



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel./ fax: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr.000 / .2020**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**X**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală juridică prin adresa nr.000./2020 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 000/.2020, asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de **X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.000/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .

Urmare inspecției fiscale efectuate la X in faliment, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.000/2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2016.

Totodată, întrucât in urma verificarii s-a constatat că societatea nu a putut justifica realitatea și legalitatea operațiunilor declarate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, au înaintat DIICOT, în baza solicitării transmise de această instituție cu adresa nr.000/2016, Raportul de inspecție fiscală nr.000/.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/.2016, în vederea derulării cercetărilor penale, în Dosar nr.000 D/P/2016, față de reprezentantul legal al X sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală.

Împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2016, X a formulat contestație.

Prin Decizia nr.000/.2016, Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice pentru suma totală de 000 lei reprezentând:

- 000 lei impozit pe profit
- 000 lei taxă pe valoarea adăugată, soluționarea contestației urmând să fie reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea deciziei de soluționare.

Împotriva Deciziei nr.000/07.2016 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, X a formulat acțiune în contencios administrativ iar prin Sentința civilă nr. 000/CA/2017 - PI pronunțată în dosarul nr. 000/CA/2016, Curtea de Apel a respins ca nefondata acțiunea formulată de X, în contradictoriu cu paratii ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor și Administrația județeană a finanțelor publice .

Împotriva sentinței mai sus menționată, X a formulat recurs, iar prin Hotărârea nr.000/2020, definitivă, pronunțată în dosarul nr. 000/2016, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, a admis recursul declarat de societate și a obligat Direcția generală de soluționare a contestațiilor la soluționarea pe fond a contestației.

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și faptul că pe rolul DIICOT se afla înregistrat dosarul penal nr.000/P/2016 în care se efectuează cercetări față de reprezentantul legal al X sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prin adresa nr. 000/2020, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat acestei instituții să precizeze stadiul dosarului penal.

Urmare acestor solicitări, prin adresa din data de 23.03.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/2020, DIICOT Precizează următoarele:

Dosarul penal privind pe reprezentanții X și M a fost înregistrat la DIICOT la data de 2015 și reunit la dosarul nr.000/D/P/2015 la data de 2016.

Prin ordonanțele din data de 2014, s-a dispus continuarea urmăririi penale față de suspecții SC, HGh, X și M cu privire la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, fapte prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c, alin.(3) din Legea nr.241/2005 cu

aplicarea art.35 alin.(1) și art.5 din Codul penal, iar prin ordonanțele din 03.09.2014 s-a dispus punerea în mișcare a acțiunii penale față de inculpații S și H, cu privire la infracțiunile menționate mai sus.

În dosarul penal cu nr.000/D/P/2015, înregistrat DIICOT , se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.367 Cod penal și art.4 și art.9 din Legea nr.241/2015, dosarul nefiind soluționat până în prezent.

Având în vedere Sentința civilă nr. 000/CA/2017 - PI pronunțată în dosarul nr. 000/CA/2016 de Curtea de Apel , definitiva, prin Hotararea nr.000/2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția Contencios Administrativ și Fiscal, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin. (5) lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, va relua procedura de soluționare a contestației formulate X în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, pentru suma de **000 lei** reprezentând:

- 000 lei impozit pe profit
- 000 lei taxă pe valoarea adăugată

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, X, susține următoarele:***

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice nu aveau competența materială să efectueze controlul fiscal la această societate, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.375/2009, competența aparține D.G.R.F.P. .

X precizează că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe baza Procesului-verbal de control nr.000/.2014 al DRAF , a informațiilor transmise de DIICOT și ale organelor de poliție B.C.C.O. , fără a verifica cu seriozitate documentele puse la dispoziție de societate.

Totodată, contestatoarea precizează că nu a fost respectat dreptul la apărare al societății, în conformitate cu dispozițiile art.9 alin.(1) și art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au listat actele contestate anterior expirării termenului pentru formularea punctului de vedere privind proiectul de RIF, respectiv la data de 2016, în condițiile în care societatea avea termen legal de depunere a punctului de vedere până la data de 2016. În susținere, contestatara invocă jurisprudența CEJ, respectiv cauza C-109/10P Solvay c. Comisia.

X consideră că decizia de impunere atacată a fost emisă fără respectarea prevederilor art.46 alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală, necuprinzând motivele de fapt.

De asemenea, X menționează că în vederea extinderii perioadei de inspecție fiscală dincolo de perioada generală de 3 ani, organele de inspecție fiscală aveau obligația emiterii unui referat de prezentare a motivelor concrete pentru extinderea perioadei inspectate și emiterea unui aviz de inspecție fiscală suplimentar. În susținere, contestatara invocă Sentința civ. nr.000/.2009 pronunțată de Curtea de Apel , Deciziile ÎCCJ nr.000/2009, nr.000/28.10.2014 și nr.000/18.02.2014, precum și Circulara Vicepreședintelui A.N.A.F. nr.807313/03.07.2014.

În ceea ce privește aspectele de fond, societatea precizează ca echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la V și AS , pe motiv că aceste achiziții nu reflectă operațiuni reale întrucât cele două societăți ar avea rolul de "conductă", așa cum rezulta din informațiile DIICOT și din constatările inspectorilor antifraudă, care în urma verificărilor, au constatat că la sediul social al V nu s-ar fi desfășurat nicio activitate, societatea nu a deținut puncte de lucru, fostul administrator al societății, domnul K Vnu ar avea cunoștința de modul în care au fost întocmite facturile în cauză.

Fata de cele de mai sus, societatea susține că aceste constatări sunt inexacte și au fost eliminate în cadrul cercetărilor penale efectuate în dosarul penal nr.000/P/2014, în care, fostul administrator al V a explicat exact starea de fapt privind relațiile comerciale cu X.

Totodată, contestatara precizează că însăși echipa de inspecție fiscală a constatat că toate cele trei societăți implicate în operațiuni comerciale au declarat toate tranzacțiile în Declarația 394. Deși nu se invocă acte și fapte ale X, ci eventuale nereguli constatate la cei doi furnizori, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art. 11 din Codul fiscal, fără a indica tranzacțiile care nu au un scop economic. Astfel, achiziționarea marfurilor de către X de la V și AS , cu scopul de a revinde marfurile, nu are un

scop economic, inasa livrarile de marfuri efectuate de X, catre diversi beneficiari, au scop economic si trebuie impuse.

In concluzie, societatea precizeaza ca echipa de inspectie fiscala, in mod eronat a constatat ca doar achizitiile sunt nelegale, nu si livrarile catre beneficiari, pe lantul comercial.

In sustinerea celor de mai sus, X invoca jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauzele C-409/04, C-284/2011, C-210/91, C-286/82, C-26/83, C-203/80.

Mai mult, societatea afirma ca potrivit celor "relatate" in procesul verbal nr.000./2014 incheiat de inspectorii antifrauda, au fost constatate livrari neinregistrate in contabilitatea X, inasa aceste neconcordante s-au datorat faptului ca nu au putut fi prezentate toate documentele, intrucat in luna iulie 2013, la sediul societatii a izbucnit un incendiu in care a fost distrusa intreaga baza de date, atat cea evidentiata in format electronic, cat si pe suport de hartie, societatea reconstituind evidenta contabila si fiscala.

In ceea ce priveste constatările organelor de inspecție fiscală privind împrumutul acordat societății M, care după o scurtă perioadă de timp a fost restituit, contestatara precizează că, contractarea creditelor în vederea susținerii activității economice a societății s-a realizat înaintea împrumutului/creditării din anul 2012, respectiv 2009, 2010, linie de credit – 2011, scrisoare de garanție furnizorul O – 2011, iar posibilitatea restituirii anticipate pentru a nu mai achita dobânzi bancare nu este susținută de realitate, având în vedere că erau sume extrem de mari.

Fata de constatarea echipei de inspectie fiscala potrivit careia societatea a majorat pierderea fiscala prin neinregistrarea unor venituri, in anul 2013, X precizeaza ca activitatea societatii a suferit enorm la momentul izbucnirii incendiului, marfurile au suferit distrugerii mari, iar la cateva luni de la producerea incendiului, s-au efectuat inregistrarile confirmate de parteneri si s-au declarat servicii si livrari in conformitate cu prevederile legale in materie.

Referitor la achiziția „TBF”, din anul 2008, X precizează că acesta a fost dobândit prin contractul de vânzare-cumpărare nr.000/2008, cu suma de 000 lei, sumă care a fost înregistrată în contabilitate. La data de 23.10.2012 imobilul a fost vândut cu prețul de 000 lei cu TVA inclus, respectiv 000 lei (fără TVA) conform contractului de vânzare-cumpărare nr.000/2012 și facturii nr.000/2013, în baza raportului de evaluare nr.000/2012, din care rezultă că imobilul a fost evaluat la suma de 000 lei. X precizează că a depus la dosarul cauzei documente justificative referitoare la aceste înregistrări.

Cu privire la proiectul în curs de derulare Parc, înregistrat în

contul 6583 în luna mai 2014, X precizează că veniturile aferente acestor cheltuieli au fost înregistrate ulterior până la finalul anului 2014, rezultând un profit care a fost impozitat, acest lucru rezultând din Balanța analitică la 31.12.2014 ce a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește relația comercială derulată cu K și S, ambele din Ungaria, pentru care nu a fost acordată scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrarilor intracomunitare, contestatara precizează că dacă s-ar fi făcut demersuri la organele fiscale maghiare, organele de inspecție fiscală ar fi constatat că firmele existau la momentul tranzacțiilor cu X, că nu erau firme „fantomă”, că erau înregistrate la Registrul Comerțului din Ungaria, că funcționau în conformitate cu prevederile legii maghiare, adică erau autorizate să desfășoare comerț național și intracomunitar, că și-au declarat achiziții cu firme din România și au plătit statului maghiar taxe, în limita derulării afacerilor și a încasărilor efectuate în urma tranzacțiilor comerciale. De asemenea, X menționează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente din care rezulta veridicitatea tranzacțiilor efectuate cu partenerii maghiari, respectiv contractul cu K, căruia îi era atașat actul constitutiv și starea firmei, eliberate de Registrul Comerțului din Ungaria, precum și informațiile privind o serie de documente de livrare și transport care se găsesc la Dosarul penal nr.000/P/2014 al Parchetului de pe lângă Tribunalul .

În susținerea celor de mai sus, X invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele Mahageben, Peter David, Bonik EOOD, Gabor Toth, Maks Pen EOOD, precum și deciziile instanței naționale, respectiv Decizia civilă nr. 7217/12.11.2013, nr. 483/04.02.2014, nr. 4124/12.10.2012.

X consideră că simpla relație cu parteneri comerciali al căror comportament pare a fi de tip evazionist nu este suficient pentru a demonstra intenția de participare la un mecanism fraudulos, cu consecința lipsei de temei legal pentru impunerea de obligații fiscale în sarcina particularului de bună-credință.

Prin urmare, având în vedere argumentele expuse mai sus, societatea solicită admiterea în totalitate a contestației și anularea actului administrativ fiscal contestat.

***II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2016, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice , în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2016, au fost constatate***

### **urmatoarele:**

Echipele de inspectie fiscala a constatat ca in perioada 2012-2013, achizitiile de marfuri de la V si AS consemnate in documentele de livrare nu reflecta operatiuni reale, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de deducerea cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente.

De asemenea, din informatiile furnizate de DIICOT , urmare cercetarilor efectuate, X a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli fictive cu aprovizionari de marfuri facturate de V si AS , care au avut rol de "conducta", cu consecinta diminuarii obligatiilor de plata fata de bugetul de stat.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a consemnat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, faptul ca societatea nu a prezentat documente de achizitie, in speta facturi, fise cont precum si alte documente, fapt pentru care, in temeiul art. 11, art. 21 alin. 4 lit f si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli in suma totala de 000 lei, fiind diminuata pierderea fiscala stabilita de societate, cu aceasta suma, si stabilindu-se impozit pe profit in suma de 000 lei, precum si pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei.

Potrivit constatarilor cuprinse in procesul verbal nr. 000/06.2014 incheiat de DGAF, din confruntarea constatarilor transmise de organele de control, urmare a controalelor incrucisate efectuate, cu livrarile declarate de X in relatia cu partenerii interni si jurnalele de vanzari intocmite de aceasta in perioada iunie - decembrie 2013, echipa de inspectie fiscala a constatat livrari de marfuri neinregistrate in contabilitatea societatii in suma de 000 lei si o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de 000 lei.

Prin neinregistrarea in contabilitate a tuturor veniturilor realizate din operatiuni efectuate pe teritoriul Romaniei, organele de inspectie fiscala au constatat incalcarea prevederilor art. 19, art. 2 si art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat ca la data de 31.12.2013, potrivit balantei de verificate, societatea figureaza in contul 461 "Debitori diversi", cu plati efectuate prin banca catre societatea afiliata M, in suma de 000 lei. Potrivit fișei contului 461, plățile efectuate au stins obligația de plată a X față de furnizorul M.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste plăți nu s-au concretizat, în perioada verificată, în achiziții de bunuri/

servicii de la M, care să fie utilizate de către X în vederea desfășurării activității sale economice, respectiv obținerea de venituri impozabile, și care să dea naștere la obligații de plată către M.

Lipsa datoriei contribuabilului X față de M rezultă și din operațiunile evidențiate în fișa contului 461 M aferentă lunii aprilie 2014, astfel ca organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani plătite către aceasta din urmă au fost restituite creditorului X. Potrivit documentelor prezentate (fișa de cont 461), organele de inspecție fiscală au constatat că au fost stinse obligațiile de plată reprezentând credite ale X către bănci.

Cele de mai sus, au fost confirmate și din informațiile furnizate de reprezentantul legal al X, prin Nota explicativă din data de 12.2016, plățile efectuate reprezintă “împrumuturi către societăți afiliate, fără dobândă”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică sumele de bani plătite firmei afiliate M, acestea putând fi utilizate de către X în vederea efectuării plăților către partenerii săi, fără a mai fi necesară contractarea creditelor bancare pentru care X a plătit dobânzi.

În consecință, organele de inspecție fiscală apreciază că nu se justifică contractarea de către X a creditelor bancare pentru care, în perioada mai 2013 – decembrie 2013 a înregistrat cheltuieli cu dobânzile în sumă de 000 lei, care au fost deduse la determinarea rezultatului fiscal al perioadei.

Prin urmare, în temeiul art. 11, art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea rezultatului fiscal, diminuând pierderea fiscală calculată de societate cu suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi bancare.

În ceea ce privește veniturile și cheltuielile aferente serviciilor de încărcare electronică, aferente lunii decembrie 2013, X a declarat că achiziția serviciilor s-a efectuat ulterior datei de livrare a acestora (mai întâi clientul achiziționează serviciile de încărcare – se emite factura de livrare de către X și ulterior furnizorul acestuia facturează serviciile în cauză), iar serviciile nu sunt facturate sub valoarea de achiziție.

În timpul inspecției fiscale, X nu a justificat cu documente cheltuielile în sumă de 000 lei, care exced veniturile înregistrate din încărcare electronică, și nici cheltuielile în sumă de 000 lei, care exced veniturile din vânzarea de mărfuri, altfel spus nu a făcut dovada că aceste cheltuieli sunt efectuate în vederea desfășurării activității sale economice, respectiv a obținerii de venituri



impozabile. La solicitarea organelor de inspecție fiscală a unor explicații privind vânzarea mărfurilor și a serviciilor facturate la un preț mai mic decât cel de achiziție, reprezentantul legal al X a precizat în Nota explicativă din data de 12.2016 faptul că „marfa vândută era marfă cu risc mare de devalorizare și ...probabil că nu am reușit să refacem imediat toate facturile de reîncărcare electronică”.

Ca urmare, în temeiul art. 11, art. 19 și art. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea rezultatului fiscal, diminuând pierderea fiscală calculată de societate cu suma de 000 lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în bilanțul de verificare aferentă lunii aprilie 2013, în total sume cont 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” X a înregistrat suma de 000 lei, sumă ce se regăsește și în total sume creditoare ale contului 211.1 „Teren”, în condițiile în care la aceeași dată în total sume cont 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” este înregistrată suma de 000 lei. Referitor la această situație, reprezentantul legal al societății a precizat, în Nota explicativă din data de 12.2016, faptul că „terenul a fost vândut în ianuarie 2013. Contractul de vânzare cumpărare a fost autentificat la notar public”, fără a prezenta acest contract sau alte documente în susținere.

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală nu a acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor în suma de 000 lei, rezultate din diferența dintre suma înregistrată în contul 6588 și cea înregistrată în contul 7583, influențând rezultatul fiscal al exercitiului cu contravaloarea lor.

Având în vedere aspectele constatate pentru anul 2013, în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de 000 lei și au stabilit profit impozabil în suma de 000 lei, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în suma de 000 lei.

În luna mai 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că X a înregistrat în contul 6583 suma de 000 lei, reprezentând contravaloare „imobilizări în curs – proiect”, evidențiate în contul 2311, pentru care reprezentantul legal al societății nu a putut da explicații privind natura acestor immobilizări, precizând că „am avut multe înregistrări de care nu îmi mai aduc aminte”.

Conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ care să facă dovada intrării în gestiune, nu sunt deductibile.

In consecinta, organele de inspectie fiscala, in temeiul art. 11, art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au reintregit profitul impozabil cu suma de 000 lei.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a stabilit la data de 31.12.2013 o pierdere fiscala de recuperat in suma de 000 lei fata de pierderea fiscala declarata de societate, in suma de 000 lei. In aceste conditii, pentru anul 2014, organul de inspectie fiscala a stabilit un profit impozabil in suma de 000 lei, pentru care a calculat impozit pe profit in suma de 000 lei.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, echipa de inspectie fiscala a constatat că, în perioada verificată, X a declarat la organul fiscal teritorial livrări intracomunitare de bunuri către firmele K B și S Ungaria, pentru care a aplicat scutirea de TVA, fără a prezenta în timpul controlului documente din care să rezulte natura acestor operațiuni (facturi de livrare, documente de transport, contracte etc).

Prin Nota explicativă din data de 05.2016, reprezentantul legal al X a precizat că o parte din documentele solicitate au fost recuperate de la parteneri și le va pune la dispoziția organelor de control, ceea ce nu s-a întâmplat până la data finalizării inspecției fiscale. Prin Nota explicativă din data de 12.2016 și cu ocazia înmânării înștiințării privind discuția finală cu contribuabilul, organele de inspecție fiscală au revenit cu solicitarea documentelor justificative pentru livrările intracomunitare, reprezentantul legal al societatii precizând că nu înțelege de ce organele de inspecție fiscală revin cu această solicitare având în vedere că le-a spus de nenumărate ori că nu are aceste documente.

Din Procesul-verbal nr.00006.2014 întocmit de D.R.A.F. rezultă că au fost solicitate Direcției de Investigații Fiscale informații de tip SCAC din Ungaria referitoare la operațiunile derulate de X cu K, din care reiese că firma maghiară nu a achiziționat mărfuri din România și nu a avut relații comerciale cu firme din O în perioada 2012 – 2013. În consecință, organele de control din cadrul D.R.A.F. consideră că operațiunile declarate de X cu K Ungaria sunt fictive, înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni având rolul de disimulare a realității în vederea creării aparenței existenței unor operațiuni care în realitate nu există, având drept scop diminuarea TVA de plată.

Potrivit informațiilor furnizate de DIICOT , obținute în urma cercetărilor efectuate, în perioada 2012 – 2013 X a „simulat” livrări intracomunitare de mărfuri către societățile cu comportament „tip fantomă” K și S în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale

prin necolectarea TVA. Operațiunile în realitate nu au avut loc, fiind întocmite doar documente care au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății cu scopul de disimulare a TVA de plată.

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

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de contestatar, organul de soluționare a contestației nu se va mai investi cu soluționarea acestora, acestea fiind analizate prin Decizia nr.000.07.2016.

#### **B. ASPECTE DE FOND**

**1. In ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunța pronunte daca in mod legal echipa de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere al cheltuielilor rezultate din diferenta dintre valoarea inregistrata in evidenta contabila a terenului , inregistrate pe costuri la data scoaterii din gestiune si veniturile inregistrate din cedarea activelor, in conditiile in care in sustinerea contestatiei, X a prezentat documente asupra carora, desi au avut posibilitatea, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat.**

**In fapt**, in urma verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in balanta de verificare aferenta lunii aprilie 2013, societatea a inregistrat in contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" suma de 000 lei, suma care se regaseste si in total sume creditoare ale contului 211.1 "Teren", in conditiile in care la aceeasi data, in total sume cont 7583 "Venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital" este inregistrata suma de 000 lei.

Intrucat societatea nu a prezentat documente, respectiv contracte de vanzare-cumparare, facturi, rapoarte de evaluare pentru teren din care sa rezulte ce reprezinta suma inscrisa in cele doua conturi, echipa de inspectie fiscala a constatat ca nu se justifica inregistrarea pe costuri a sumei de 000 lei reprezentand diferenta dintre valoarea inregistrata in evidenta contabila a

terenului , înregistrate pe costuri la data scoaterii din gestiune și veniturile înregistrate din cedarea activelor, fapt pentru care au stabilit ca aceasta este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, X precizează că a achiziționat terenul în anul 2008 și l-a vândut în anul 2012 în baza contractului de vânzare cumpărare nr.000 și a facturii nr. 000, la baza operațiunii stand Raportul de evaluare nr. 000, documente care au fost prezentate organului de inspecție fiscală, însă acesta le-a ignorat și pe care le prezintă în susținerea contestației.

**In drept**, art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

*“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.”*

Totodată, la art. 21 alin. 1 din actul normativ mai sus invocat, legiuitorul a prevăzut că *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*, iar la alin. 4 lit. f al aceluși articol, se stipulează:

*“(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;”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune nu sunt deductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că echipa de inspecție fiscală a constatat că nu se justifică înregistrarea pe costuri a sumei de 000 lei reprezentând diferența dintre valoarea înregistrată în evidența contabilă , înregistrate pe costuri la data scoaterii din gestiune și veniturile înregistrate din cedarea activelor, întrucât societatea nu

a prezentat documente, respectiv contracte de vanzare-cumparare, facturi, rapoarte de evaluare pentru teren din care sa rezulte ce reprezinta suma inscrisa in conturile 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" si 7583 "Venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital"

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca X precizeaza ca a achizitionat terenul in anul 2008 si l-a vandut in anul 2012 in baza contractului de vanzare cumparare nr.000 si a facturii nr.000 la baza operatiunii stand Raportul de evaluare nr. 000, documente pe care sustine ca le prezinta in sustinerea contestatiei.

Astfel din analiza documentelor prezentate de societate in sustinerea contestatiei, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea contestatara a prezentat in sustinerea contestatiei un raport de evaluare (nr. 000/08.2012) intocmit de C, expert evaluator D, avand ca obiect evaluarea terenului intravilan situat in comuna, proprietatea X, prin care s-a constatat ca parcela de teren inscrisa in Cartea funciara sub nr. 000, este situata la iesirea din , valoarea de piata estimata a proprietatii, fara taxa pe valoarea adaugata, fiind in suma de 000 euro, echivalent a 000 lei.

Totodata, organul de solutionare a contestatiei retine ca la data de 23.10.2012, a fost autentificat sub nr. 000 la Biroul Notarial , contractul de vanzare cumparare incheiat intre X in calitate de vanzatoare si M in calitate de cumparatoare, obiectul contractului fiind vanzarea unui teren intravilan in suprafata de 5.253 mp situat in comuna , dobandit de contestatara in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.000/2008 de catre BNP , conform incheierii de carte funciara nr. 000/.06.2008.

Se retine ca pretul stabilit prin contract a fost de 000 lei si a fost achitat integral, anterior semnarii si autentificarii contractului.

In baza contractului de vanzare cumparare mai susmentionat, la data de 11.01.2013, societatea contestatara a emis catre M factura nr.000, al carei obiect consta in vanzarea "teren intravilan ", in valoare totala de 000 lei, din care baza impozabila in suma de 000 lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei, venituri care, conform constatarilor echipei de inspectie fiscala, se regasesc in contul 7583 "Venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital".

Avand in vedere cele aratate mai sus, precum si documentele prezentate de contestatara, organul de solutionare a contestatiei retine ca nu se mai justifica cele constatate de organele de inspectie fiscala cu privire la lipsa documentelor, cu

atat mai mult cu cat, chiar daca societatea nu le-a pus la dispozitie in timpul inspectiei fiscale, aceasta le-a prezentat in sustinerea contestatiei, echipa de inspectie fiscala avand cunostinta de ele, insa nu s-a pronuntat asupra acestora asa cum prevede legea.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, având în vedere faptul că societatea a prezentat în sustinerea contestatiei, documente asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, acestea stabilind starea de fapt fiscala tocmai prin prisma lipsei acestor documente, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității/nedeductibilitatii fiscale a cheltuielilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un*

*tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. 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, **se va desființa partial Decizia de impunere nr. 000/.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de 000 lei**, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

***2. In ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate, este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile cu dobanzile aferente creditelor bancare contractate, în condițiile în care din instrumentarea spetei, nu rezulta situația de fapt.***

***In fapt***, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu se justifică contractarea de către societate a creditelor bancare pentru care în perioada mai-decembrie 2013, au fost înregistrate cheltuieli cu dobanzi în suma de 000 lei, în condițiile în care societatea a efectuat plăți prin bancă, către M, societate afiliată, plăți care nu s-au concretizat în bunuri și/sau servicii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica sumele de bani platite societatii afiliate, acestea putand fi utilizate de X in vederea efectuării platii catre partenerii sai, fara a mai fi necesare contractarea creditelor bancare, pentru care societatea a platit dobanzi.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, X precizeaza ca dobanzile bancare sunt deductibile fiscal, creditele bancare au fost contractate inainte de imprumutul acordat societatii M si mai mult, organele de inspectie fiscala nu au dreptul de a se pronunta cu privire la oportunitatea achizitionarii de credite bancare pentru activitatea curenta.

**In drept**, art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*“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.”*

Totodata, la alin. 3 lit. h din actul normativ mai sus invocat, se prevede:

*“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;”*

Art. 23 alin. 1, alin. 1<sup>1</sup> si alin. 2 din acelasi act normativ, stipuleaza:

*“(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<sup>1</sup>) 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.”*



Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca au deductibilitate limitata, cheltuielile cu dobanda in limita prevazuta de lege. Astfel, daca gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei, atunci cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile, iar daca gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, atunci cheltuielile cu dobanzile sunt nedeductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca la data de 31.12.2013, potrivit balantei de verificare, societatea inregistrata in contul 461 "Debitori diversi", plati efectuate prin banca catre societatea afiliata M, in suma de 000 lei. Potrivit fisei contului 461, platile efectuate au stins obligatia de plata a societatii fata de furnizorul M.

Se retine, de asemenea, ca echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca a efectuat achizitii de bunuri/servicii de la societatea afiliata, respectiv sa rezulte obligatii de plata catre acesta din urma, lipsa datoriei rezultand si din operatiunile evidentiata in fisa contului 461, in aprilie 2014 sumele platite fiind restituite creditorului.

Organul de solutionare a contestatiei mai retine ca, potrivit constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala, in perioada mai-decembrie 2013, pentru creditele contractate la diverse banci, societatea a achitat dobanzi in suma de 000 lei, inregistrate in contabilitate ca si cheltuieli, in contul 666 "Cheltuieli privind dobanzile", acestea fiind deduse la determinarea rezultatului fiscal, in conditiile in care in aceasta perioada X a platit societatii afiliate suma de 000 lei, fara a prezenta documente care sa confirme aceasta obligatie de plata.

In consecinta, se retine ca echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii dreptul de deducere pentru cheltuielile cu dobanzi in suma de 000 lei, intrucat nu se justifica sumele de bani platite societatii afiliate, acestea putand fi utilizate de X in vederea efectuarii platii catre partenerii sai, fara a mai fi necesare contractarea creditelor bancare, pentru care societatea a platit dobanzi.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, X precizeaza ca dobanzile bancare sunt deductibile fiscal, creditele bancare au fost contractate inainte de imprumutul acordat societatii M si mai mult, organele de inspectie fiscala nu au dreptul de a se pronunta cu privire la oportunitatea achizitionarii de credite bancare pentru activitatea curenta.

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala, argumentele societatii contestatare, precum si prevederile legale aplicabile spetei, se retine ca deductibilitatea/nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile bancare se analizeaza in functie de gradul de indatorare a capitalului, respectiv daca gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei, atunci cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile, iar daca gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, atunci cheltuielile cu dobanzile sunt nedeductibile.

Se retine ca potrivit pct. 67 din Hoatararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“În vederea determinării impozitului pe profit, gradul de îndatorare se calculează ca raport între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu. Pentru calculul acestor medii se folosesc valorile existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, după cum urmează:*

$$\frac{\text{Capital împrumutat (începutul anului fiscal) + Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)}}{2}$$

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital propriu (începutul anului fiscal) + Capital propriu (sfârșitul perioadei)}}{2}$$

*astfel:*

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat (începutul anului fiscal) + Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)}}{\text{Capital propriu (începutul anului fiscal) + Capital propriu (sfârșitul perioadei)}}$$

Or, din analiza constatarilor echipei de inspectie fiscala, consemnate in raportul de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca la stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor cu dobanzile aferente creditelor contractate, organele de inspectie fiscala nu au efectuat o astfel de analiza.

Mai mult, pornind de la argumentul contestatarii potrivit caruia creditele bancare au fost contractate înainte de imprumutul acordat societatii M, se retine ca la dosarul cauzei au fost anexate contracte de credit, din care cu titlu de exemplificare, se retine contractul de credit nr.000/05.2011 incheiat intre O, prin Sucursala si M, al carui obiect, conform art I-1 consta in *“Banca, in conditiile detaliate prin prezentul contract (Contractul), va acorda Clientului o Facilitate de credit cash revolving neangajata (Creditul) denumita Linie de credit, pentru finantarea activitatii curente. [...]”*

La art. I-2 *“Suma Maxima a Creditului”*, partile au stipulat ca *“Creditul se acorda pentru o suma maxima de 000 Ron[...]”*, iar la art. I-5 *“Rata Dobanzii”*, se prevede ca *pentru sumele utilizate rata dobanzii se va calcula ca ROBOR la 3 luni pentru moneda de tragere plus o marja de 3,5% pe an. Dobanda devine eligibila si va fi platita in data de 5 a fiecarei luni, sau dupa caz, la Scadenta, prin debitarea contului curent al clientului deschis la banca.*

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea contestatara a achitat catre banca, dobanzi, inca din anul 2011, pentru care a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu dobanzi, insa, desi perioada verificata a fost 01.11.2011-31.12.2015, echipa de inspectie fiscala, fara sa efectueze o analiza conform prevederilor legale invocate prin prezenta ca temei de drept, nu au acordat drept de deducere a acestor cheltuieli doar pentru perioada mai - decembrie 2013.

Mai mult, organul de solutionare a contestatiei nu poate retine constatarea echipei de inspectie fiscala potrivit careia nu se justifica contractarea de credite in conditiile in care societatea contestatara a efectuat plati catre societatea afiliata M, intrucat in cadrul aceleiasi constatarii, organul de inspectie fiscala stabileste o situatie de fapt, respectiv ca societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca a efectuat achizitii de bunuri/servicii de la M din care sa reiasa obligatii de plata catre acesta din urma, lipsa datoriei rezultand din operatiunile evidentiata in fisa contrului 461 din luna aprilie 2014, cand sumele de bani platite au fost restituite, insa sanctioneaza societatea pentru o operatiune care nu a fost analizata si care apartine unei alte situatii de fapt decat cea consemnata prin raportul de inspectie fiscala.

Se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă

ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității/nedeductibilității fiscale a cheltuielilor cu dobanzile, în speta impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, la refacerea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile pct. 11.5 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, care precizează:

*“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor*

*mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,*

coroborate cu pct.11.4. 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, **se va desființa partial Decizia de impunere nr. 000/2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016, **în ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

***3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu imobilizarile în curs, evidențiate în contul 2311, în condițiile în care X nu a prezentat documente care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.***

***In fapt***, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat că în luna mai 2014, societatea a înregistrat în contul 6583 suma de 000 lei reprezentând contavaloare “imobilizări în curs-proiect” evidențiate în contul 2311 “Imobilizări corporale în curs de execuție”.

Intrucât societatea nu a prezentat documente, respectiv contracte, facturi, etc., care să justifice ce reprezintă imobilizarile în cauză și care este motivul pentru care acestea au fost înregistrate pe costuri în luna mai 2014, organele de inspecție fiscală au reintregit profitul impozabil cu suma de 000 lei.

**In drept**, art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor, precizeaza:

*“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.”*

Totodata, la art. 21 alin. 1 din actul normativ mai sus invocat, legiuitorul a prevazut ca *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*, iar la alin. 4 lit. f al aceluasi articol, se stipuleaza:

*“(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;”*

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. De asemenea, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune nu sunt deductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca in luna mai 2014, societatea a inregistrat in contul 6583 “Cheltuieli privind activele cedate si alte operatii de capital” suma de 000 lei reprezentand contavaloare “imobilizari in curs-proiect” evidentiata in contul 2311 “Imobilizari corporale in curs de executie”.

Cu ajutorul contului 231 “Imobilizari corporale in curs de executie” se tine evidenta imobilizarilor corporale in curs de executie, fiind un cont de activ.

Astfel, in debitul contului 231 se inregistreaza:

- valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie facturate de furnizori, inclusiv entitati afiliate sau entitati legate prin interese de participare (404,451,453)

- valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie efectuate in regie proprie, neterminate (722);

- valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 231 se înregistrează:  
- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție distruse de calamități (671).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție.

Având în vedere funcțiunea contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție", precum și înregistrările efectuate de contestatara în evidența contabilă, echipa de inspecție fiscală a solicitat societății să justifice cu documente (contracte, facturi, etc.) ce reprezintă imobilizările în cauză și care este motivul pentru care acestea au fost înregistrate pe costuri.

Prin Nota explicativă din data de 12.04.2014, X a precizat că "am avut multe înregistrări de care nu îmi mai aduc aminte.", reprezentând niciun document care să justifice înregistrările contabile.

Se reține că, chiar dacă societatea nu a prezentat documente în timpul inspecției fiscale, aceasta avea posibilitatea să le prezinte în susținerea contestației, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin contestația formulată, societatea precizează că așa cum rezulta din Balanța analitică la data de 31.12.2014, pe care o anexează în susținerea contestației, în contul 2311 a înregistrat, în luna mai 2014, cheltuielile cu imobilizările în curs, aferente proiectului inițiat și în curs de realizare "Parc de schi", iar până la sfârșitul anului 2014 s-au înregistrat veniturile aferente acestor cheltuieli, ceea ce a determinat profit pentru care a calculat impozit pe profit.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că acesta nu este susținut cu documente care să justifice înregistrările și să modifice starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în anul 2014, în contul 7583 "Venituri din cedarea activelor" au fost înregistrate rulaje totale în sumă de 000 lei, în luna octombrie, societatea înregistrând factura nr. 000 emisă către societatea afiliată M în valoare de 000 lei, reprezentând "refacturare amenajare spațiu", fără însă să fie prezentate documente.

Excluzând din contul 7583 suma de 000 lei reprezentând amenajare spațiu, veniturile obținute din cedarea imobilizărilor în

curs și a avansurilor acordate pentru imobilizări corporale evidențiate în contabilitate sunt în suma de 000 lei, iar cheltuielile aferente acestor venituri sunt în suma de 000 lei, rezultând o diferență de cheltuieli în suma de 000 lei, care excede veniturilor înregistrate, astfel ca nu se retine argumentul contestatarii.

În consecință, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2016, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de 000 lei.**

***4. În ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile efectuate cu achizițiile de bunuri în condițiile în care în susținerea contestației, X nu prezintă documente care să justifice faptul că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni impozabile.***

***In fapt***, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat că în anul 2013, conform balanței de verificare întocmită de societate, veniturile înregistrate din încarcare telefonică în contul 704.01 sunt în suma de 000 lei, în timp ce cheltuielile aferente acestor servicii achiziționate de la furnizori și înregistrate de contestatara în contul 628.01, sunt în suma de 000 lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția serviciilor de încarcare telefonică are loc ulterior datei de livrare a serviciilor respective (clientul achiziționează serviciile de încarcare, se emite factura de livrare de către X și ulterior furnizorul acestuia facturează serviciile în cauză).

De asemenea, tot la data de 31.12.2013, veniturile înregistrate din vânzarea de cartele, baterii, cd-uri, înregistrate de societate în evidența contabilă în contul 707.01 sunt în suma de 000 lei, iar cheltuielile cu bunurile în cauză, înregistrate în contul 607.01, au fost în suma de 000 lei.



In timpul verificarii, societatea contestatara nu a demonstrat cu documente ca diferenta de cheltuieli care exced veniturile realizate au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii sale economice, respectiv a obtinerii de venituri impozabile, fapt pentru care echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii dreptul de deducere pentru cheltuieli in suma totala de 000 lei.

***In drept***, art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, precizeaza:

*“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.”*

Totodata, la art. 21 alin. 1 din actul normativ mai sus invocat, legiuitorul a prevazut ca *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*, iar la alin. 4 lit. f al aceluasi articol, se stipuleaza:

*“(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;”*

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. De asemenea, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune nu sunt deductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca X a inregistrat in evidenta contabila venituri din servicii de incarcare electronica si din vanzarea de cartele, baterii, cd-uri, etc in suma totala de 000 lei, pentru care a inregistrat cheltuieli deductibile in valoare totala de 000 lei.

Se mai retine, de asemenea, ca echipa de inspectie fiscala a solicitat societatii contestatare prezentarea de documente justificative din care sa rezulte motivul vanzarii marfurilor si prestarii serviciilor la un pret mai mic decat pretul de achizitie, iar prin Nota explicativa din data de 12.2016, X a precizat ca “marfa vanduta era marfa cu risc mare de devalorizare si [...] probabil ca nu am reusit sa

refacem imediat toate facturile de reincarcare electronica.”, fara in sa sa prezinte documente justificative.

Or, se retine ca societatea chiar daca nu a prezentat echipei de inspectie fiscala, documente care sa sustina inregistrarea cheltuielilor ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, aceasta avea posibilitatea sa le prezinte in sustinerea contestatiei conform art. 276 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*“Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*, drept de care societatea contestatara nu a uzat.

Prin urmare, in lipsa documentelor justificative care sa faca dovada efectuarii operatiunilor sau intrarea in gestiune, dupa caz, cheltuielile efectuate de X in suma de 000 lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia activitatea a suferit enorm la momentul izbucnirii incendiului, fapt ce a necesitat o munca asidua pentru continuarea afacerii, *activitatea preponderenta fiind incarcarea electronica, dar si vanzarea de cartele, baterii, cd-uri si alte asemenea marfuri, care au suferit neconditionat distrugerii masive, devenind o marfa greu vandabila sau chiar imposibil de vandut, anexand in sustinerea celor afirmate Registrul jurnal din 2014*, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat Registrul jurnal cuprinzand servicii de incarcare electronica si vanzare marfuri, fara a fi insotit si de alte documente si informatii, nu face dovada deductibilitatii cheltuielilor.

Referitor la afirmatia societatii potrivit careia *fara motivatie de drept au procedat inspectorii fiscali considerand ca nu am facut dovada respectarii dispozitiilor Ordonantei Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor pe piata*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca echipa de inspectie fiscala nu si-a intemeiat constatarea deficientei si neacordarea deductibilitatii cheltuielilor pe prevederile Ordonantei Guvernului nr. 99/2000, ci doar pe prevederile Codului fiscal, in raportul de inspectie fiscala fiind facuta, in subsidiar, si mentiunea ca societatea nu a facut dovada respectarii dispozitiilor acestui act normativ intrucat a vandut produse si a prestat servicii in pierdere.

Astfel, potrivit art. 16 din actul normativ mai susmentionat, *“Prin vanzari cu pret redus, in sensul prezentei ordonante, se intelege:*

*a) vanzari de lichidare;*

*b) vanzari de soldare;*

*c) vanzari efectuate in structuri de vanzare denumite magazin de fabrica sau depozit de fabrica;*

*d) vanzari promotionale;*

*d) vanzari ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, dupa ce evenimentul a trecut si este evident ca produsele respective nu mai pot fi vandute in conditii comerciale normale;*

*e) vanzari ale produselor care intr-o perioada de 3 luni de la aprovizionare nu mai pot fi vandute;*

*f) vanzari accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapida sau a caror conservare nu mai poate fi asigurata pana la limita termenului de valabilitate;*

*g) vanzarea unui produs la un pret aliniat la cel legal practicat de ceilalti comercianti din aceeasi zona comerciala, pentru acelasi produs, determinat de mediul concurential;*

*h) vanzarea produselor cu caracteristici identice, ale caror preturi de reaprovizionare s-au diminuat.”*

De asemenea, la art. 17, legiuitorul a prevazut ca *“este interzis oricarui comerciant sa ofere sau sa vanda produse in pierdere, cu exceptia situatiilor prevazute la art. 16 lit. a) – c), e)-i), precum in cazul produselor aflate in pachete de servicii. Prin vanzare in pierdere, in sensul prezentei ordonante, se intelege orice vanzare la un pret egal sau inferior costului de achizitie, astfel cum acesta este definit in reglementarile legale in vigoare.”* iar la art. 18 lit. g se stipuleaza:

*“Potrivit prezentei ordonante, prin vanzare de lichidare se intelege orice vanzare precedata sau insotita de publicitate si anuntata sub denumirea de <lichidare> si care printr-o reducere de preturi, are ca efect vanzarea accelerate a totalitatii sau numai a unei parti din stocul de produse dintr-o structura de vanzare cu amanuntul, in una dintre urmatoarele situatii: [...]*

*g) deteriorarea grava, din cauza unor calamitati sau acte de vandalism, a unei parti sau, dupa caz, a intregului stoc de produse, exclusiv cele alimentare.”*

Organul de solutionare a contestatiei retine, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, ca societatea nu a respectat prevederile legale mai susmentionate, neprezentand in sustinerea cauzei niciun document din care rezulte ca vanzarea

produselor si prestarea serviciilor la un pret mai mic decat cel de achizitie s-a realizat in conditiile Ordonantei Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de piata.

Prin urmare, se retine ca in mod legal echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii, dreptul de deducere pentru cheltuieli in suma de 000 lei.

In consecinta, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, în ceea ce privește cheltuielile in suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate.**

***5. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei, cauza supusa soluționării este dacă Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiei, se poate pronunța daca X poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarile intracomunitare de bunuri declarate către operatorii intracomunitari K si S din Ungaria, în condițiile în care societatea contestatara depune în susținerea contestației un volum mare de documente, care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, iar din instrumentarea spetei nu rezulta daca societatea a obtinut avantaje fiscale in urma acestor operatiuni.***

***In fapt,*** in urma verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca, in perioada 01.04.2012-31.12.2015, societatea contestatara a declarat la organul fiscal teritorial, livrari intracomunitare de bunuri catre K si S din Ungaria, pentru care a aplicat scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

Întrucât, urmare solicitarii, nu a prezentat facturi, documente de transport, contracte etc., organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea nu poate beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care au procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

Prin contestația formulată, X precizează ca depune în cadrul anexelor la contestație, documente care atestă efectuarea livrarilor intracomunitare și invocă în susținerea cauzei jurisprudența Curții Europene de Justiție a Uniunii Europene în materie de taxă pe valoarea adăugată.

**În drept**, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*„(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.”*

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

*„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, cu excepția:*

- 1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;*
- 2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152<sup>2</sup>”;*

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

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

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată, cu excepțiile prevăzute de lege, dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*“(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. (5) 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.”*

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, cu excepțiile prevăzute de lege, se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura

CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art.5 din Decretul nr.451/1972, prevede:

*„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimate sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”*

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*

*i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*

*j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*

*k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”*

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator. În acest sens, pledează și prevederile art. 30 din Decret din care rezultă că dacă destinatarul nu indică transportatorului anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră că bunurile au fost primite în starea descrisă în scrisoarea de trăsură CMR.

Totodată, se reține că prin decizia pronunțată în cauza C-409/04, CJUE a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține ca, în perioada 01.04.2012-31.12.2015, X a declarat la organul fiscal territorial, livrări de bunuri intracomunitare către operatori intracomunitari din Ungaria, respectiv către K și S, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține, de asemenea, ca echipa de inspecție fiscală a dispus în sarcina contestației, colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, constatând că în lipsa documentelor justificative, respectiv contracte, facturi, documente de transport, etc., documente expres prevăzute de legiuitor și menționate la temeiul de drept din prezenta decizie, societatea nu poate aplica scutirea de taxă.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea contestația precizează că detine documente, pe care le anexează în susținerea cauzei.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că la data de



01.10.2012, a fost incheiat contractul de vanzare cumparare comerciala, intre X in calitate de vanzator si K in calitate de cumparator, al carui obiect, conform art. II il constituie *„trecerea din proprietatea vanzatorului in proprietatea cumparatorului, dupa ce acesta din urma va plati pretul convenit, a urmatoarelor marfuri: cartele preplatite.”*

La art. III din contract, partile au prevazut ca acesta se incheie pe o perioada de un an, incepand cu data de 01.10.2012 si pana la data de 30.09.2013, iar la art. V s-a prevazut ca pretul, defalcat pe sortimente de produse, este cel mentionat pe facturile de livrare si include cheltuielile de transport pana la Nyiregyhaza.

De asemenea, la dosarul cauzei au fost anexate facturi emise de contestatara catre K din care, cu titlu de exemplificare, se retine invoice nr. 000/06.2013, din analiza careia rezulta ca au fost livrate bunuri constand in cartele cosmote 5e, cartele vodafone 4e, cartele vodafone 5e, cartele cosmote 6e, ambalate in 8 pachete cu o greutate de 69,4 kg, in valoare totala de 83.405,20 euro.

Totodata, data de 01.03.2012, a fost incheiat contractul de vanzare cumparare comerciala, intre X in calitate de vanzator si S in calitate de cumparator, al carui obiect, conform art. II il constituie *„trecerea din proprietatea vanzatorului in proprietatea cumparatorului, dupa ce acesta din urma va plati pretul convenit, a urmatoarelor marfuri: cartele preplatite.”*

La art. III din contract, partile au prevazut ca acesta se incheie pe o perioada de un an, incepand cu data de 01.03.2012 si pana la data de 28.02.2013, iar la art. V s-a prevazut ca pretul, defalcat pe sortimente de produse, este cel mentionat pe facturile de livrare si include cheltuielile de transport pana la Gyula.

De asemenea, in sustinerea efectuarii livrarii intracomunitare de bunuri, societatea contestatara a prezentat:

- contractul nr.000/02.2011 incheiat intre X in calitate de expeditor si ES in calitate de caraus, al carui obiect consta in transportul marfurilor care vor fi predate destinatarului la sediul acestuia, conform CMR, in maximum 24 de ore de la ridicarea acestora de la sediul expeditorului. Durata contractului incheiat a fost de un an, respectiv de la data de 12.02.2011 pana la data de 13.02.2012.

- contractul nr.000/01.2012 incheiat intre X in calitate de expeditor si ES in calitate de caraus, al carui obiect consta in transportul marfurilor care vor fi predate destinatarului la sediul

acestuia, conform CMR, in maximum 24 de ore de la ridicarea acestora de la sediul expeditorului. Durata contractului incheiat a fost de un an, respectiv de la data de 01.01.2012 pana la data de 31.12.2012.

- actul aditional nr.000/01.2013 la contractul nr. 000/01.2012 prin care a fost prelungita durata contractului pentru o perioada de un an, respectiv de la data de 01.01.2013 pana la data de 31.12.2013.

- facturi emise de ES catre X avand ca obiect transport marfa, din care cu titlu de exemplificare se retine factura nr. 000/07.2012 in care la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” este inregistrata mentiunea „transport marfa Oradea – Gyula” in valoare totala de 000 lei.

- chitante din care rezulta platile efectuate de contestatara catre ES , din care cu titlu de exemplificare se retine chitanta nr. 000/07.2012 in care este inregistrata mentiunea „Am primit de la X, suma de 000 lei, reprezentand factura nr.000/07.2012.”

- ordine de deplasare ale soferilor care au transportat bunurile, din care cu titlu de exemplificare se retine Ordinul de deplasare fara numar, din data de 14.02.2013, intocmit pentru domnul C O avand functia de sofer, durata deplasarii de la O la Nyiregyhaza. Acesta poarta amprenta stampilei societatii contestatara, a societatii ES si a societatii din Ungaria K.

- foi de parcurs pentru autovehicule transport marfa, din care cu titlu de exemplificare se retine foaia de parcurs nr. 000 din data de 12.01.2013, in care la rubrica „Numele si prenumele soferului” este inregistrat domnul C O, iar la rubrica „Numar de inmatriculare a autovehiculului” este inregistrat numarul 000. Documentul are inregistrate o serie de date la rubrica „desfasurarea activitatii”, numarul kilometrilor parcursi, etc.

- documente de transport de tip CMR, din care cu titlu de exemplificare se retine CMR din data de 21.11.2012, in care la rubrica „Expeditor” este inregistrata societatea contestatara, la rubrica „Destinatar” este inregistrata societatea K, la rubrica „Locul prevazut pentru livrarea marfurilor” este inregistrata localitatea Nyiregyhaza din Ungaria, la rubrica „Transportator” este inregistrata societatea ES , numarul de colete transportate este 10, cu o greutate de 65,9 kg. Scrisoarea de trasura mai sus mentionata poarta amprenta stampilei celor trei societati implicate in operatiune.

Avand in vedere documentele prezentate de X in sustinerea cauzei, organul de solutionare a contestatiei nu poate retine constatarea echipei de inspectie fiscala potrivit careia contestatara nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare intrucat nu a prezentat documente, respectiv facturi, contracte, documente de transport, avand in vedere ca potrivit prevederilor art. 276 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, *“Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei.”*, prevederi legale de care X a inteles sa beneficieze.

In ceea ce priveste mentiunea echipei de inspectie fiscala consemnata in raportul de inspectie fiscala, referitoare la faptul ca *“Potrivit celor relatate in Procesul verbal nr.000.06.2014 intocmit de D.G.A.F. au fost solicitate Directiei de Investigatii Fiscale informatii de tip SCAC din Ungaria referitoare la operatiunile derulate de X cu K. Din informatiile primite rezulta ca firma maghiara nu a achizitionat marfuri din Romania si nu a avut relatii comerciale cu firme din O in perioada 2012-2013. Concluzia organelor de control din cadrul D.G.A.F. este ca operatiunile declarate de X in relatia cu firma maghiara K nu au avut loc in realitate, ele fiind fictive. Desi au fost intocmite documente de livrare a marfurilor (facturi externe), inregistrarea in contabilitate a acestor operatiuni a avut rolul de disimulare a realitatii in vederea crearii aparentei existentei unor operatiuni care in realitate nu exixta. Ele au avut drept scop diminuarea TVA de plata.”*, organul de solutionare a contestatiei retine ca la dosarul cauzei a fost anexat Formularul SCAC cu numarul de referinta E\_RO\_HU\_000\_PR in care este mentionat faptul ca *initial administratorul societatii K nu s-a prezentat in fata autoritatilor fiscale. Ulterior, reprezentantul legal a predat o parte din evidenta contabila la auditorii fiscali la data de 21.06.2013. Documentele fiind incomplete, auditorii fiscali au solicitat contribuabilului sa prezinte toate documentele contabile. In scopul de a va oferi raspunsul final si a inchide auditul avem nevoie sa facem audieri suplimentare. Atunci cand vom avea informatii suplimentare, va vom anunta imediat.*

In ceea ce priveste mentiunea echipei de inspectie fiscala consemnata in raportul de inspectie fiscala, referitoare la faptul ca *“potrivit informatiilor furnizate de DIICOT obtinute in urma cercetarilor efectuate, in perioada 2012-2013 X a <simulat> livrari intracomunitare de marfuri (cartel telefonice Orange, Vodafone si Cosmote) catre societatile cu comportament <tip fantoma> K si S in*

*scopul sustragerii de la plata obligatiilor fiscale prin necolectarea TVA. Operatiunile in realitate nu au avut loc, fiind intocmite doar documente care au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii cu scopul de disimulare a TVA de plata neaplicat.”*, in virtutea rolului activ conferit de Codul de procedura fiscala si avand in vedere ca pe rolul DIICOT se afla inregistrat dosarul penal nr. 000/D/P/2016 in care se efectueaza cercetari fata de reprezentantul legal al X sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prin adresa nr. 000/2020, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat acestei institutii sa precizeze stadiul dosarului penal nr. 000/D/P/2016.

Urmare acestor solicitări, prin adresa din data de 23.03.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/.03.2020, DIICOT a precizat faptul că în dosarul penal nr.000D/P/2015 se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.367 din Codul penal și art.9 din Legea nr.2418/2015, dosarul nefiind soluționat până în prezent.

Avand in vedere cele de mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca obtinerea de avantaje fiscale prin practici abuzive poate fi constatata atunci cand exista, pe de o parte, un ansamblu de circumstante obiective din care rezulta ca, in ciuda respectarii formale a conditiilor prevazute de reglementarile legale, obiectivul urmarit de aceste reglementari nu a fost atins si, pe de alta parte, un element subiectiv constand in intentia de a obtine un avantaj rezultat din reglementarile legale, prin crearea artificiala a conditiilor cerute pentru obtinerea sa. Astfel, obligatia de restituire a avantajului obtinut pe nedrept in urma unei practici abuzive este doar consecinta constatarii existentei practicii abuzive.

Pentru a se constata ca exista o practica abuziva, este necesar, in primul rand, ca tranzactiile in cauza, in pofida aplicarii formale a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante din a sasea directiva si a legislatiei nationale de transpunere a acesteia, sa aiba ca rezultat obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor dispozitii. In al doilea rand, trebuie, de asemenea, sa rezulte dintr-o serie de elemente obiective ca scopul esential al operatiunilor in cauza este obtinerea unui avantaj fiscal.

In ceea ce priveste criteriile obiective pe care se bazeaza notiunile de livrare de bunuri/prestare de servicii si activitate economica, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a adaugat ca, in mod cert, acele criterii nu sunt indeplinite in cazurile in care se evita

impozitul, spre exemplu, prin intermediul declaratiilor fiscale nereale sau al emiterii facturilor necorespunzatoare.

De asemenea, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a amintit ca, in baza unei jurisprudente constante, dreptul Uniunii Europene nu poate fi invocat in scopuri abuzive sau frauduloase si ca aplicarea legislatiei comunitare nu poate fi extinsa pentru a cuprinde practici abuzive ale operatorilor economici, adica tranzactii desfasurate nu in contextul operatiunilor comerciale normale, ci doar in scopul obtinerii necuvenite de avantaje prevazute de dreptul UE.

Astfel, in opinia Curtii, in domeniul taxei pe valoarea adaugata, se poate constata existenta unei practici abuzive numai daca, in primul rand, operatiunile vizate duc la obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului prevederilor Directivei, precum si faptul ca intra in responsabilitatea instantei nationale sa determine continutul real si semnificatia operatiunilor vizate.

Avand in vedere cele precizate mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine, in speta, Hotararea pronuntata in Cauza 21/16 Euro Tyre BV, prin care Curtea de Justitie a Uniunii Europene a statuat ca *“Articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că, la data acestei livrări, persoana care achiziționează bunurile, cu domiciliul în statul membru de destinație și titulară a unui număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată valabil pentru operațiunile efectuate în acest stat, nu este nici înregistrată în sistemul de schimb de informații privind taxa pe valoarea adăugată, nici supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare, deși nu există niciun indiciu concret cu privire la existența unei fraude și s-a demonstrat că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru scutire. În acest caz, articolul 138 alineatul (1) din directiva menționată, interpretat în lumina principiului proporționalității, se opune de asemenea unui astfel de refuz în cazul în care vânzătorul avea cunoștință de împrejurările caracteristice ale situației persoanei care achiziționează bunurile în ceea ce privește aplicarea taxei pe valoarea adăugată și avea convingerea că ulterior persoana care achiziționează bunurile urma să fie înregistrată cu efect retroactiv în calitate de operator intracomunitar.”*

De asemenea, prin Hotararea emisa in cauza C-108/17 “Enteco Baltic” UAB, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a reiterat

ceea ce a fost consacrat printr-o jurisprudenta constanta, faptul ca "Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/69, trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei practici administrative în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din litigiul principal, beneficiul dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată la import îi este refuzat importatorului de bună-credință atunci când condițiile privind scutirea livrării intracomunitare subsecvente nu sunt întrunite din cauza unei fraude fiscale săvârșite de cumpărător, cu excepția cazului în care se demonstrează că importatorul știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de cumpărător și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita participarea sa la această fraudă. Simplul fapt că importatorul și cumpărătorul au comunicat prin mijloace de comunicare electronică nu poate permite să se prezume că importatorul știa sau putea să știe că participa la o asemenea fraudă".

**Or, in speta supusa solutionarii, echipa de inspectie fiscala nu a constatat ca in urma efectuării livrarilor intracomunitare catre beneficiarii mentionati in prezenta decizie, X a avut drept scop obtinerea de avantaje fiscale, respectiv aplicarea scutirii de taxa, si ca societatea contestata stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea facea parte dintr-o fraudă savarsita de cumparatori si nu a luat toate masurile rezonabile care ii stateau in putere pentru a evita participarea sa la aceasta fraudă, in conditiile in care singura constatare a organelor de inspectie fiscala a fost aceea ca societatea nu a prezentat documentele prevazute de lege pentru acordarea scutirii, documente care au fost prezentate in sustinerea contestatiei si asupra carora acestea nu s-au pronuntat.**

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în

măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, având în vedere faptul că societatea a prezentat în susținerea contestației, documente asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, acestea stabilind starea de fapt fiscală tocmai prin prisma lipsei acestor documente, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra aplicării corecte a scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrarilor intracomunitare declarate de contestatară la organul fiscal teritorial, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. 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, **se va desființa partial Decizia de impunere nr. 000/2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2016, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**6. În ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate și taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța dacă în mod legal echipa de inspecție fiscală nu a acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de societatea contestată de la V, pe considerentul că facturile emise de furnizor nu reflectă operațiuni reale, deși aceste facturi nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care X a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost analizate în timpul inspecției fiscale, iar din instrumentarea spetei nu rezulta că beneficiarul știa sau ar fi trebuit să știe că este implicat într-o fraudă.**

**In fapt**, în anul 2013, societatea contestată a efectuat achiziții de bunuri de la V, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor în suma de 000 lei și a taxei pe valoarea adăugată în suma de 000 lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele de livrare emise de cele două societăți furnizoare, mai susmenționate, nu reflectă operațiuni reale și nu pot sta la baza înregistrării acestora în evidența contabilă. De asemenea, organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală că facturile emise de V și fișele de cont pentru acest partener, nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală.

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală, în temeiul art. 21 alin. 4 lit. f și art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003



privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat societății contestată dreptul de deducere pentru cheltuieli în suma de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, X precizează că detine documente pe care le atasează în susținerea contestației, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

***In drept***, în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„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;”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, nu sunt deductibile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. (a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*a) operațiuni taxabile”*

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, la art. 146 alin. 1 din același act normativ este menționat:

*„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achi-

tată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, 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, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține ca echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii dreptul de deducere al cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate de la V, pe considerentul ca, desi nu au fost prezentate facturi si fise de cont pentru furnizorul mai susmentionat, documentele emise si inregistrate in evidenta contabila de X nu reflecta operatiuni reale.

Se reține faptul ca, constatarea echipei de inspectie fiscala a avut la baza *“informatiile furnizate de DIICOT care, urmare cercetarilor efectuate a constatat ca X a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli fictive cu aprovizionarile de marfuri factuate de firma fantoma V, care a avut rolul de <conducta>, cu consecinta diminuarii obligatiilor de plata fata de buget.”*

Avand in vedere cele de mai sus, Directia generala de soluționare a contestațiilor a solicitat acestei institutii sa precizeze stadiul dosarului penal nr.000/D/P/2016. Urmare acestor solicitări, prin adresa din data de 23.03.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP000/.03.2020, DIICOT – a precizat faptul că în dosarul penal nr.000D/P/2015 se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.367 din Codul penal și art.9 din Legea nr.24182015, dosarul nefiind soluționat până în prezent.

Pornind de la constatarea echipei de inspectie fiscala, potrivit careia societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscal, facturi si fise de cont pentru furnizorul V, si avand in vedere ca prin contestatia formulate, X precizeaza ca detine documente pe care le ataseaza in sustinerea cauzei si invoca si deciziile Curtii de Justitie

a Uniunii Europene in materie de taxa pe valoarea adaugata, analizand documentele anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine cu titlu de exemplificare, urmatoarele:

- La data de 01.08.2013 V a emis catre X, factura nr.000 in valoare de 000 lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei, avand ca obiect in scris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor", baterii Toshiba R6 HD, baterii Toshiba R3 SHD epower, baterii ALK R6 TOSHIBA, baterii ALK R3 TOSHIBA.

- La data de 30.08.2013 V a emis catre X, factura nr. 000 in valoare de 000 lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei, avand ca obiect in scris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor", acumulatori Duracell R6, acumulatori Duracell R3, baterii Duracell ALK R6, baterii Duracell ALK R3, baterii Duracell ACTIVAIR DA.

- La data de 13.09.2013 V a emis catre X, factura nr.000 in valoare de 000 lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei, avand ca obiect in scris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor", Blackberry 9800 TORCH BLK, LG C550 OPTIMUS CHAT, BLK-SILVER, HTC RADAR, WHITE-SILVER, LG P880 OPTIMUS 4XHD, BLACK, SAMSUNG I8750 ATIV S, SILVER/GRAY, SONY ERICSSON XPERIA T, LT30P, BLACK, HTC DESIRE C, RED, LG P936 OPTIMUS HD LTE, BLACK,

- La data de 11.10.2013 V a emis catre X, factura nr.000 in valoare de 000 lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei, avand ca obiect in scris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor", baterii DURACELL R6, baterii DURACELL 9V, baterii DURACELL R20, baterii DURACELL R3.

De asemenea, se retine ca la dosarul cauzei, societatea a prezentat extrase de cont, fisa de cont aferenta anului 2013, pentru furnizorul V, Declaratia 394 din care rezulta ca aceasta in calitate de beneficiar a raportat organului fiscal teritorial, achizitii de bunuri de la furnizorul mai susmentionat, documente pe care echipa de inspectie fiscala nu le-a analizat.

Prin urmare, nu poate fi retinuta constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare la lipsa documentelor.

Totodata, in materia taxei pe valoarea adaugata, organul de solutionare retine jurisprudenta constanta a Curtii de Justitie a Uniunii Europene, pe care Romania s-a obligat sa o respecte prin Tratatul de Aderare.

Astfel, in speta se retine cauza C – 255/02 Halifax, prin care Curtea de Justitie a Uniunii Europene, a statuat ca „**Articolele 2, 9,**

**14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, fapt ce revine instanței de trimitere să îl verifice.”**

Tranzacțiile de tipul celor în cauză în acțiunea principală constituie livrări de bunuri sau servicii și o activitate economică în sensul art. 2 alin. 1, art. 4 alin. 1 și alin. 2, art. 5 alin. 1 și art. 6 alin. 1 din a șasea directivă, cu condiția ca acestea să îndeplinească criteriile obiective pe care se bazează aceste noțiuni, chiar dacă sunt efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, fără niciun alt obiectiv.

Astfel, a șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune oricărui drept al unei persoane impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în cazul în care operațiunile din care provine acest drept constituie o practică abuzivă.

Prin urmare, se reține că *prin Decizia în cazul C-255/02 Halifax & Others*, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că „o operațiune are ca scop să aducă un avantaj:

- atunci când 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 taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui 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 ignorat și situația „normală” care ar fi existat în prezenta acestui artificiu va fi restabilită.

Având în vedere calitatea de membru al Uniunii Europene, România și-a asumat obligația ca, de la data aderării să respecte

*jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, conform Tratatului de aderare.*

*Astfel, la art.2 din Actul privind conditiile aderarii, anexat la Tratatul de aderare a Romaniei la Uniunea Europeana, ratificat prin Legea nr.157/2005, se prevede ca „de la data aderarii, dispozitiile tratatelor origine si actele adoptate de institutii sunt obligatorii pentru Romania (...) si se aplica în acest stat în conditiile stabilite prin aceste tratate si prin prezentul act”.*

Totodata, o persoana impozabila care a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca prin achizitia sa, ia parte la o operatiune legata de sustragerea frauduloasa de la plata taxei pe valoarea adaugata trebuie sa fie privita, din perspectiva celei de-a Sasea Directive, ca participant la acea frauda, indiferent daca a profitat sau nu de pe urma revanzarii bunurilor. Aceasta se intampla deoarece intr-o astfel de situatie, persoana impozabila ajuta pe autorii fraudei si devine complice.

Intrucat refuzul dreptului de deducere constituie o exceptie de la aplicarea principiului fundamental pe care il reprezinta acest drept, Curtea a aratat ca revine autoritatilor fiscale competente sarcina sa stabileasca, corespunzator cu cerintele legale, elementele obiective care permit sa se concluzioneze ca persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda savarsita de furnizor sau de un alt operator care a intervenit in amonte sau in aval in lantul de livrari. (a se vedea hotararile pronuntate in cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexate C-80/11 si C-142/11 Mahageben si Peter David)

Avand in vedere cele precizate mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca echipa de inspectie fiscala nu a demonstrat prin toate mijloacele ca X stia sau ar fi trebuit sa stie ca este implicata intr-o frauda.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra caracterului deductibil/neductibil al cheltuielilor si al taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor facturate de furnizorul V atat timp cat in sustinerea contestatiei, societatea a prezentat documente care nu au fost analizate de echipa de inspectie fiscala, in speta impunandu-se analizarea operatiunilor in intregul lor, prin prisma documentelor detinute de contestatara si a temeiurilor de drept aplicabile spetei, pentru a fi stabilita fara echivoc, starea de fapt fiscala, conform prevederilor Codului de procedura fiscala.

În consecința, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. 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, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, **în ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate și taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

***7. În ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată fiscală înregistrată de societate și taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor efectuate de la AS în condițiile în care societatea contestată nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de echipa de inspecție fiscală.***

***In fapt***, în anul 2013, societatea contestată a efectuat achiziții de bunuri de la AS, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor în suma de 000 lei și a taxei pe valoarea adăugată în suma de 000 lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele de livrare emise de cele două societăți furnizoare, mai susmenționate, nu reflectă operațiuni reale și nu pot sta la baza înregistrării acestora în evidența contabilă. De asemenea, organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală ca

facturile emise de AS si fisele de cont pentru acest partener, nu au fost prezentate echipei de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele constatate, echipa de inspectie fiscala, in temeiul art. 21 alin. 4 lit. f si art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au acordat societatii contestatare dreptul de deducere pentru cheltuieli in suma de 000 lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei.

***In drept***, asa cum s-a retinut si la punctul 6 din prezenta decizie ca temei de drept, in ceea ce priveste impozitul pe profit, art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit, *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.*

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, asa cum s-a retinut la punctul 6 din prezenta decizie, ca temei de drept, legiuitorul a prevazut la art.145 alin.2 lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca o persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, iar la art. 146 alin.1 din același act normative, ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, 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, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca in anul 2013, societatea contestatara a efectuat achizitii de bunuri de la AS , pentru care si-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor in suma de 000 lei si a taxei pe valoarea adaugata in suma de 000 lei.

Se retine, de asemenea, ca in timpul inspectiei fiscale, X nu a prezentat echipei de inspectie fiscala documente justificative, respectiv facturi, fise de cont pentru furnizorul AS , documente care sa ateste efectuarea operatiunilor sau intrarea in gestiune a bunurilor, dupa caz.

Or, societatea chiar daca nu a prezentat echipei de inspectie fiscala, documente care sa sustina inregistrarea cheltuielilor ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, precum si deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta, aceasta avea posibilitatea sa le prezinte in sustinerea contestatiei conform art. 276 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*“Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”* , drept de care societatea contestatara nu a uzat.

Prin urmare, in lipsa documentelor justificative care sa faca dovada efectuării operatiunilor sau intrarea in gestiune, dupa caz, cheltuielile efectuate de X in suma de 000 lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil si nici taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei nu este deductibila.

In consecinta, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2016, în ceea ce privește cheltuielile in suma de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate si taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei.**

**8. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent veniturilor in suma de 000 lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de 000**



**lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca X are obligatia inregistrarii veniturilor si colectarii taxei pe valoarea adaugata in cuantumul mentionat mai sus, in conditiile in care societatea a efectuat livrari de bunuri pe care nu le-a inregistrat in evidenta contabila si nu le-a declarat la organul fiscal teritorial.**

**In fapt**, in urma verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat, din confruntarea constatarilor transmise de organele de control urmare controalelor incrucisate efectuate, cu livrarile declarate de X in relatia cu parteneri interni si jurnalele de vanzari intocmite de contestatara in perioada iunie-decembrie 2013, livrari de marfuri neinregistrate in evidenta contabila a societatii in suma de 0002 lei, cu o taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta in suma de 000 lei.

**In drept**, in ceea ce priveste impozitul pe profit, art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, precizeaza:

*“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.”*

Astfel, se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, in speta se retin prevederile art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, care precizeaza:

*“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:*

*a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.”*

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita pentru livrari de bunuri, din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului. Cu alte cuvinte, o persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri catre un beneficiar, are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta contrapartidei pe care o primeste de la acel comparator.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca X a efectuat livrari de bunuri catre diversi beneficiari, fara insa sa inregistreze in evidenta contabila venituri aferente si sa colecteze taxa pe valoarea adaugata, contrar prevederilor legale invocate in prezenta decizie ca temei de drept.

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia ataseaza *Registrul jurnal din anul 2014, din care rezulta fara dubiu ca societatea noastra a inregistrat facturi, parvenite ulterior de la partenerii nostril, in suma totala de 000 lei compusa di n000 lei si 000 lei – TVA; din aceste documente rezulta clar ca inspectorii fiscali nu si-au exercitat atributiile in mod legal verificand documente contabile, ci doar au preluat o stare de fapt eronata expusa de inspectorii antifrauda [...]. Sumele inscise in RIF sunt substantial mai mici decat cele inregistrate in realitate in contabilitate*, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat simpla prezentare a Registrului jurnal, fara ca acesta sa fie insotit si de alte documente justificative, nu face dovada inregistrarii in evidenta contabila a operatiunilor supuse analizei.

Se retine ca în situația în care societatea contestatara nu a prezentat aceste documente in timpul inspectiei fiscale, avea posibilitatea sa le prezinte in sustinerea contestatiei, ceea ce in speta nu s-a intamplat.

Prin urmare, in lipsa prezentarii de documente justificative, organul de solutionare a contestatiei retine ca in mod legal echipa de inspectie fiscala a stabilit in sarcina societatii venituri neinregistrate in evidenta contabila si nedeclareate la organul fiscal teritorial si a dispus in sarcina acesteia colectarea taxei pe valoarea adaugata.

In consecinta, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va**

**respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei.**

**Având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul că:**

**- la punctele 1, 2, și 6 din prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.000/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/.2016, pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de 000 lei și cheltuielilor în sumă de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate;**

**- la punctele 3, 4 și 7 din prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016, pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de 000 lei și pentru cheltuielile în sumă de 000 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate;**

**- la punctul 8 din prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016, pentru impozitul pe profit aferent veniturilor în suma totală de 000 lei;**

- potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, pentru anul 2013 societatea a înregistrat pierdere iar prin constatările efectuate, echipa de inspecție fiscală a diminuat pierderea fiscală declarată de societate și a stabilit impozit pe profit în suma de 000 lei,

organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili influența fiscală a fiecărei deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2016, **pentru cuantumul total al impozitului pe profit în suma de 000 lei**, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la recalcularea acestuia în funcție de soluțiile dispuse prin prezenta decizie și de rezultatele refacerii inspecției fiscale, cu precizarea că pentru capetele de cerere pentru care contestația a

fost respinsă ca neîntemeiată, contribuabilul datorează impozitul pe profit fără a mai fi refăcută inspecția fiscală.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

### **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X împotriva** Deciziei de impunere nr. 000/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, **pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei.**

**2. Desființarea parțială a** Deciziei de impunere nr.000/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, **pentru suma totală de 000 lei reprezentând:**

- **000 lei impozit pe profit**

- **000 lei taxa pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiunii, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel , în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**