxele de intermediere înregistrate în evidențele contabile au fost de ..lei.

Mai mult, contabilul societății (persoana care a înregistrat în evidențele contabile operațiunea în cauză) a declarat în fața organelor de cercetare penală că a înregistrat facturile intracomunitare de servicii din dispoziția reprezentantului societății fără să vadă contractele și documentele aferente acestora.

Mentionăm că la contestația formulată reprezentantul legal al societății nu a prezentat documente suplimentare situații de lucrări, studii de piață sau alte documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv și au fost destinate realizării de venituri impozabile.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțat contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

De asemenea, în Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

În Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se stipulează: „[...]pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistența sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

Argumentele prezentate de societatea contestată în contestația formulată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în condițiile în care nu sunt însoțite de dovezi obiective.

În consecința , având în vedere că societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală iar pentru determinarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele societății, informațiile din baza de date ANAF, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nedeductibilele fiscale cheltuielile cu serviciile intracomunitare iar în temeiul art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au stabilit suplimentar impozit pe profit, pe anul 2013.

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate se va respinge ca neintemeiată, contestația formulată de societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pe anul 2013, prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală .

4. Cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere, contestate de societate, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de marketing asupra corora s-a stabilit impozitul pe profit precum și a deductibilității TVA înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emise de Societatea M în condițiile în care serviciile înregistrate în evidențele contabile nu au fost justificate cu documente din care să rezulte că acestea au fost efectiv prestate în scopul desfășurării activității.**

În fapt, Societatea X , în baza facturii emise de M Kft Ungaria a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile și a dedus TVA prin mecanismul taxării inverse.

În timpul controlului societatea contestată nu a prezentat contracte încheiate cu acest furnizor referitor la finanțare de marketing, nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte necesitatea acestei finanțări de marketing, din care să rezulte persoanele care au participat la întocmirea procedurilor, timpul necesar întocmirii acestora, persoanele care au recepționat aceste servicii , necesitatea serviciilor; astfel în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând finanțare marketing.

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit suplimentar impozit pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidențele contabile în baza acestei facturi în conformitate cu prevederile art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150, art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestată susține că cheltuielile de marketing facturate de M Kft Ungaria, achitate cu chitanță , au fost necesare pentru patrunderea pe piața din Ungaria.

În drept, în materia impozitului pe profit în speta sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.12 și pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enunțate, potrivit cărora pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, înregistrate în evidențele contabile în baza unor documente care au calitatea de document justificativ.

Totodată potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, mai sus enunțat, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

În conformitate cu prevederile pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, mai sus enunțat se prevede în mod clar că, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează pe baza de documente justificative iar cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada operațiunii, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, potrivit prevederilor pct.42 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene înregistrarea pe conturi de cheltuieli a prestațiilor de servicii se efectuează pe baza documentelor care atestă prestarea serviciilor respectiv situații de lucrări.

Totodată, potrivit principiului prevalenței economice asupra juridicului prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea iar contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În materie de TVA, în speta fiind vorba de achiziții intracomunitare de servicii sunt aplicabile prevederile art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora locul de prestare a serviciilor către o

persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

Condițiile de deductibilitate a TVA sunt prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal, mai sus enunțate din care se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate dacă achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea în speta sunt aplicabile și prevederile art.150 alin.(2) respectiv prevederile art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și dreptul de deducere, însă în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale se reține că deductibilitatea taxei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond și de formă prevăzute la art.145-146 din Codul fiscal; cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar cerința de formă presupune înregistrarea în evidențele contabile a achiziției în baza unor documente justificative.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

Societatea X a înregistrat, în anul 2013, în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile și TVA deductibile în baza facturii reprezentând contravaloare "finanțare marketing" emisă de M Kft Ungaria.

Se reține că în timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat contracte încheiate cu acest furnizor referitor la finanțare de marketing, nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte necesitatea acestei finanțări de marketing, din care să rezulte persoanele care au participat la întocmirea procedurilor, timpul necesar întocmirii acestora, persoanele care au recepționat aceste servicii, necesitatea serviciilor.

Din documentele existente se reține că, operațiunile economice derulate de Societatea X cu Societatea M Ungaria au fost analizate și de organele de cercetare penală urmând sesizarea penale depusă de AJFP -Inspectie Fiscală la Parchetului de pe lângă Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal care a fost soluționat prin Ordonanța de clasare rămasă definitivă prin Ordonanța emisă de prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal.

După cum s-a arătat și mai sus, prin Ordonanța de clasare emisă în dosarul penal de Parchetul de pe lângă Tribunal, s-a dispus:

„Clasarea cauzei cu numărul de mai sus privind comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzută de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicată

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevazuta de art.29 alin.1 șit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal presupus a fi savarsite de reprezentantii SC X SRL.”

În considerentele Ordonantei de clasare referitor la ultimul punct din sesizarea penala privind „*presupuse cheltuieli fictive în baza unor contracte incheiate cu N , M KFT si D KFT Ungaria, supozitiile organelor fiscale nu au fost confirmate, probele administrate nefiind in masura sa stabileasca caracterul fictiv al relatiilor comerciale.Astfel lipsind certitudinea unor operatiuni comerciale nereale, vom da efecienta principiului in dubio pro reo, indoiala profitand persoanei cercetate.”*

De asemenea în considerentele Ordonantei de clasare se face referire la Referatul organelor de cercetare penala prin care s-a propus clasarea cauzei ce a avut ca obiect savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala prevazuta de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicata cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și spalarea banilor prevazuta de art.29 alin.1 șit.a) din Legea nr.656/2002 cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal iar în temeiul art.315 alin.5 din Codul de procedura penala , insusindu-si propunerea organului de cercetare penala astfel cum a fost prezentata în referat s-a dispus clasarea cauzei.

La dosarul cauzei se afla Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala din cadrul IPJ -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice in dosarul penal , unde referitor la serviciile prestate de Societatea M Kft Ungaria se precizeaza ca s-a constatat ca acesta societate are ca reprezentant pe numitul care este si asociat in cadrul Societatii X.

Din Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala in dosarul penal , rezulta:

“In legatura cu cheltuielile inregistrate in baza facturilor de la N , M KFT si D KFT Ungaria, reprezentantul societatii contestatare a aratat ca serviciile respective s-au prestat conform facturilor emise iar platile au fost efectuate prin viramente bancare, in masura posibilitatilor.Serviciile de marketing au fost prestate de M KFT si D KFT, in Ungaria deoarece a hotarat impreuna sa extinda comertul cu dispozitivele medicale . [...]

Fiind audiata contabila Societatii X [...] cu privire la cheltuielile inregistrate de Societatea X pe baza facturilor de la N , M KFT si D KFT Ungaria ca urmare a unor cheltuieli de marketing, management si furnizare de gaze speciale , aceasta a declarat ca a inregistrat facturile intracomunitare respective fara sa poata preciza numarul facturilor, furnizorii si valoarea acestora din dispozitia reprezentantul societatii.Din discutiile cu reprezentantul societatii aceasta a asigurat-o ca exista contracte incheiate pentru serviciile respective cu firmele furnizoare si ca poate sa inregistreze operatiunile descrise in facturile respective in declaratiile 390 fara probleme.Martora precizeaza ca personal, ea nu a vazut contractele si documentele aferente acestora despre care i-a mentionat reprezentantul societatii, in baza carora au fost emise facturile respective.[...]

În ceea ce privește ultimul punct al sesizării , referitor la facturile inregistrate de Societatea X SRL pentru cheltuielile de marketing, consultanta și intermediere în importul de gaze utilizate în domeniul medical, după cum au fost descrise și mai sus, rezulta faptul ca în aceasta situație , în afara de supozitiile organelor fiscale nu exista alte probe care sa demonstreze ca serviciile de marketing nu ar fi fost prestate în Ungaria conform celor susținute de reprezentantul societatii [...]

Prin urmare, în cauza vazand ca nu exista probe complete și sigure de vinovăție se impune a da efecienta regulii potrivit careia orice îndoială opereaza în favoarea

acuzatului (în dubio pro reo),” iar organele de cercetare penala au propus clasarea cauzei având ca obiect operațiunea de infractiune de evaziune fiscala în forma continuata prevazuta și pedepsită de art.9 alin.1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.(1) din Codul penal.

Prin Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunalul s-a respins plângerea formulata de A.J.F.P. împotriva Ordonantei procurorului Parchetului de pe langa Tribunalul.

În considerentele acestei ordonante se mentioneaza faptul ca pentru a dispune soluția din Ordonanta de clasare, procurorul de caz și-a însușit argumentele expuse în referatul organelor de cercetare penala cu propunere de clasare.

De asemenea, în considerentele Ordonantei se precizeaza ca:

„Din chiar afirmatiile petentei rezulta ca nu exista documentele necesare în vederea stabilirii în mod indubitabil a situației de fapt iar nemulțumirea consta în aceea ca s-a prejudiciat bugetul consolidat al statului.

Faptul ca s-au încălcat dispozitiile legale respectiv dispozitiile Codului fiscal nu presupune și savarsirea infractiunii de evaziune fiscala , astfel ca nu putem imputa comiterea unei infractiuni decât în conditiile legii penale, una dintre acestea fiind dovedirea în mod indubitabil a faptei imputate, inclusiv a laturii subiective. Daca organele fiscale apreciaza și pot dovedi ca prin activitatea realizata s-a creat un prejudiciu bugetului de stat , acestea pot proceda la recuperarea acestuia în baza legii civile.”

La art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Avand in vedere ca , prin Ordonanta de clasare din data emisa în dosarul penal de Parchetul de pe lângă Tribunal respectiv Ordonanta emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Tribunal s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale si nu s-a judecat si latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatie ordonanta de clasare emisa de organele de cercetare penala în cauza în speta.

Astfel, potrivit dispozitiilor Codului fiscal care reglementeaza deductibilitatea cheltuielilor ,mai sus enuntate, pentru a deduce cheltuieli cu serviciile trebuie indeplinite cumulativ urmatoarele condiții:

-serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

-contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

De asemenea, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia ; pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii persoana impozabila înregistrată în scopuri de TVA trebuie sa detina o factura în original și sa justifice cu documente ca achizitiile au fost efectuate în scopul operatiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor achizitionate ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achizitionat serviciile respective.

În același sens este si Decizia nr.1325/09.03.2012 a Inaltei Curti de Casatie și Justitie prin care se stipuleaza ca efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata cu documente avand în vedere ca legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul ca serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitatile contribuabilului pentru realizarea operatiunilor sale taxabile.

In Decizia civila nr.1261/2014 a Inaltei Curti de Casatie și Justitie , se stipuleza:

„[...]pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii și a TVA se impune prezentarea de probe care sa facă dovada prestarii efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevazute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de proba admisibile pentru a dovedi ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrări, procese verbale de recepție rapoarte de lucru , studii de fezabilitate, de piața, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activitatii desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitatile interne ale societății fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia.”

În speta, referitor la indeplinirea cerintelor de forma, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA baza facturii reprezentând contravaloarea „finantare marketing” fără a avea la baza un contract de prestari servicii care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, precum și documente prin care să se justifice prestarea efectiva a serviciilor respectiv situatii de lucrari, studii de piața, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare.

Prin factura , ca fiind emisa de Societatea M Kft Ungaria , reprezentanta pe asociatul majoritar in cadrul Societatii X , societatea contestatara nu justifica prestarea efectiva a serviciilor și mai mult nu dovedeste necesitatea efectuării cheltuielilor în scopul realizării de operațiuni taxabile.

In referatul de clasare mai sus prezentat, se specifica faptul ca contabila societății(persoana care a înregistrat în evidentele contabile operațiunea în cauza) a declarat ca a înregistrat facturile intracomunitare de servicii din dispozitia administratorul societatii, care a asigurat-o ca exista contracte incheiate pentru serviciile

respective cu firmele furnizoare si ca poate sa inregistreze operatiunile descrise in facturile respective in declaratiile 390 fara probleme;contabila societății precizeaza în mod clar ca nu a vazut contractele si documentele referitoare la prestarea de servicii in baza carora au fost emise facturile respective.

La contestatia formulata reprezentantul legal al societății X nu a prezentat documente suplimentare respectiv contract de prestari servicii încheiat cu prestatorul intracomunitar , situații de lucrări ,studii de piața sau alte documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata din documentele existente la dosarul contestatiei se reține ca X în calitate de persoana impozabila obligata la plata taxei pe valoarea adaugata, în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) din Codul fiscal , a aplicat „taxarea inversa” inregistrand TVA aferenta atât ca taxa deductibila cât și ca taxa colectata , prin articolul contabil 4426”TVA deductibila”=4427”TVA colectata” conform prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal, mai sus enuntat.

In conformitate cu prevederile pct.82 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, mai sus enuntat inregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată iar colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

Se retine astfel ca, persoana impozabila, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestarii in Romania si care sunt furnizate de catre o persoana impozabila ca nu este stabilita pe teritoriul Romaniei, este obligata la plata taxei pe valoarea adaugata, avand totodata si drept de deducere, in limitele si conditiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului taxarii inverse.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor , în speta de servicii, este conditionata de indeplinirea cerintelor de fond - serviciile prestate să fie utilizate în folosul operatiunilor taxabile ale beneficiarului - si de forma -detinerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligatia platii taxei pe valoarea adaugata de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile careia ii revine acesta obligație, or potrivit celor constatate de organele de inspectie fiscala precum și analizei efectuate de organul de solutionare a contestatiei, documentele prezentate de societate în vederea justificarii prestarii de servicii facturate de prestatorul intracomunitar Societatea M Kft Ungaria , reprezentat de către asociat majoritar al Societății X nu sunt de natura sa justifice prestarea efectiva în scopul operatiunilor sale taxabile.

Așadar, obligatia platii taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunile în cauza revine Societății X , în conformitate cu prevederile legale mai sus enuntate, aceasta având calitate de beneficiar al serviciilor facturate.

În conditiile în care societatea nu intruneste conditiile de deductibilitate a taxei prevazute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, aceasta își pierde dreptul de deducere a TVA revenindu-i astfel obligatia de plata a taxei.

Argumentul societății contestată potrivit căruia cheltuielile de marketing înregistrate în evidența contabilă în baza facturii au fost asimilate în mod eronat cu cheltuielile de management prevăzute la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care prin textul de lege invocat de societatea contestată, legiuitorul prin sintagma „sau alte prestări de servicii” se referă la toate serviciile prestate nu doar servicii de management, consultanță, asistență, prin sintagma „sau alte prestări de servicii”.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile și au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit suplimentar pe anul 2013, în conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina Societății X, TVA de plată în conformitate cu prevederile art.150, art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de societatea X cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

5. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar Decizia de impunere, contestată de societate, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe dacă în mod legal Societatea X a încadrat ca și deductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele, constituite asupra clienților neincasați și dacă datorează bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli, în condițiile în care la contestația formulată nu au fost anexate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu provizioanele constituite în luna iunie 2013, la valoarea creanțelor unor clienți considerați neincasați, fără ca aceștia să fie înregistrați în contul 418”Clienți incerti” și

fara sa se faca dovada cu documente a efectuării tuturor demersurilor pentru recuperarea acestor creante.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu provizioanele in temeiul prevederilor art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.187, 189, din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit lei pe anul 2013.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatara sustine ca:

-Societatea A deși a fost obligata prin Sentinta comerciala de Tribunalului Comercial la plata sumei cu titlu de pret neachitat , a sumei calculata precum si plata de penalitati de intarziere precum si plata sumei cu titlu de cheltuieli de judecata, aceasta nu a plătit debitul , fiind declansata procedura insolventei fata de parata in dosarul Tribunalului Specializat , cauza fiind in curs de judecata.

-Cu privire la Societatea I , societatea contestatara sustine ca , din eroare s-a trecut aceasta societatea cu valoarea neincasata, debitor fiind Societatea B , societate in insolventa al carui creditor este, fiind convocata la Adunarea creditorilor de catre lichidator.

Eroarea se datoreaza faptului ca lucrarile s-au efectuat in subantrepriza cu SC B, antreprenor general fiind I.

-Cu privire la Societatea D -valoarea neincasata -s-a depus somatia transmisa prin fax pentru recuperarea debitului iar creanta nu a fost recuperata.

-Cu privire la Societatea F -doua facturi neincasate - societatea este in insolventa in dosarul aflat pe rolul Tribunalul Specializat , fapt pe care Societatea X nu l-a cunoscut la momentul in care aceasta societate a achizitionat calculatoarele.

-Cu privire la Societatea S-valoare neincasata - s-a vandut un calculator care nu s-a platit, emitandu-se factura.

In aceste conditii, societatea contestatara sustine ca a constituit provizioane ca mijloc de protectie in temeiul art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si s-au facut demersuri in vederea recuperarii creantelor pentru care au fost constituite provizioane.

Cu privire la creanta detinuta de Societatea S , pentru care a creat provizion, societatea contestatara arata ca aceasta a fost omisa de la demersurile executionale.

Astfel, considera ca, constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit nu sunt corecte si solicita admiterea la deductibilitate a cheltuielilor si inlaturarea sumei stabilita cu titlu de impozit pe profit suplimentar.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...] g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”

iar la art.22 din același act normativ, se prevede:

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:[...]

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;[...]

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;

2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”

Totodată, în speta sunt aplicabile și prevederile pct.53 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților

este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la [art. 22](#) din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la [art. 22](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit [art. 22](#) din Codul fiscal.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, marfuri vândute lucrări executate și servicii prestate, pe baza de facturi, înregistrate în evidențele contabile după 1 ianuarie 2004 și neincasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței iar valoarea provizionelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct.187 și pct.189 din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care prevăd:

“187.-La scăderea din evidență a creanțelor și datoriiilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.[...]

189. -(1) Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 "Clienți incerti sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).

(2) În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că la scaderea din evidența a creanțelor neincasate entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea acestora; creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate în contul 4118 "Clienți incerti sau în litigiu".

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate iar 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.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

In luna iunie 2013, Societatea X înregistrează in evidentele contabile cheltuieli cu provizioanele, in baza unui tabel cu clienții neincasati, după cum urmeaza :

- Societatea I , data facturii, valoare neincasata, procent 15%, valoarea provizion;
- Societatea A , data facturii, valoare neincasata, procent 15%, valoarea provizion;
- Societatea D, data facturii, valoare neincasata, procent 15%, valoarea provizion;
- Societatea F, data facturii, valoare neincasata procent 15%, valoarea provizion;
- Societatea S, data facturii, valoare neincasata, procent 15%, valoarea provizion;

Se reține ca, in luna decembrie 2013, suma reprezentând cheltuiala cu provizionului constituita asupra valorii creanței a fost anulată urmare incasarii sumei datorata de Societatea A SRL.

Se reține ca, în timpul controlului, în vederea stabilirii starii de fapt fiscale , organele de inspectie fiscala , prin nota explicativa, au întrebat reprezentantul legal al societății despre demersurile legale intreprinse în vederea recuperarii sumelor de la clientii mai sus enumerati, pentru care s-a constituit provizioane in luna iunie 2013 .

În răspunsul formulat reprezentantul legal al societății precizeaza doar ca din eroare a in scris clientul I SRL în conditiile în care , clientul neincasat este Societatea B SRL însă urmare analizarii fisei clientului B SRL s-a constatat ca la data constituirii provizionului - iunie 2013 - nu existau sume de incasat de la acest client.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca cheltuielile cu provizioanele au deductibilitate limitata iar contribuabilii pot beneficia de dreptul de deducere a provizioanelor in limitele impuse de lege , respectiv in quantum de 20% pentru provizioane constituite incepand cu 1 ianuarie 2004, de 25% incepand cu 1 ianuarie 2005, de 30% incepand cu 1 ianuarie 2006 in conditiile in care sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

- sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
- sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
- nu sunt garantate de altă persoană;
- sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
- au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

De asemenea, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate contribuabilii pot beneficia de dreptul de deducere a provizioanelor in limita unui procent de 100% incepand cu 1 ianuarie 2007 , in conditiile in care sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

- sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
- creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
- nu sunt garantate de altă persoană;
- sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
- au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

Totodata din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca la scaderea din evidenta a creantelor neincasate, entitatile trebuie sa demonstreze ca au fost

intreprinse toate demersurile legale pentru decontarea acestora iar creantele incerte se inregistreaza distinct in contabilitate in contul 4118 "Clienți incerti sau în litigiu" .

Mentionam ca, la contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite cumulativ conditiile prevazute de lege referitoare la constituirea provizioanelor si inregistrarea acestora in evidentele contabile ca cheltuieli deductibile fiscal.

Argumentul societății contestatare referitor la cheltuielile cu provizioanele inregistrate ca urmare neincasarii creantelor de la Societatea A, nu poate fi luat in considerare in solutionarea contestatiei deoarece din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca la stabilirea profitului impozabil pe anul 2013 , organele de inspectie fiscala nu au considerat ca nedeductibila fiscal cheltuiala cu provizionul, pe motiv ca aceasta cheltuiala a fost anulată de societatea contestatara în luna decembrie 2013, urmare incasarii sumei de la clientul A SRL.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia "din eroare s-a trecut Societatea I in conditiile in care debitor este Societatea B, societate in insolventa al carui creditor este, fiind convocata la Adunarea creditorilor de catre lichidatorul, creanta fiind de ..lei" mentionam:

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca la "discutia finala" societatea contestatara a prezentat o adresa emisa catre firma lichidatoare a Societatii B , prin care s-a solicitat o compensare a obligatiilor X catre Societatea D cu aceeasi valoare din suma de incasat de la Societatea B , corespondenta fiind data in anul 2011.

Se retine ca in anul 2013 cand societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu provizioanele, ca fiind pentru clientul B și nu I s-a constatat ca in fisa clientului B la data constituirii provizionului nu exista niciun sold de incasat iar in balanta de verificare nu exista contul 418 „Clienți incerti” pentru a putea macar presupune ca valoarea sumei de incasat ar fi fost trecuta in acest cont.

Din fisa clientului B SRL, existenta în copie la dosarul contestatiei , rezulta ca la data de 31.12.2009 soldul neincasat era de ..din care s-a încasat suma de ..iar diferența a fost stinsa prin compensare.

In contestatia formulata societatea contestatara sustine ca s-a făcut dovada existentei creanței asupra Societății B cu corespondenta purtata cu lichidatorul, insa la contestatia formulata nu au fost anexate astfel de documente iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca B ar datora societatii X suma pentru care s-a constituit provizion.

Din Referatul de clasare, intocmit de organele de cercetare penala, rezulta ca, contabila societatii referitor la provizionul constituit pentru creanta datorata de Societatea I , mentioneaza ca nu cunoaste exact legatura acestei societati cu Societatea B .

Prin urmare, organul de solutionare al contestatiei va respinge argumentul prezentat de societatea contestatara ca fiind neintemeiat si va mentine constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la acest capat de cerere.

Referitor la afirmatia societatii contestatare potrivit caruia Societatea F (doua facturi neincasate) este in insolventa in dosarul aflat pe rolul la Tribunalului Specializat iar Societatea X nu a cunoscut la momentul vanzarii respectiv anul 2008 acest lucru, nu poate fi reținuta în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care

societatea contestatara nu a prezentat documente(hotararea emisa de Tribunalul Specializat), din care sa rezulte acest lucru.

Mai mult, la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca societatea ar fi intreprins demersuri în vederea incasarii creantei respectiv inscrierea la masa credala cu sumele de încasat, sau daca s-a declanșat procedura falimentului o hotărâre judecatoreasca în acest sens.

De asemenea, se reține ca in mod eronat , organele de inspectie fiscala au in scris in Raportul de inspectie fiscala ca in tabelul cu clienti neincasati ar fi fost inscrista Societatea F cu valoare neincasata si valoare provizion de doua ori, in conditiile in care din tabelul anexat la dosarul cauzei rezulta ca valoarea cheltuielii cu provizionul a fost de ..lei si a fost constituit asupra creantei de ..lei; din tabel rezulta ca totalul cheltuielilor cu provizioanele este de ...lei care se compune din: ...lei pentru creanta de incasat de la Societatea I SRL, ...lei pentru creanta de incasat de la Societatea A SRL, ...pentru creanta de incasat de la D SRL, ...lei pentru creanta de incasat de la F SRL si ..lei pentru creanta de incasat de la S SRL.

În conditiile în care pana la data emiterii prezentei decizii la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente în acest sens, organul de solutionare a contestatiei va menține ca legala constatarea organelor de inspectie fiscala și va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu provizioanele inregistrate de societate în evidentele contabile urmare neincasarii facturii emise către Societatea F.

Cu privire la cheltuiala cu provizionul constituita in limita a 15% asupra sumei de incasat de la Societatea D , conform facturii emisa in contestatia formulata societatea contestatara sustine ca s-a depus somatia transmisa prin fax pentru recuperarea debitului in sa la contestatia formulata nu a fost anexat un astfel de document.

Prin urmare , se va mentine ca legala constatarea organelor de inspectie fiscala si se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu provizioanele.

Cu privire la cheltuielile cu provizionul inregistrate in evidentele contabile urmare neincasarii creantei de la debitorul S , societatea contestatara sustine ca din eroare a fost omisa de la demersuri executionale, in sa contesta in totalitate cheltuielile cu provizioanele si impozitul pe profit.

In aceste conditii organul de solutionare al contestatiei va mentine constatarile organelor de inspectie fiscala si va respinge contestatia si cu privire la cheltuielile cu provizionul.

Din Referatul de clasare, intocmit de organele de cercetare penala, rezulta ca, contabila societatii referitor la provizioanele inregistrate in contabilitate, sustine ca provizioanele au fost constituite conform legii , in baza sentintelor judecatoresti , depuse deja la dosarul ANAF, in sa la dosarul contestatiei nu se afla sentintele judecatoresti despre care se face referire in acest referat.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, organul de solutionare a contestatiei, în conformitate cu prevederile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, a solicitat organului de inspectie fiscala un punct de vedere privind solutionarea contestatiei în raport cu solutia organelor penale data în dosarul penal.

In adresa, inregistrata la D.G.R.F.P., referitor la cheltuielile cu provizioanele organele de inspectie fiscala își mențin opiniile și aprecierile cu privire la starea de fapt fiscale cum a fost prezentata în decizia de impunere și raportul de inspectie fiscala, în conditiile în care nu au fost prezentate organelor de cercetare penala documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele societatii contestatare nu au fost de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscale, acestea nefiind insotite de dovezi obiective, in speta se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele iar in conforitate cu prevederile art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiate, contestatia formulata de societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

6. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere, contestat de societate, **D.G.R.F.P. este investita să se pronunte asupra cheltuielilor cu diferențele de curs valutar asupra cărora s-a stabilit impozit pe profit, în condițiile în care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decât cea constatata de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat, in luna iunie 2014, in contul 665 "Cheltuieli din diferente de curs valutar" cheltuieli fara a avea la baza documente justificative.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii, prin nota explicativa, contabilului societatii.

In raspunsul dat la intrebarea din nota explicativa referitor la aceste cheltuieli, contabila societatii precizeaza ca: "Din pacate, se pare ca aceasta suma a fost introdusa eronat, nu avem documente cu explicatii pentru aceasta suma."

In aceste conditii s-a constatat ca , societatea a majorat in mod nejustificat cheltuielile deductibile fiscal motiv pentru care, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

În contestatia formulata, referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatara sustine ca nu este vorba de o majorare nejustificata a cheltuielilor in luna iunie 2014, ci ca s-a efectuat o reevaluare pentru creantele datorate de societate in valuta anterior anului 2008.

Societatea contestatara considera ca aceasta suma este cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2014 si nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

În drept, în cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]”

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]”

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la [art. 23](#):[...]”

(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;”

La art.23 din același act normativ se prevede:

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(1[^]1) În înțelesul alin. (1), prin credit/împrumut se înțelege orice convenție încheiată între părți care generează în sarcina uneia dintre părți obligația de a plăti dobânzi și de a restitui capitalul împrumutat.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora. Dreptul de reportare a cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar al contribuabililor care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se transferă contribuabililor nou-înființați, respectiv celor care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare. Dreptul de reportare a cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar al contribuabililor care nu își încetează existența ca efect al unei operațiuni de desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se împarte între acești contribuabili și cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca sunt cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

De asemenea, se reține ca cheltuielile cu diferențe cu curs valutar au deductibilitate limitată , în limita prevăzută la art.23 din Cod .

Potrivit art.23 alin.(3) din Cod, în cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1) respectiv cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă ca societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile, în anul 2014, în contul 665”Cheltuieli din diferențe de curs valutar” cheltuieli cu diferențe de curs valutar fără a avea la bază documente justificative având în vedere răspunsul dat la întrebarea din nota explicativă de către contabilul societății în care precizează ca:

” Din păcate, se pare ca această sumă a fost introdusă eronat, nu avem documente cu explicații pentru această sumă.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate caracterul deductibil al cheltuielilor cu diferențe de curs valutar se stabilesc conform prevederilor art.23 din Codul fiscal, cheltuielile fiind integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

În lipsa unor documente din care să rezulte cum au fost stabilite cheltuielile cu diferențele de curs valutar, asupra cărora împrumuturi au fost determinate aceste diferențe de curs valutar, organul de soluționare al contestației nu se poate pronunța dacă cheltuielile cu diferențele de curs valutar, înregistrate în evidențele contabile în anul 2014 se încadrează în limitele prevăzute de art.21 alin.(3) lit.h) coroborat cu prevederile art.23 din Codul fiscal mai sus enunțate.

Mai mult, contabilă societății precizează în mod clar ca aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidențele contabile în mod eronat și nu au la bază documente justificative.

În contestația formulată se specifică faptul că s-ar fi efectuat o reevaluare pentru creanțele datorate de societate în valută anterior anului 2008 însă această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu au fost prezentate documente în acest sens iar contabilă societății susține că din eroare a înregistrat aceste cheltuieli ca deductibile fiscal.

De asemenea, referitor la cheltuielile cu diferentele curs valutar, din Referatul de clasare intocmit de organele de cercetare penala rezulta ca, contabila societatii a declarat ca "nu stie exact din ce cauza au aparut acestea , deoarece in luna iulie 2014, a predat contabilitatea Societatii X neluand la cunostinta despre respectivele diferente pana la efectuarea controlului de catre inspectorii ANAF.[...]diferentele respective au putut surveni decat ca urmare a unei erori care imi apartine , pe fondul calcularii la un alt curs valutar sau a unei erori a aplicatiei informatice pe care nu am observat-o la momentul respectiv , intrucat am predat contabilitatea Societatii X in luna iulie 2014, neexistand in calculul acestor diferente implicarea administratorului firmei si nici intentia mea sau a lui de a inregistra astfel de cheltuieli nejustificative."

Astfel, se retine ca, in mod clar cheltuielile au fost inregistrate din eroare, fara a avea la baza documente justificative .

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede ca orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate în evidentele contabile fără a avea la baza documente justificative.

Astfel, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu diferentele de curs valutar inregistrate din eroare, fara a avea la baza documente justificative si au stabilit suplimentar impozit pe profit.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele societatii contestatare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiate, contestatia formulata de societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

7.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2014, asupra cheltuielilor cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale ", cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care contesta si acest capat de cerere desi contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit de plata prin Decizia de impunere.

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2014, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale" in baza facturilor emisa de N , conform Contractului de prestari servicii.

In timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat documente prin care sa justifice deductibilitatea cheltuielilor astfel ca, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) si lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuielile .

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe suplimentar de plata , pe anul 2014.

In contestatia formulata, societatea contestatara nu face referire la impozitul pe profit stabilit pe anul 2014 asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal , desi contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit prin Decizia de impunere.

Societatea contestatara prezinta argumentele de fapt și de drept și face referire doar la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2013, urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor inregistrate în evidentele contabile în baza facturii emisa de N.

In drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se întemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

In aceste conditii in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.**"*

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia: "*Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, în afara de cazurile anume prevazute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."

Se retine astfel ca, contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia. Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul cii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la impozitul pe profit stabilit pe anul 2014 asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat și reprezentand impozit pe profit, astfel ca in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe anul 2014, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatea N.

8.Referitor la obligatiile fiscale accesorii stabilite de organele fiscale prin Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale, contestate de societate, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii stabilite asupra obligatiilor fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA, individualizate de plata prin Decizia de impunere în conditiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestatia cu privire la impozitul pe profit si TVA.**

In fapt, asupra impozitului pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina Societatii X , obligatii fiscale accesorii astfel:

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, rezulta ca , obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite astfel:

-Pentru impozitul pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 25.04.2012-27.04.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

-Pentru TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 25.02.2012-27.04.2016, dobanzi si penalitati de intarziere .

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii , care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, rezulta ca , obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite astfel:

-Pentru impozitul pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 27.04.2016-16.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

-Pentru TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 27.04.2016-16.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, rezulta ca , obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite astfel:

-Pentru impozitul pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 16.05.2016-30.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere.

-Pentru TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, au fost calculate, pe perioada 16.05.2016-30.05.2016, dobanzi si penalitati de intarziere .

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a corectat obligatii fiscale accesorii respectiv penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit si TVA individualizate de plata prin Decizia de impunere, astfel:

Penalitatiile de intarziere aferente impozitului pe profit sunt in valoare de ...lei fata de ...lei cat s-a stabilit initial, rezultand o diferenta in plus in valoare de ..lei.

Penalitatiile de intarziere aferente TVA sunt in valoare de ..fata de ..lei cat s-a stabilit initial, rezultand o diferenta in plus in valoare de ..lei.

Dobanzile si penalitatiile de intarziere au fost calculate de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.174, art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare pe perioada de calcul a accesoriilor, conform anexelor la decizii.

Prin contestatia formulata Societatea X contesta Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii precum si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii si solicita anularea acestora pe motiv ca accesoriile au fost calculate eronat, in actele emise nefiind trecuta suma constata prin decizia de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P..

Prin Decizia, organul de solutionare a contestatiei a solutionat pe fond contestatia cu privire la accesoriile aferente debitului reprezentand TVA stabilita de plata prin Decizia de impunere, necontestata de societate.

In drept, pe perioada 25.01.2013-31.12.2015, dobanzile si penalitatiile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.[...]

(3) Dobânzile si penalitatiile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi apartine creanta principala.

-art.120

“(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

-pentru perioada 25.01.2013-28.02.2014

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

-pentru perioada 01.03.2014-31.12.2015

„(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

-art.120¹

“(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

-pe perioada 25.01.2013-30.06.2013,

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadența, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."

-pe perioada 25.07.2013-31.12.2015

"(2) Nivelul penalitatii de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere"

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Pe perioada 01.01.2016-30.05.2016, obligațiile fiscale accesorii au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.173

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

-art.174

"(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.[...]"

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere."

-art.176

"(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit [art. 181](#)."

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere.

Totodată se reține că dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Analizand contestatia formulata in raport de documentele existente la dosarul contestatiei si de prevederile legale mai sus enuntate, se retin urmatoarele:

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, pe perioada 25.04.2012-27.04.2016, s-a stabilit de plata in sarcina societatii contestatare , dobanzi iar pe perioada 25.07.2013-27.04.2016, penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere.

De asemenea ,prin aceasta decizie pe perioada 25.02.2012-27.04.2016, s-au stabilit de plata, dobanzi si pe perioada 25.08.2013-27.04.2016, penalitati de intarziere aferente TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere .

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, pe perioada 27.04.2016-16.05.2016, s-a stabilit de plata în sarcina societății contestatare , dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit precum și dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, debite individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, pe perioada 16.05.2016-30.05.2016, s-a stabilit de plata in sarcina Societatii X , dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului de profit și dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, debite individualizat de plata prin Decizia de impunere.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a corectat obligatiile fiscale accesorii respectiv penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit si TVA individualizate de plata prin Decizia de impunere, in conditiile in care s-a constatat ca pentru impozitul pe profit stabilit nu au fost generate, prin aplicatia informatica, penalitati de intarziere in cota de 15%.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate,se retine ca pentru impozitul pe profit cu termen scadent din data de 25.04.2012-25.10.2012, si pentru care nu s-au stabilit penalitati de intarziere printr-un act administrativ fiscal, societatea datoreaza bugetului de stat diferenta de penalitati de intarziere in cota de 15% stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale .

De asemenea, societatea contestatara datorează bugetului de stat diferența de penalitati de intarziere stabilită prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale în conditiile în care, s-a constatat ca pentru TVA stabilită suplimentar ,scadenta pe perioada 25.02.2012 -25.11.2012, nu au fost generate, prin aplicatia informatica, penalitati de intarziere in cota de 15% aferente acestor obligatii fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere.

În consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora contribuabilii datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale principale se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata precum si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA, prin Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii precum si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale .

Mai mult, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit și TVA și s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit.

Potrivit principului de drept “accesorium sequitur principale” precum si prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge, ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii precum si Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale , cu privire la obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

De asemenea, potrivit principului de drept “accesorium sequitur principale” precum si prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge, ca nemotivata, contestatia formulata de Societatea X impotriva prin Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii precum si Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale , cu privire la obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit ;

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X , inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii si Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale , cu privire la obligatii fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- 366.851 lei reprezentand TVA;
- 158.198 lei reprezentand dobanzi aferente TVA ;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale

principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii cu privire la obligatii fiscal, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.