

**DECIZIA nr. xxx din xxx**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. xxx S.R.L. din xxx**

Cu adresa nr. xxx din xxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. xxx din xxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx – Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. xxx S.R.L.** din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx*, emisă de A.J.F.P. xxx în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx.

S.C. xxx S.R.L. are domiciliul fiscal în xxx și deține codul unic de înregistrare fiscală xxx.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de xxx lei, reprezentând:

- xxx lei impozit pe profit;
- xxx lei taxă pe valoarea adăugată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal** prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", cu modificările și completările ulterioare, respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de xxx, iar contestația a fost transmisă prin curier în data de xxx și înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxx din xxx.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:**

"[...] I. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar subliniem următoarele elemente care justifică admiterea prezentei contestații și desființarea Deciziei de impunere xxx:

Punctul 1 din Decizia de impunere, corespunzător și dezvoltărilor din Raportul de inspecție fiscală (RIF) cuprinde stabilirea de diferențe de impozit pe profit de xxx lei ca urmare a considerării ca nedeductibile a cheltuielilor în sumă de xxx lei reprezentând servicii furnizate de către societatea xxx — Hong Kong.

În cadrul argumentației sunt învederate nelegal dispozițiile art. 25 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal în condițiile în care acestea nu sunt aplicabile în cauză, [...]

În fapt, aplicarea dispozițiilor de mai sus este condiționată de existența cumulativă a două condiții. Prima este ca prestarea serviciului să se facă de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații, condiție infirmată de o manieră fără echivoc de faptul că între România și Regiunea Administrativă Specială Hong Kong a Republicii Populare Chineze există Convenție pentru evitarea dublei impunerii și schimb de informații ratificată prin Legea nr. 204/2016, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2017, astfel că tranzacția menționată a fost efectuată sub incidența acestui act normativ.

Cea de a doua condiție, subsecventă, cuprinsă în cadrul dispozițiilor legale invocate netemeinic de către organele de control, vizează cheltuielile care sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3) din Codul fiscal. Subliniem că această condiție subsecventă nici nu mai trebuie analizată deoarece condiția principală nu este îndeplinită deoarece între cele două state există instrumentul juridic invocat.

Mai mult însă, chiar și în lipsa acestui raport de subsecvențialitate, subliniem că invocarea caracterului artificial al tranzacției definit de art. 11 alin. (3) din codul fiscal nu se susține în condițiile în care serviciile sunt și justificate din punct de vedere economic inclusiv cu

documente și care sunt și utilizate în domeniul de activitate al societății în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite.

Organelor de control le-a fost pus la dispoziție xxx dintre cele două societăți, cuprins în anexa la prezenta contestație, în care sunt precizate serviciile furnizate societății xxx, printre care se află intermediere relații comerciale în numele Clientului, să poarte negocieri în favoarea acestuia, să introducă parteneri de afaceri.

În mod netemeinic, în susținerea soluției vădit nelegală de a considera cheltuielile efectuate în speță ca fiind nedeductibile este susținut faptul că, în pofida oricărei evaluări a contextului economic pe care îl parcurge o societate mică în raport cu marile grupuri multinaționale, organul de inspecție apreciază că deși există venituri la nivelul societății acestea nu ar fi suficient de mari în raport cu sumele contractate în condițiile în care cifra de afaceri în 2017 era de xxx lei. Mai mult, sunt făcute aprecieri cu privire la nivelul cheltuielii fără a fi efectuată o evaluare a costurilor pe care furnizorul le include pentru a presta servicii numai și din perspectiva ariei geografice de acoperire — Sud-Estul Asiei și asupra importanței activității în menținerea și creșterea veniturilor societății.

Argumentul organului de inspecție este neîntemeiat în condițiile în care principiul consacrat în noul Cod fiscal în cuprinsul art. 25 alin. (1) este că, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și nu conform dispozițiilor legale anterioare care impuneau caracterul aferent al veniturilor pentru cheltuielile deductibile. Astfel, deși nu este contestat scopul serviciilor se încearcă invocarea unei relații directe, inexistente în materia impozitului pe profit, între cheltuieli și venituri, în dezacord cu dispozițiile exprese aplicabile în Codul fiscal la data operațiunilor și în prezent.

Punctul 2 din Decizia de impunere și RIF cuprinde stabilirea de diferențe de impozit pe profit de xxx lei ca urmare a unei pretinse neînregistrări în evidența contabilă, invocându-se și neincluderea în Declarațiile 390 corespunzătoare a unor livrări declarate de partenerii externi, respectiv Olanda, ceea ce este infirmat de înscrisurile prezentate în totalitate organului de inspecție din care am selectat o parte în anexă.

Subliniem că informațiile consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală atât cu privire la consecințele din sfera impozitului pe profit cât și din cea a TVA nu sunt corecte deoarece societatea a înregistrat în evidența contabilă și a declarat în formularul 390 sumele respective. Punctul 2, face referire la următorii parteneri pentru se apreciază netemeinic că au fost raportate exclusiv de aceștia, și anume: xxx

Toate tranzacțiile cu societățile de mai sus au fost înregistrate în contabilitate și raportate în Declarația 390, cu necesitatea identificării exacte a operațiunii invocate ca desfășurate cu entitatea menționată de organul de inspecție și care reprezintă un cod neidentificat în VIES. Precizăm însă, că la nivelul activității de contabilitate s-a înregistrat o eroare privind denumirea furnizorului olandez xxx cu a unui alt furnizor italian xxx, după cum, aceeași eroare fost făcută și în cazul furnizorului olandez xxx pentru care declararea s-a efectuat pe numele și codul de TVA al subsidiarei acesteia xxx.

Trebuie subliniat că în temeiul principiului exercitării rolului activ al administrației fiscale, în conformitate cu art. 7 din Codul de procedură fiscală organul de inspecție fiscală trebuia să consemneze în raportul de inspecție această situație, faptul că operațiunile au fost declarate corect, conform declarațiilor, constatând doar eroarea comisă, de inversare a numelor celor două societăți și evaluând consecințele acesteia în raport cu dispozițiile legale în materie TVA și în subsidiar cu efectul concluziilor în sfera impozitului pe profit. Cercetarea, în scopul stabilirii realității întemeiată pe dispozițiile de mai sus, trebuia să determine o verificare încrucișată care să constate susținerea societății noastre constatând doar declararea efectuată din eroare în raport cu alți furnizori din spațiul UE.

În analiza ce trebuia făcută, relevând netemeinicia constatărilor și a efectelor produse, subliniem faptul că în conformitate cu soluția adoptată de către CJUE în Cauza Ecotrade C-95/07 și C-96/07 obligatorie ca aplicare în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (11) din Codul fiscal, eroarea

de declarare nu poate atrage răspunderea societății pentru plata TVA deoarece s-ar încălca principiul neutralității taxei dat fiind faptul că operațiunea economică a fost reală și a fost consemnată în declarații. Acest fapt se poate constata din declarațiile 390 existente în evidența organului fiscal, și anume că toate operațiunile considerate nedeclarate în raport cu furnizorul olandez xxx au fost declarate ca operațiuni cu furnizorul xxx și similar în cazul xxx în locul societății olandeze s-a declarat la nivelul xxx. În aceste condiții, organul de inspecție trebuia de o manieră obligatorie ca, în temeiul art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală care reglementează sarcina probei, să motiveze în actele administrative fiscale emise — în speță Decizia de impunere xxx — pe bază de probe sau constatări proprii dar și în raport de dispozițiile invocate mai sus, în condițiile în care efectele Clauzei Ecotrade C-95/07 și C-96/07 sunt de notorietate. Aceasta cu atât mai mult cu cât, în timpul inspecției fiscale au fost prezentate circumstanțele care au determinat eroarea referitoare la denumirile celor doi furnizori. Organul fiscal putea constata cu ușurință identitatea cu privire la documente și sume dintre operațiunile apreciate ca neînregistrate și cele ce au făcut obiectul declarării și justificării, doar cu eroare de denumire a furnizorilor.

În cazul celui de-al treilea furnizor xxx a fost pusă la dispoziție fișa furnizorului atât organului de inspecție cât și în anexa la prezenta contestație, ceea ce atestă că operațiunea a fost înregistrată în contabilitate și cuprinsă în Declarația 390.

Punctul 3 din Decizia de impunere și RIF cuprinde stabilirea de diferențe de impozit pe profit de xxx lei ca urmare a unei pretinse cheltuieli privind achiziționarea cantității de xxx kg somon file fără existența unor documente care să probeze vânzarea acestei cantități. Subliniem că această susținere a organului de inspecție este neîntemeiată, în condițiile în care societatea noastră a pus la dispoziție documentele privind livrarea produselor respective către terți astfel încât argumentația ce determină nedeductibilitatea acestei cheltuieli este nejustificată. Prezentăm, în acest sens, în anexa la prezenta contestație fișa de magazie cuprinzând evidența operațiunilor de cumpărare și vânzare a produsului ce a fost prezentată și organului de control fără ca acesta să constate o vânzare neînsoțită de documentele corespunzătoare.

În aceste condiții, cheltuiala cu achiziția mărfii în cauză nu poate fi considerată o cheltuială nedeductibilă dat fiind faptul că s-a probat vânzarea întregii cantități înregistrate.

Punctul 4 din Decizia de impunere și RIF cuprinde stabilirea de diferențe de impozit pe profit de xxx lei, determinate de prezumate diferențe înregistrate în evidența AJFP dintre declarațiile a trei societăți partenere și declarațiile societății noastre.

Pentru aceste cazuri în care se invocă faptul că alte societăți partenere ale xxx au înregistrat achiziții mai mari decât cele consemnate de către societate este necesară nu numai formularea neprobată a acestui fapt ci cercetarea documentată a afirmațiilor formulate având în vedere că societatea xxx a depus în totalitate și la termen toate declarațiile prevăzute de lege și că până la proba contrarie (documente ale societăților terțe care să probeze operațiuni la un nivel superior celui declarat de societatea verificată) buna-credință a societății se prezumă în conformitate cu art. 12 alin. (4) din Codul de procedură fiscală potrivit căruia „buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

Stabilirea unor diferențe de obligații fiscale invocând dispozițiile art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală referitoare la modul de întocmire a declarațiilor este nelegală și netemeinică pentru motivele ce vor fi dezvoltate în continuare.

Așa cum am învederat mai sus cu privire la principiul bune-credințe a contribuabililor coroborat cu dispozițiile exprese ale art. 73 din Codul de procedură fiscală care reglementează sarcina probei, contribuabilii au sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, în timp ce acesta are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

În cuprinsul documentelor emise de către organul de inspecție fiscală nu a fost prezentat nicio probă sau argumentație care să justifice modificarea bazei impozabile invocând ca singur argument diferențe ce figurează într-o evidență a AJFP și care desigur nu este opozabilă contribuabilului. Organul de inspecție nu avea ca posibilitate înfrângerea principiul bune-credințe

și era în imposibilitatea obligării contribuabilului să probeze mai mult decât informațiile înscrise în propriile declarații. Este rolul organului fiscal și nu al contribuabililor, așa cum afirmă organul de inspecție fiscală, ca în procesul de stabilire a obligațiilor fiscale să constate diferențe între declarațiile depuse, stabilind starea de fapt fiscală, fiind obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte conform dispozițiilor art. 12 din Codul de procedură fiscală. Organul fiscal are la dispoziție în acest sens inclusiv controlul inopinat, la care și societatea noastră a fost supusă, reglementat la art. 134 din Codul de procedură fiscală și mai precis controlul încrucișat prevăzut la alin. (2) lit. b) prin care are loc verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil/plătitor, în corelație cu cele deținute de persoana sau entitatea supusă unui control fiscal.

Așadar, nu există niciun temei de legalitate pentru stabilirea diferențelor de impozit pe profit de xxx lei în condițiile în care nu există nicio motivare a măsurilor dispuse, diferențele din evidența proprie nefiind opozabile societății noastre și contribuabililor în general ci reprezintă doar informații proprii ale organului fiscal pentru a declanșa verificări.

Mai mult, de o manieră concretă a fost semnalat și organului fiscal faptul că, în cazul Societății xxx, diferența dintre suma livrărilor efectuate de societatea noastră și cea raportată de către client este dublul sumei facturate, eroarea acestuia de declarare fiind în opinia noastră dublarea tranzacției atât la momentul contractării mărfurilor, a avansului, cât și ulterior la data facturării acestora. Argumentele organului de inspecție sunt absolut nerelevante, cu atât mai mult din perspectiva aplicării dispozițiilor legale invocate mai sus, în acest sens subliniem faptul că nu poate constitui un temei de stabilire de diferențe faptul că la doi ani după efectuarea tranzacției clientul devine inactiv din punct de vedere fiscal, după cum nici faptul că are în obiectul de activitate comerțul cu ridicata al produselor farmaceutice, fără a analiza dacă nu cumva acesta are și alte obiecte de activitate înscrise în actul constitutiv și fără a avea în vedere că inexistența unui obiect de activitate produce efecte exclusiv la nivelul contribuabilului în cauză. Subliniem însă că operațiunile cu societatea noastră vizează tot comerț cu ridicata dar cu produse alimentare neexistând restricții de obiect de activitate între cele două activități desfășurate de client.

Netemeinicia stabilirii diferențelor de impozit pe profit pe baza unor simple neconcordanțe în evidența internă organului fiscal se manifestă și în cazul celorlalți doi parteneri, xxx și xxx, unde se semnalează diferențe. În cazul acestora organul de inspecție nu aduce niciun argument chiar și nerelevant ca în cazul primului.

II. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar subliniem următoarele elemente care justifică admiterea prezentei contestații și desființarea Decizia de impunere xxx:

Punctul 1 din Decizia de impunere și RIF referitoare la taxa pe valoarea adăugată cuprinde stabilirea de diferențe de taxă în cuantum de xxx lei ca urmare a faptului că la momentul operațiunii clientul nu mai deținea un cod valid de TVA respectiv nu figura în sistemul VIES. Cu privire la această operațiune, deținând codul de TVA al clientului, societatea noastră nu a procedat la o verificare suplimentară în condițiile în care tranzacția s-a desfășurat în condiții normale mărfurile fiind livrate și sumele corespunzătoare încasate. Societatea a aplicat regimul de scutire cu drept de deducere acționând în baza informației furnizate fără a identifica în cadrul dispozițiilor legale obligația de accesare a sistemului VIES considerând că este rolul administrațiilor fiscale naționale să nu permită unor persoane impozabile să acționeze în consecință deși nu mai dețin un cod valid de tva. Cu atât mai mult răspunsul nevalid al sistemului VIES nu este determinat numai de faptul că numărul de identificare nu există ci și de situația în care înregistrarea nu este finalizată ori există probleme în încărcarea bazelor de date naționale. În concluzie, considerăm că societatea noastră nu trebuia să procedeze la verificări suplimentare, punând la îndoială informația clientului care nu avea o conduită suspectă, solicitând informații certe din partea autorităților fiscale străine pe baza bazelor de date deținute de acestea.

Punctul 2 din Decizia de impunere și RIF referitoare la taxa pe valoarea adăugată cuprinde stabilirea de diferențe de taxă în cuantum de xxx lei ca urmare a unor declarații depuse doar de partenerii din Olanda pentru care organul de inspecție afirmă, total neîntemeiat, că acestea nu au fost înscrise în evidența contabilă, și nici nu au fost incluse în Declarațiile 390 corespunzătoare, aspecte infirmate categoric de înscrisurile prezentate în totalitate organului de inspecție.

Subliniem că informațiile consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală atât cu privire la consecințele din sfera impozitului pe profit cât și din cea a TVA nu sunt corecte deoarece societatea a înregistrat în evidența contabilă și a declarat în formularul 390 sumele respective. Punctul 2, face referire la următorii parteneri pentru care se apreciază netemeinic că au fost raportate exclusiv de aceștia, și anume: xxx

Toate tranzacțiile cu societățile de mai sus au fost înregistrate în contabilitate și raportate în Declarația 390, evident cu excepția entității menționată de organul de inspecție și care reprezintă un cod neidentificat în VIES. Precizăm însă că la nivelul activității de contabilitate s-a înregistrat o eroare privind denumirea furnizorului olandez xxx cu a unui alt furnizor italian xxx, după cum, aceeași eroare a fost făcută și în cazul furnizorului olandez xxx cod operator intracomunitar xxx pentru care declararea s-a efectuat pe numele și codul de TVA al subsidiarei acesteia xxx Polonia cod operator intracomunitar xxx, pentru care, pentru exemplificare prezentăm în anexă Declarațiile 390 pentru ianuarie și iulie 2017 unde sumele din lista organului de inspecție sunt aceleași cu cele din declarație.

Trebuie subliniat că în temeiul principiului exercitării rolului activ al administrației fiscale, în conformitate cu art. 7 din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală trebuia să consemneze în raportul de inspecție această situație, faptul operațiunile au fost declarate corect, conform declarațiilor, constatând doar eroarea comisă, de inversare a numelor celor două societăți și evaluând consecințele acesteia în raport cu dispozițiile legale în materie TVA. Cercetarea, în scopul stabilirii realității întemeiată pe dispozițiile de mai sus, trebuia să determine o verificare încrucișată care să constate susținerea societății noastre constatând doar declararea efectuată din eroare în raport cu alți furnizori din spațiul UE.

În analiza ce trebuia făcută, relevând netemeinicia constatărilor și a efectelor produse, subliniem faptul că în conformitate cu soluția adoptată de către CJUE în Cauza Ecotrade (2-95/07 și C-96/07 obligatorie ca aplicare în conformitate cu dispozițiile art. II alin. (II) din Codul fiscal, eroarea de declarare nu poate atrage răspunderea societății pentru plata TVA deoarece s-ar încălca principiul neutralității taxei dat fiind faptul că operațiunea economică a fost reală și a fost consemnată în declarații. Acest fapt se poate constata din declarațiile 390 existente în evidența organului fiscal, și anume că toate operațiunile considerate nedeclarate în raport cu furnizorul olandez xxx au fost declarate ca operațiuni cu furnizorul xxx și similar în cazul xxx în locul societății olandeze s-a declarat la nivelul xxx. În aceste condiții, organul de inspecție trebuia de o manieră obligatorie ca, în temeiul art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală care reglementează sarcina probei, să motiveze în actele administrative fiscale emise — în speță Decizia de impunere xxx — pe bază de probe sau constatări proprii dar și în raport de dispozițiile invocate mai sus, în condițiile în care efectele Cauzei Ecotrade C-95/07 și C-96/07 sunt de notorietate. Aceasta cu atât mai mult cu cât, în timpul inspecției fiscale au fost prezentate circumstanțele care au determinat eroarea referitoare la denumirile celor doi furnizori. Organul fiscal putea constata cu ușurință identitatea cu privire la documente și sume dintre operațiunile apreciate ca neînregistrate și cele ce au făcut obiectul declarării și justificării, doar cu eroare de denumire a furnizorilor.

În cazul celui de-al treilea furnizor xxx a fost pusă la dispoziție lista furnizorului atât organului de inspecție cât și în anexa la prezenta contestație ceea ce atestă că operațiunea a fost înregistrată în contabilitate și cuprinsă în Declarația 390, infirmând afirmațiile acestuia.

În concluzie, pentru argumentele invocate mai sus stabilirea de diferențe de taxă în cuantum de xxx lei este neîntemeiată.

Punctul 3 din Decizia de impunere și RIF referitoare la taxa pe valoarea adăugată

cuprinde stabilirea de diferențe de taxă în cuantum de xxx lei ca urmare a constatării faptului că înregistrarea facturii în cuantum de xxx lei ce reprezintă o achiziție intracomunitară a fost înregistrată ca o tranzacție în interiorul țării, numai în jurnalul de cumpărări fără aplicarea mecanismului taxării inverse. Organul fiscal fără să analizeze circumstanțele operațiunii obligă societatea noastră la plata taxei fără argumentarea circumstanțelor care o determină, dar mai ales fără să analizeze condițiile în care neînregistrarea și în jurnalul de vânzări nu a fost datorată unei erori ce putea fi corectată odată ce a fost constatată. Alături de aceste argumente se situează și cele privind rolul activ al organului fiscal și motivarea pe fond a stabilirii diferențelor de taxă, astfel încât considerăm stabilirea acestora ca neîntemeiată.

Punctul 4 din Decizia de impunere și RIF referitoare la taxa pe valoarea adăugată cuprinde stabilirea de diferențe de taxă în cuantum de xxx lei ca urmare a faptului că organul de inspecție a considerat că achiziționarea unei cantități de somon în luna martie 2015 pentru care, în mod netemeinic, s-a considerat că nu a fost valorificată ceea ce nu permite acordarea dreptului de deducere a taxei.

Subliniem că această susținere a organului de inspecție este neîntemeiată, în condițiile în care societatea noastră a pus la dispoziție documentele privind livrarea produselor respective către terți, societățile xxx și xxx, furnizând în anexa la prezenta contestație 3 dintre facturile de vânzare a mărfii achiziționate, astfel încât argumentația ce determină neexercitarea dreptului de deducere este nejustificată. Prezentăm, totodată, în anexa la prezenta contestație și fișa de magazie cuprinzând evidența operațiunilor de cumpărare și vânzare a produsului ce a fost prezentată și organului de control fără ca acesta să constate o vânzare neînsoțită de documentele corespunzătoare.

Subliniem, totodată, în sensul susținerilor noastre faptul că temeiul de drept invocat, respectiv art. 297 alin. (4) din Codul fiscal nu este cel legal, în condițiile în care operațiunile au fost efectuate sub imperiul dispozițiilor Legii nr. 571/2003 care plasează articolul 297 în sfera reglementării privind intrarea în vigoare a Codului fiscal fără a avea alte alineate.

Punctul 5 din Decizia de impunere și RIF referitoare la taxa pe valoarea adăugată cuprinde stabilirea de diferențe de taxă în cuantum de xxx lei determinate de prezumate diferențe înregistrate în evidența AJFP între declarațiile a trei societăți partenere și declarațiile societății noastre.

Pentru aceste cazuri, în care se invocă faptul că alte societăți partenere ale xxx au înregistrat achiziții mai mari decât cele consemnate de către societate este necesară nu numai formularea neprobată a acestui fapt ci cercetarea documentată a afirmațiilor formulate, având în vedere că societatea xxx a depus în totalitate și la termen toate declarațiile prevăzute de lege și că până la proba contrarie (documente ale societăților terțe care să probeze operațiuni la un nivel superior celui declarat de societatea verificată) buna-credință a societății se prezumă în conformitate cu art. 12 alin. (4) din Codul de procedură fiscală potrivit căruia "buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul."

Stabilirea unor diferențe de obligații fiscale invocând dispozițiile art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală referitoare la modul de întocmire a declarațiilor este nelegală și netemeinică pentru motivele ce vor fi dezvoltate în continuare.

Așa cum am învederat mai sus cu privire la principiul bunei-credințe a contribuabililor coroborat cu dispozițiile exprese ale art. 73 din Codul de procedură fiscală [...]

În cuprinsul documentelor emise de către organul de inspecție fiscală nu a fost prezentată nicio probă sau argumentație care să justifice modificarea bazei impozabile invocând ca singur argument diferențe ce figurează într-o evidență a AJFP și care desigur nu este opozabilă contribuabilului. Organul de inspecție nu avea ca posibilitate înfrângerea principiului bunei credințe și era în imposibilitatea obligării contribuabilului să probeze mai mult decât informațiile înscrise în propriile declarații. Este rolul organului fiscal și nu al contribuabililor, așa cum afirmă organul de inspecție fiscală, ca în procesul de stabilire a obligațiilor fiscale să constate diferențe între declarațiile depuse, stabilind starea de fapt fiscală,

fiind obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte conform dispozițiilor art. 12 din Codul de procedură fiscală. Organul fiscal are la dispoziție în acest sens inclusiv controlul inopinat, la care și societatea noastră a fost supusă, reglementat la art. 134 din Codul de procedură fiscală și mai precis controlul încrucișat prevăzut la alin. (2) lit. b) prin care are loc verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil/plătitor, în corelație cu cele deținute de persoana sau entitatea supusă unui control fiscal.

Așadar nu există niciun temei de legalitate pentru stabilirea diferențelor de TVA în sumă de xxx lei în condițiile în care nu există nicio motivare a măsurilor dispuse, diferențele din evidența proprie nefiind opozabile societății noastre și contribuabililor în general ci doar informații proprii ale organului fiscal pentru a declanșa verificări.

Mai mult, de o manieră concretă a fost semnalat și organului fiscal faptul că în cazul xxx diferența dintre suma livrărilor efectuate de societatea noastră și cea raportată de către client este dublul sumei facturate, eroarea acestuia de declarare fiind în opinia noastră dublarea tranzacției atât la momentul contractării mărfurilor cât și ulterior la data facturării acestora. Argumentele organului de inspecție sunt absolut nerelevante, cu atât mai mult din perspectiva aplicării dispozițiilor legale invocate mai sus, în acest sens subliniem faptul că nu poate constitui un temei de stabilire de diferențe faptul că la doi ani după efectuarea tranzacției clientul devine inactiv din punct de vedere fiscal, după cum nici faptul că are în obiectul de activitate comerțul cu ridicata al produselor farmaceutice, fără a analiza dacă nu cumva acesta are și alte obiecte de activitate înscrise în actul constitutiv și fără a avea în vedere că inexistența unui obiect de activitate produce efecte exclusiv la nivelul contribuabilului în cauză. Subliniem însă că operațiunile cu societatea noastră vizează tot comerț cu ridicata dar produse alimentare și cele două tipuri de comerț cu ridicata pot face obiectul de activitate al aceleiași societăți.

Netemeinicia stabilirii diferențelor de taxă pe baza unor simple neconcordanțe în evidența internă organului fiscal se manifestă și în cazul celorlalți doi parteneri, xxx și xxx, unde se semnalează diferențe. În cazul acestora organul de inspecție nu aduce niciun argument chiar și nerelevant ca în cazul primului.

Mai mult, în susținerea lipsei de argumentare a deciziei de stabilire a diferențelor de către organul de inspecție, subliniem că în ultima teză a lit.a) din cadrul pct. 5, într-o formulare eliptică, acesta subliniază că problemele de declarare sunt în trimestrul I, în timp ce partenerii au declarat tranzacțiile în trimestrul II, fără a observa că cele trei tranzacții au fost derulate în xxx. Aceasta în condițiile în care societatea noastră sublinia tocmai necesitatea clarificării modului de îndeplinire a obligațiilor declarative și la nivelul partenerilor, semnalând situații de dublare a sumelor aferente unora dintre operațiuni prin înregistrarea atât a avansurilor cât și a facturilor transmise ulterior fără efectuarea corecțiilor. O astfel de situație sancționează în mod nelegal societatea noastră care a procedat la înregistrarea și declararea corectă a taxei, în timp ce partenerii care comit erori nu suportă nicio consecință, organul de inspecție limitându-se la simpla comparare a unor informații din baza de date internă.

Un astfel de temei pentru proba respectării obligațiilor organului de inspecție prevăzut la art. 7 și 73 din Codul de procedură fiscală care a determinat stabilirea unor diferențe de obligații fiscale de xxx lei ca diferență de TVA, dar și de xxx lei ca diferențe de impozit pe profit, este inacceptabil și trebuie înlăturat în cadrul procedurii de soluționare a contestației de către organele competente.

În concluzie, pentru motivele de nelegalitate și netemeinicie dezvoltate mai sus, solicităm admiterea contestației formulate și desființarea în totalitate a Deciziei de impunere xxx și obligațiilor fiscale corespunzătoare. [...]."

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx încheiat la xxx din xxx, s-au stabilit următoarele:**

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

"[...] 1. În luna decembrie 2017, societatea înregistrează eronat pe costuri, suma de xxx lei, reprezentând achiziții servicii din import, de la xxx, pentru care societatea nu a pus la dispoziția echipei, situații de lucrări, încălcând prevederile art. 25 alin. 4 lit f din Legea 227/2015 [...]. Totodată, echipa de inspecție fiscală are în vedere și prevederile art. 11 alin 3 [...] coroborat cu art. 17 [...] din Legea 227/2015, considerăm că societatea datorează impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei (xxx lei x 16%).

Totodată, echipa de inspecție a ținut cont de faptul că această cheltuială nu este deductibilă întrucât nu este aducătoare de venituri, observându-se clar că după această dată, societatea nu a realizat venituri semnificative încât să justifice această cheltuială.

2. Cu privire la datele furnizate de raportul VIES, analizând aceste date, s-a constatat că au existat tranzacții declarate doar de parteneri din Olanda, astfel:

### în luna decembrie 2015:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna februarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2016, total tranzacții xxx lei :

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2017, total tranzacții xxx lei :

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna iulie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna august 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

Tranzacțiile sus-amintite nu au fost înregistrate în evidența contabilă a agentului economic verificat și nici nu au fost declarate în Declarațiile 390; astfel, echipa de inspecție consideră că mărfurile care au făcut obiectul acestor tranzacții, au fost vândute în interiorul țării, stabilind impozit pe profit și calculând debit suplimentar în sumă de xxx lei, astfel:

### în luna decembrie 2015:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

### în luna februarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2016, total tranzacții xxx lei:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2017, total tranzacții xxx lei :

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei



- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

### în luna iulie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

### în luna august 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, calculând impozit pe profit în sumă de xxx lei

3. În luna xxx 2015, agentul economic a achiziționat aproximativ xxx kg somon file cu următoarele facturi fiscale: xxx

În urma analizei documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție, s-a constatat că agentul economic nu a înregistrat nici o factură de vânzare a acestor produse și implicit, neînregistrând venituri; astfel, echipa de inspecție consideră că această cheltuială nedeductibilă conformitate cu prevederile Codului fiscal art. 25 [...] astfel, echipa de inspecție a calculat impozit pe profit în sumă de xxx lei.

4. Analizând neconcordanțele existente la nivelul AJFP, s-a constatat că în perioada verificată, există diferențe între ceea ce au declarat partenerii și ceea ce declară agentul economic verificat. Echipa de inspecție a stabilit debite suplimentare în sumă de xxx lei, generate de aceste neconcordanțe, conform Legii 207/2015 art. 102 alin. 3 [...], urmând ca acestea să se regleze între parteneri. Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit asupra unor venituri neînregistrate în contabilitate, care au avut la bază înregistrarea acestora de către parteneri:

a) în luna xxx 2014, agentul economic a declarat livrări către SC xxx SRL CF xxx, în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei, diferența fiind în sumă de xxx lei; echipa de inspecție a analizat profilul partenerului și observând că acesta este declarat inactiv începând cu data de xxx, are cazier fiscal, aceste tranzacții sunt prinse în deconturile de TVA la lunile la care se referă, obiectul de activitate este "comerț cu ridicata al produselor farmaceutice", iar pe facturile de livrare emise de societatea verificată, erau livrate produse alimentare (borcane castraveți); față de cele prezentate, echipa de inspecție, stabilește debit suplimentar în sumă de xxx lei

b) în luna xxx 2015, agentul economic a declarat livrări către SC xxx SRL CF xxx, în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei, diferența fiind în sumă de xxx lei; echipa de inspecție a analizat declarațiile partenerului și observând că acesta a declarat tranzacțiile în decontul de TVA la luna la care se referă și în D394; față de cele prezentate, echipa de inspecție, stabilește debit suplimentar în sumă de xxx lei

c) în luna aprilixxe 2014, agentul economic a declarat livrări către SC xxx SRL CF xxx, în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei, diferența fiind în sumă de xxx lei; echipa de inspecție a analizat declarațiile partenerului și observând că acesta a declarat tranzacțiile în decontul de TVA la luna la care se referă și în D394; față de cele prezentate, echipa de inspecție, stabilește debit suplimentar în sumă de xxx lei

La data prezentului raport de inspecție fiscală, agentul economic are obligații de plată suplimentare impozit pe profit în sumă de xxx lei, echipa de inspecție invocând și prevederile art. 11 [...]

Perioada verificată :01.12.2013 - 31.05.2019.

Obiectul de activitate desfășurat în perioada verificată: comerț cu ridicata nespecializat de produse alimentare, băuturi și tutun - cod CAEN - 4639.

Agentul economic a fost introdus în planul de activitate al lunii xxx 2019, în urma efectuării unui control inopinat. În data de xxx, s-a emis avizul de inspecție fiscală nr. xxx. Menționăm că agentul economic, cu adresa înregistrată la AJFP xxx nr. xxx, a solicitat amânarea acestei inspecții, amânare care nu a fost aprobată conform Deciziei nr. xxx. Astfel, s-a întocmit ordin de serviciu nr. xxx, cu începere a inspecției fiscale în data de xxx, echipa de inspecție fiscală deplasându-se la sediul firmei situat în xxx.

Conform informațiilor existente în baza de date a AJFP xxx, respectiv Declarațiile informative 394 ale diverșilor parteneri ai agentul economic verificat dar și deconturile de TVA aferente perioadei verificate, s-au constatat următoarele:

Conform vectorului fiscal, agentul economic a fost plătitor de TVA trimestrial până la xxx, după această dată, devenind plătitoare de TVA lunar.

Agentul economic desfășoară activitate de comerț cu ridicata de produse alimentare, respectiv achiziționează mărfuri din comunitate, dar și importuri de la firme din afara spațiului intracomunitar (xxx), marfă pe care o comercializează în țară.

În urma studierii neconcordanțelor 394 între agentul economic verificat și partenerii acestuia, dar și din consultarea bazei de date existentă la nivelul AJFP (respectiv deconturi de tva, declarații 394 depuse de diverși parteneri) s-a constatat că există neconcordanțe și necorelații între declarațiile acestora, dar și înregistrările din contabilitate, astfel:

1. Cu privire la datele furnizate de raportul VIES, din care reiese că societatea a înregistrat livrări românești suspecte către operatorul intracomunitar cu codul xxx în sumă de xxx lei, în luna xxx 2016, facem următoare precizări:

- s-a solicitat Serviciului Central de Legături din cadrul AJFP xxx, lămuriri cu privire la valabilitatea codului client. În urma solicitării, s-a primit răspunsul nr. xxx din care a reieșit că operatorul intracomunitar xxx a avut cod valid de TVA în perioada 01.05.2004 - 23.05.2009, după această dată codul nefiind valabil.
- având în vedere cele menționate mai sus, echipa de inspecție fiscală consideră că societatea a încălcat prevederile art. 278 alin 2, art. 294 din Legea 227/2015 și punctul 14 și punctul 65 din HG 1/2016 [...], coroborat cu prevederile art. 1 alin. 2 și art. 10 din Ordinul 103/2016;
- totodată, echipa de inspecție fiscală consideră că societatea datorează TVA suplimentară calculată în baza prevederilor art. 291 alin. 1 lit. b, aplicând cota de 20% la sumele facturate, așa cum prevede punctul 36 din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal;
- față de cele menționate mai sus, echipa de inspecție fiscală a stabilit debit suplimentar în sumă de xxx lei.

2. Cu privire la datele furnizate de raportul VIES, analizând aceste date, s-a constatat că au existat tranzacții declarate doar de parteneri din Olanda, astfel:

### în luna decembrie 2015:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna februarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2016, total tranzacții xxx lei:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2017, total tranzacții xxx lei:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna iulie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

### în luna august 2017:

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

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei
- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei

Tranzacțiile sus-amintite nu au fost înregistrate în evidența contabilă a agentului economic verificat și nici nu au fost declarate în Declarațiile 390; astfel, echipa de inspecție consideră că mărfurile care au făcut obiectul acestor tranzacții, au fost vândute în interiorul țării, colectând TVA și stabilind debit suplimentar în sumă de xxx lei, astfel:

### în luna decembrie 2015:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

### în luna februarie 2016:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2016, total tranzacții xxx lei:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei
- cod valid xxx ivrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

### în luna ianuarie 2017, total tranzacții xxx lei:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei
- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

### în luna aprilie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

### în luna iulie 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

### în luna august 2017:

- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei
- cod valid xxx livrări declarate de partener în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei

3. În luna xxx 2015, agentul economic a înregistrat în jurnalul de cumpărări (în data de xxx), factura fiscală xxx în valoare totală de xxx lei, cu baza xxx lei și TVA în sumă de xxx lei; în urma analizei facturilor fiscale, factura reprezintă achiziție intracomunitară de marfă, agentul economic înregistrând-o în contabilitate ca o tranzacție în interiorul țării, înregistrând-o doar în jurnalul de cumpărări, nu și în cel de vânzări, neaplicând mecanismul taxării inverse conform art. 157 alin. 2 din Codul fiscal; astfel, echipa de inspecție fiscală, consideră nedeductibilă cheltuiala, stabilind TVA suplimentară în sumă de xxx lei.

4. În luna xxx 2015, agentul economic a achiziționat aproximativ xxx kg somon file cu următoarele facturi fiscale: xxx

În urma analizei documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție, s-a constatat că agentul economic nu a înregistrat nici o factură de vânzare a acestor produse și implicit, neînregistrând venituri; astfel, echipa de inspecție consideră că această cheltuială nedeductibilă, iar în conformitate cu prevederile Codului fiscal art. 297 [...]; astfel, echipa de inspecție nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de xxx lei. Totodată, precizăm că agentul economic nu a pus la dispoziția echipei de inspecție, dovada depozitării în condiții optime a unor produse de natură perisabilă.

5. Analizând neconcordanțele existente la nivelul AJFP, s-a constatat că în perioada verificată, există diferențe între ceea ce au declarat partenerii și ceea ce declară agentul economic verificat. Echipa de inspecție a stabilit debite suplimentare în sumă de xxx lei, generate de aceste neconcordanțe, conform Legii 207/2015 art. 102 alin. 3 [...], urmând ca acestea să se regleze între parteneri, astfel:

a) în luna xxx 2014, agentul economic a declarat livrări către SC xxx SRL CF xxx, în sumă de xxx lei colectând TVA în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei și deducând TVA asupra acestora în sumă de xxx lei, diferența fiind în sumă de xxx lei; echipa de inspecție a analizat profilul partenerului și observând că acesta este declarat inactiv începând cu data de xxx, are cazier fiscal, aceste tranzacții sunt prinse în deconturile de TVA la lunile la care se referă, obiectul de activitate este "comerț cu ridicata al produselor farmaceutice", iar pe

facturile de livrare emise de societatea verificată, erau livrate produse alimentare (borcane castraveți); față de cele prezentate, echipa de inspecție, stabilește debit suplimentar în sumă de xxx lei. Precizăm că în timpul controlului, agentul economic a pus la dispoziția echipei de inspecție, fișa partener, însă din studierea acesteia s-a constatat că partenerii au declarat tranzacțiile din trimestrul al II-lea, însă problemele de declarare sunt în trimestrul I.

b) în luna xxx 2015, agentul economic a declarat livrări către SC xxx SRL CF xxx, în sumă de xxx lei colectând TVA în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei și deducând TVA asupra acestora în sumă de xxx lei, diferența fiind în sumă de xxx lei; echipa de inspecție a analizat declarațiile partenerului și observând că acesta a declarat tranzacțiile în decontul de TVA la luna la care se referă și în D394; față de cele prezentate, echipa de inspecție, stabilește debit suplimentar în sumă de xxx lei

c) în luna xxx 2014, agentul economic a declarat livrări către SC xxx SRL CF xxx, în sumă de xxx lei colectând TVA în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei și deducând TVA asupra acestora în sumă de xxx lei, diferența fiind în sumă de xxx lei; echipa de inspecție a analizat declarațiile partenerului și observând că acesta a declarat tranzacțiile în decontul de TVA la luna la care se referă și în D394; față de cele prezentate, echipa de inspecție, stabilește debit suplimentar în sumă de xxx lei

La data prezentului raport de inspecție fiscală, agentul economic are obligații de plată suplimentare TVA în sumă de xxx lei, echipa de inspecție invocând și prevederile art. 11 [...].

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

Controlul efectuat la S.C. xxx S.R.L., concretizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx, a avut ca obiectiv, printre altele, verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 01 aprilie 2014 – 31 martie 2019 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 decembrie 2013 – 31 mai 2019.

Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de xxx lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, în urma verificării au fost stabilite următoarele deficiențe:

- xxx lei reprezintă cheltuieli aferente achizițiilor de servicii din import (Hong Kong) pentru care societatea nu a prezentat situații de lucrări, achiziții care nu au condus la realizarea de venituri;

- xxx lei reprezintă venituri aferente vânzării în interiorul țării a mărfurilor achiziționate de la parteneri din Olanda, tranzacții care conform bazei de date furnizate de raportul VIES au fost declarate doar de furnizori, nefiind înregistrate de societate în evidența contabilă;

- xxx lei reprezintă cheltuieli aferente achizițiilor de mărfuri (somon) pentru care societatea nu a înregistrat venit (vânzare);

- xxx lei reprezintă venituri neînregistrate în contabilitate stabilite ca urmare a constatării de diferențe între ceea ce au declarat partenerii și ceea ce a declarat societatea.

Societatea comercială contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin *Decizia de impunere nr. xxx*, reprezentând impozit pe profit în sumă de xxx lei.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, organul fiscal a stabilit TVA suplimentară în sumă de xxx lei, ca urmare a constatării următoarelor deficiențe:

- xxx lei reprezintă TVA aferentă unei livrări intracomunitare pentru care beneficiarul nu avea cod valid de TVA;
- xxx lei reprezintă TVA aferentă vânzării în interiorul țării a mărfurilor achiziționate de la parteneri din Olanda, tranzacții care conform bazei de date furnizate de raportul VIES au fost declarate doar de furnizori, nefiind înregistrate de societate în evidența contabilă;
- xxx lei reprezintă TVA aferentă achiziției intracomunitare de marfă înregistrată în contabilitate doar în jurnalul de cumpărări, ca o achiziție din interiorul țării, fără a fi înregistrată și în jurnalul de vânzări;
- xxx lei reprezintă TVA aferentă achizițiilor de mărfuri (somon) pentru care societatea nu a înregistrat venit (vânzare);
- xxx lei reprezintă TVA aferentă veniturilor neînregistrate în contabilitate, stabilite ca urmare a constatării de diferențe între ceea ce au declarat partenerii și ceea ce a declarat societatea.

Societatea comercială contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin **Decizia de impunere nr. xxx, reprezentând TVA în sumă de xxx lei.**

### **1. Referitor la cheltuielile aferente achizițiilor de servicii din import de la firma xxx în sumă de xxx lei**

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, S.C. xxx S.R.L. a înregistrat în luna xxx 2017 cheltuieli cu achiziții de servicii din import de la firma xxx în sumă de xxx lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu deține situații de lucrări pentru serviciile achiziționate de la xxx precum și faptul că aceste servicii nu au condus la realizarea de venituri, drept pentru care nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de xxx lei, stabilind obligații fiscale suplimentare de plată aferente reprezentând **impozit pe profit** în sumă de xxx lei.

Prin contestația formulată, societatea comercială susține următoarele:

- în cauză nu sunt aplicabile dispozițiile art. 25 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal deoarece între România și Regiunea Administrativă Specială Hong Kong a Republicii Populare Chineze există Convenție pentru evitarea dublei impuneri și schimb de informații - Legea nr. 204/2016, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2017, astfel că tranzacția menționată a fost efectuată sub incidența acestui act normativ;
- cea de a doua condiție, subsecventă, cuprinsă în cadrul dispozițiilor legale invocate netemeinic de către organele de control, vizează cheltuielile care sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3) din Codul fiscal, această condiție subsecventă nici nu mai trebuie analizată deoarece condiția principală nu este îndeplinită, deoarece între cele două state există instrumentul juridic invocat;
- invocarea caracterului artificial al tranzacției definit de art. 11 alin. (3) din codul fiscal nu se susține în condițiile în care serviciile sunt justificate din punct de vedere economic inclusiv cu documente și sunt utilizate în domeniul de activitate al societății în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite;
- organelor de control le-a fost pus la dispoziție Contractul nr. xxx din xxx 2017 dintre cele două societăți, în care sunt precizate serviciile furnizate societății;
- organul de inspecție apreciază că deși există venituri la nivelul societății acestea nu ar fi suficient de mari în raport cu sumele contractate, în condițiile în care cifra de afaceri în 2017 era de xxx lei;
- sunt făcute aprecieri cu privire la nivelul cheltuielii fără a fi efectuată o evaluare a costurilor pe care furnizorul le include pentru a presta servicii numai și din perspectiva ariei geografice de acoperire — Sud-Estul Asiei și asupra importanței activității în menținerea și creșterea veniturilor societății;
- argumentul organului de inspecție este neîntemeiat în condițiile în care principiul

consacrat în noul Cod fiscal în cuprinsul art. 25 alin. (1) este că, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și nu conform dispozițiilor legale anterioare care impuneau caracterul aferent al veniturilor pentru cheltuielile deductibile.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**"ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(1) *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

*Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.*

(2) *Tranzacțiile transfrontaliere sau o serie de tranzacții transfrontaliere care sunt calificate ca fiind artificiale de organele fiscale competente nu vor face parte din domeniul de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impuneri.*

(3) *Prin tranzacții transfrontaliere artificiale se înțelege tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. Tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere sunt acele tranzacții efectuate între două sau mai multe persoane dintre care cel puțin una se află în afara României. [...]*

**ART. 19 - Reguli generale**

(1) *Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală. [...]*

**ART. 25 – Cheltuieli**

(1) *Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”.*

coroborate **cu pct. 5 din HG nr. 1/2015 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal**, care prevăd:

*”5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor”.*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ce privesc cheltuielile, pentru a putea fi deduse la stabilirea profitului impozabil, acestea trebuie să fie efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Prevederile legale mai sus enunțate, condiționează deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de servicii de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de formă, respectiv să aibă la bază documente justificative, a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în scopul desfășurării activității economice.

În acest sens, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

coroborat cu Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile - ANEXA NR. 1 privind NORME GENERALE din 5 noiembrie 2015 de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din care cităm:

*"1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).*

*2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

*3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.*

*4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.*

*5. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. [...]*

*10. Documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:*

- denumirea entității;
- data întocmirii documentului contabil;
- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile".

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar aceste documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Astfel, acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Simpla deținere a unui contract de prestări servicii și existența unei facturi nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile au fost efectiv realizate și că serviciile în cauză au fost utilizate în scopul activității economice, legiuitorul prevăzând obligația beneficiarului de a deține documente doveditoare pentru prestarea serviciilor înregistrate pe cheltuieli, respectiv: situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție, etc.

Astfel, la dosarul contestației se află în copie xerox Contractul de consultanță nr. xxx, încheiat între xxx în calitate de consultant și S.C. xxx S.R.L. în calitate de beneficiar, care are înscris următorul obiect:

*"Consultantul va asigura beneficiarului/clientului următoarele :*

- relațiile cu fabrici moderne pentru produsele de interes în Sud Estu Asia
- să intermedieze relații comerciale în numele Clientului
- să introducă parteneri în afaceri
- să poarte negocieri în favoarea Clientului".

Ori, referitor la aceste servicii contractate, deși prin contestație societatea susține că serviciile sunt justificate din punct de vedere economic inclusiv cu documente și sunt utilizate în

domeniul de activitate al societății, aceasta nu a depus documente din care să rezulte în detaliu în ce a constat prestarea acestor servicii, cum au fost prestate, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, și cum au fost materializate în activitatea societății, respectiv detalii referitoare la eventuali parteneri de afaceri noi, ori produse noi, ca rezultat al serviciilor prestate de xxx.

Operațiunile economico-financiare sunt reflectate în contabilitate prin înregistrări efectuate în baza unor documente financiar-contabile, care devin documente justificative în cazul în care sunt întocmite cu respectarea condițiilor specifice de formă prevăzute de lege, probând realitatea prestării prin elementele de conținut ale documentului ce îl califică drept document justificativ.

Din analiza dosarului contestației, rezultă că pentru achizițiile de servicii din import de la xxx în sumă totală de xxx lei organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe precum lipsa situațiilor de lucrări, dar și faptul că aceste achiziții nu au condus la realizarea de venituri, care cumulate au condus la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor aferente.

În speță, sunt aplicabile prevederile **art. 6, art. 7, art. 55 și art. 118 din Codul de procedură fiscală**, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, astfel:

**“ART. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

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

**Art. 7. – Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal[...]**

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]*

**ART. 55 Mijloace de probă**

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.[...]*

**Art. 118. – Reguli privind inspecția fiscală [...]**

(5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă”.*

precum și prevederile **art. 11, alin. (1) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 11 - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”.**

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

S.C. xxx S.R.L. nu face dovada că serviciile achiziționate de la xxx în sumă de xxx lei au fost efectiv realizate și utilizate în scopul activității sale economice.

Față de cele arătate mai sus, S.C. xxx S.R.L. nu aduce în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Referitor la achizițiile de servicii efectuate de la xxx, în Raportul de inspecție fiscală au fost puse în vedere aspecte privind faptul că *”societatea nu a pus la dispoziția echipei, situații de lucrări”, ”nu a realizat venituri semnificative încât să justifice această cheltuială”*, organele de inspecție fiscală



făcând trimitere și la prevederile art. 11 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căreia "Prin tranzacții transfrontaliere artificiale se înțelege tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere care **nu au un conținut economic**".

Nu poate fi reținută în soluționarea contestației motivația contestatarii referitoare la faptul că "argumemul organului de inspecție este neîntemeiat în condițiile în care principiul consacrat în noul Cod fiscal în cuprinsul art. 25 alin. (1) este că, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și nu conform dispozițiilor legale anterioare care impuneau caracterul aferent al veniturilor pentru cheltuielile deductibile"

Legiuitorul prevede faptul că pentru a putea fi deduse la stabilirea profitului impozabil, cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul desfășurării activității economice, care implică realizarea de venituri. Prin definiție, activitatea economică presupune investiție în bani sau alte bunuri materiale în vederea obținerii unor câștiguri.

Susținerile din contestație referitoare la faptul că nu sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de control.

Societatea nu aduce detalii față de constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv nu depune documente justificative din care să rezulte că serviciile achiziționate de la xxx au fost efectiv prestate, nu aduce lămuriri asupra modului în care aceste achiziții au fost folosite în scopul activității economice și bineînțeles documente justificative în acest sens, prin care să justifice cheltuielile cu aceste servicii, acestea fiind totuși aspectele ce au influențat rezultatele inspecției fiscale.

**Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

Societatea comercială nu prezintă în sprijinul susținerilor sale motive bazate pe documente justificative, prin care să combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală.

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării, potrivit **art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

*"ART. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."*

Astfel, se reține că societatea comercială nu a depus dovezi (documente justificative) prin care să își întemeieze susținerile din contestație, care să combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum prevăd dispozițiile **art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*"Art. 269 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază"*

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 243 din Legea nr. 134/2010

privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

Din prevederile legale citate în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și din cele arătate anterior, având în vedere că S.C. xxx S.R.L. nu a adus în susținerea contestației argumente și nu a prezentat documente din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile aferente achizițiilor de servicii din import, de la firma xxx, în sumă de xxx lei, ca urmare a faptului că societatea nu deține documente justificative din care să rezulte că serviciile achiziționate au fost efectiv realizate și nu face dovada că serviciile în cauză au fost utilizate în scopul activității sale economice, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru **impozitul pe profit în sumă de xxx lei**.

## **2. Referitor la veniturile realizate din vânzarea mărfurilor în sumă de xxx lei și la taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxx lei**

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, în baza datelor furnizate de raportul VIES organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. xxx S.R.L. a derulat tranzacții cu parteneri din Olanda, în calitate de furnizori, declarate doar de aceștia din urmă, tranzacții ce nu au fost înregistrate de societate în evidența contabilă și nici nu au fost declarate în prin Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare – formular 390 VIES.

Organele de inspecție fiscală au considerat faptul că mărfurile achiziționate și neînregistrate de societate, care au făcut obiectul acestor tranzacții, au fost vândute în interiorul țării, drept pentru care au stabilit suplimentar venituri în sumă de xxx lei aferent cărora s-au calculat obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând **impozit pe profit** în sumă de xxx lei și **TVA** aferentă în sumă de xxx lei.

Prin contestația formulată, societatea comercială susține următoarele:

- toate tranzacțiile cu partenerii xxx au fost înregistrate în contabilitate și raportate în Declarația 390, cu necesitatea identificării exacte a operațiunii invocate ca desfășurate cu entitatea menționată de organul de inspecție și care reprezintă un cod neidentificat în VIES;
- la nivelul activității de contabilitate s-a înregistrat o eroare privind denumirea furnizorului olandez xxx cu a unui alt furnizor italian xxx, după cum, aceeași eroare a fost făcută și în cazul furnizorului olandez xxx pentru care declararea s-a efectuat pe numele și codul de TVA al subsidiarei acesteia xxx;
- organul de inspecție fiscală trebuia să consemneze în raportul de inspecție această situație, faptul că operațiunile au fost declarate corect, conform declarațiilor, constatând doar eroarea comisă, de inversarea numelor celor două societăți și evaluând consecințele acesteia în raport cu dispozițiile legale în materie TVA și în subsidiar cu efectul concluziilor în sfera impozitului pe profit, invocând în acest sens principiului exercitării rolului activ al administrației fiscale în conformitate cu art. 7 din Codul de procedură fiscală;
- organul de inspecție fiscală trebuia să determine o verificare încrucișată prin care să constate declararea efectuată din eroare în raport cu alți furnizori din spațiul UE;
- în conformitate cu soluția adoptată de către CJUE în Cauza Ecotrade C-95/07 și C-96/07 obligatorie ca aplicare în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (11) din Codul fiscal, eroarea de declarare nu poate atrage răspunderea societății pentru plata TVA deoarece s-ar încălca principiul neutralității taxei, dat fiind faptul că operațiunea economică a fost reală și a fost consemnată în declarații;
- în cazul celui de-al treilea furnizor xxx a fost pusă la dispoziție fișa furnizorului atât organului de inspecție cât și anexă la contestație, ceea ce atestă că operațiunea a fost înregistrată în contabilitate și cuprinsă în Declarația 390.

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

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației rezultă următoarele:

**În fapt**, potrivit datelor furnizate de raportul VIES s-a constatat că au existat tranzacții declarate doar de parteneri din Olanda, astfel:

- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei;
- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei;
- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei;
- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei și livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei;
- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei și livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei;
- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei;
- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei;
- în luna xxx: livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei și livrări declarate de partener cod valid xxx în sumă de xxx lei.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că achizițiile nefiind înregistrate în evidența contabilă a societății și nici declarate în Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare – formular 390 VIES, mărfurile care au făcut obiectul acestor tranzacții, au fost vândute în interiorul țării, stabilind obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând **impozit pe profit** în sumă de xxx lei și **TVA** în sumă de xxx lei.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă până la data de 31.12.2015, astfel:

**"ART. 19 Reguli generale**

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

**ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

- **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu data de 01.01.2016, astfel:

**"ART. 19 Reguli generale**

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală. [...]*

**ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi

obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

La dosarul contestației se află atașate în susținerea contestației următoarele documente:

- Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare – formular 390 VIES aferentă perioadei de raportare xxx 2017 în care, potrivit listei operațiunilor intracomunitare, au fost menționate următoarele: achiziție intracomunitară de la xxx cod xxx Polonia cu bază impozabilă xxx lei și achiziție intracomunitară de servicii de la xxx cod xxx Germania cu bază impozabilă xxx lei, care nu este însoțită de recipisa de confirmare;
- Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare – formular 390 VIES aferentă perioadei de raportare xxx 2017 în care, potrivit listei operațiunilor intracomunitare, au fost menționate următoarele: achiziție intracomunitară de la xxx cod xxx Polonia cu bază impozabilă xxx lei, care nu este însoțită de recipisa de confirmare;
- Fișa de magazie xxx – Ananas conservă dole – xxx în care în primul rând sunt evidențiate intrări de la xxx în valoare de xxx lei, nesemnată de persoana responsabilă;
- Fișa contului 401.00145 xxx – nesemnată de persoana responsabilă.

Nu pot fi reținute în soluționarea contestației documentele depuse în susținere deoarece acestea sunt sumare, nu acoperă toate tranzacțiile analizate, contribuabilul nu depune pentru tranzacțiile analizate documente justificative într-o oarecare ordine, documente justificative, evidențierea lor în contabilitate, jurnale de cumpărări, jurnale de vânzări, astfel că nu rezultă punctual că achizițiile efectuate din Olanda au fost înregistrate în contabilitate, declarate de societate, precum și modul în care acestea au fost valorificate mai apoi.

Concret, referitor la susținerea societății privind eroarea făcută în cazul furnizorului olandez xxx, pentru care declararea s-a efectuat pe numele și codul de TVA al subsidiarei acesteia - xxx, precizăm că din cele două declarații recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare – formular 390 VIES, care nu sunt însoțite de recipisa de confirmare, rezultă că societatea a declarat la ianuarie 2017 achiziție intracomunitară de la xxx cod xxx Polonia cu bază impozabilă xxx lei și la iulie 2017 achiziție intracomunitară de la xxx cod xxx Polonia cu bază impozabilă xxx lei

Ori, organele de inspecție fiscală au stabilit în baza datelor furnizate de raportul VIES următoarele tranzacții declarate doar de partenerul din Olanda cod valid xxx: în luna xxx 2017 în sumă de xxx lei, în luna xxx 2017 în sumă de xxx lei, în luna xxx 2017 în sumă de xxx lei și în luna xxx 2017 în sumă de xxx lei.

De asemenea, societatea precizează în contestație faptul că *”în cazul celui de-al treilea furnizor xxx a fost pusă la dispoziție fișa furnizorului atât organului de inspecție cât și în anexa la prezenta contestație, ceea ce atestă că operațiunea a fost înregistrată în contabilitate și cuprinsă în Declarația 390”*.

La dosarul contestației nu există decât Fișa de magazie xxx – Ananas conservă dole – xxx în care sunt evidențiate intrări de la xxx în valoare de xxx lei, nesemnată de persoana responsabilă.

Ori, organele de inspecție fiscală au stabilit în baza datelor furnizate de raportul VIES tranzacții declarate doar de partenerul din Olanda cod valid xxx în sumă de xxx lei.

De asemenea, societatea face precizarea că *”la nivelul activității de contabilitate s-a înregistrat o eroare privind denumirea furnizorului olandez xxx cu a unui alt furnizor italian xxx”, fără a depune în susținerea contestației documente din care să rezulte modul de evidențiere în contabilitate a tranzacțiilor în cauză precum și declararea acestora.*

Totodată, susținerile societății referitoare la erorile de declarare au fost analizate și de organele de inspecție fiscală prin Referatul privind propuneri de soluționare a contestației, acestea consemnând următorul aspect *”Din studierea Declarațiilor 390, dacă exista o eroare de cod, atât partenerii pentru care s-a greșit codul cât și cei pentru care s-a declarat codul ar fi apărut ca fiind «tranzacții suspecte»”*.

Societatea recunoaște prin contestația formulată achizițiile de la furnizori din Olanda, supuse

analizei de către organele de inspecție fiscală, a căror concluzie este că mărfurile care au făcut obiectul acestor tranzacții au fost vândute în interiorul țării.

Însă, prin contestație formulată S.C. xxx S.R.L. nu face mențiuni referitoare la modul în care au fost valorificate respectivele mărfuri achiziționate, nu precizează dacă a realizat sau nu venituri, nu prezintă detalii referitoare la evidențierea și declararea acestora.

În acest sens, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.” coroborat cu Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile - ANEXA NR. 1 privind NORME GENERALE din 5 noiembrie 2015 de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din care cităm:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.

4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

5. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. [...]

10. Documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- denumirea entității;
- data întocmirii documentului contabil;
- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile”.

Registrul-jurnal este documentul contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare efectuate de entitate, conform prevederilor Normelor Generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile date în aplicarea Ordinului nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, astfel:

”REGISTRUL-JURNAL(Cod 14-1-1)

Registrul-jurnal este documentul contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare efectuate de entitate.

Registrul-jurnal se întocmește lunar prin înregistrarea cronologică a documentelor financiar-contabile în care se reflectă mișcarea elementelor de natura activelor, datorilor și capitalurilor proprii ale entității.

În cazul în care o entitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la balanță de verificare, Registrul-jurnal se întocmește de către subunități.

Numerotarea paginilor registrului se face în ordine crescătoare, iar volumele se numerotează în ordinea completării lor.

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

În condițiile conducerii contabilității cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operațiune economico-financiară se înregistrează prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în entitate.

În cazul în care entitatea folosește jurnale auxiliare, în Registrul-jurnal se poate trece totalul lunar al fiecăruia.

În coloana 1 se înscrie numărul curent al operațiunilor înregistrate începând de la 1 ianuarie, sau de la începutul activității, până la sfârșitul exercițiului financiar, sau încetarea activității.

În coloana 2 se trece data (anul, luna, ziua) când se efectuează înregistrarea în registru.

În coloana 3 se trece felul, numărul și data documentului justificativ care stă la baza operațiunilor economice (factura, chitanța etc.) sau ale jurnalului auxiliar (jurnalul privind operațiunile de casă și bancă, jurnalul decontărilor cu furnizorii etc.).

În coloana 4 se înscriu explicațiile în legătură cu operațiunea respectivă. Această coloană se completează numai atunci când este cazul.

În coloanele 5 și 6 se trece simbolul conturilor debitoare și, respectiv, creditoare.

În coloanele 7 și 8 se trec sumele totale, debitoare și creditoare din documentul justificativ.

Sumele debitoare și sumele creditoare se totalizează lunar.

Registrul-jurnal se editează la cererea organelor de control și pentru necesitățile entității".

Față de cele arătate mai sus, S.C. xxx S.R.L. nu aduce în susținerea contestației motive dovedite prin documente justificative privind valorificarea mărfurilor achiziționate de la partenerii din Olanda, din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**"Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

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

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**"ART. 276 Soluționarea contestației**

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Astfel, se reține că societatea comercială nu a prezentat motive și dovezi (documente justificative) prin care să își întemeieze susținerile din contestație, care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum prevăd dispozițiile art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**"Art. 269 Forma și conținutul contestației**

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază".

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

În speță reținem și prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]”.

De asemenea, art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

Din prevederile legale citate în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și din cele arătate anterior, având în vedere că S.C. xxx S.R.L. nu a adus în susținerea contestației argumente și nu a prezentat documente din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține concluzia acestora că mărfurile achiziționate de la partenerii din Olanda și nedeclarate au fost vândute în interiorul țării, astfel încât în mod corect a fost stabilită suplimentar baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit în sumă de xxx lei și TVA aferentă în sumă de xxx lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru **impozitul pe profit în sumă de xxx lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.**

### **3. Referitor la cheltuielile aferente achizițiilor de mărfuri (somon) în sumă de xxx lei și la taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxx lei**

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, S.C. xxx S.R.L. a achiziționat în luna xxx 2015 aproximativ xxx kg somon file în valoare de xxx lei, organele de inspecție fiscală constatând că aceasta nu a înregistrat nicio factură de vânzare a acestor produse și implicit, nu a înregistrat venituri, drept pentru care au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de xxx lei aferent cărora s-au calculat obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând **impozit pe profit** în sumă de xxx lei și **TVA** aferentă în sumă de xxx lei.

Prin contestația formulată, societatea comercială susține următoarele:

- susținerea organului de inspecție este neîntemeiată, în condițiile în care societatea a pus la dispoziție documentele privind livrarea produselor respective către terți, astfel încât argumentația ce determină nedeductibilitatea acestei cheltuieli este nejustificată;
- prezintă în acest sens fișa de magazie cuprinzând evidența operațiunilor de cumpărare și vânzare a produsului, ce a fost prezentată și organului de control fără ca acesta să constate o vânzare neînsoțită de documentele corespunzătoare;
- cheltuiala cu achiziția mărfii în cauză nu poate fi considerată o cheltuială nedeductibilă dat fiind faptul că s-a probat vânzarea întregii cantități înregistrate.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației rezultă următoarele:

**În fapt**, în luna xxx 2015, agentul economic a achiziționat aproximativ xxx kg somon file cu următoarele facturi fiscale: factura fiscală xxx în valoare de xxx lei, factura fiscală xxx în valoare de xxx lei, factura fiscală xxx în valoare de xxx lei, factura fiscală xxx în valoare de xxx lei și factura fiscală xxx în valoare de xxx lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu a înregistrat nicio factură de vânzare a acestor produse și implicit nu a înregistrat venituri. Totodată, în raportul de inspecție fiscală mai este făcută precizarea că societate nu a pus la dispoziția echipei de inspecție, dovada depozitării în condiții optime a unor produse de natură perisabilă.

Având în vedere aspectele constatate, la inspecția fiscală s-a concluzionat că aceste cheltuieli aferente achizițiilor de mărfuri (somon) în sumă de xxx lei nu sunt deductibile și nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2015, astfel:

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

### **”ART. 19 Reguli generale**

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

### **ART. 21 Cheltuieli**

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

### **ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere[...]**

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

a) operațiuni taxabile[...]

### **ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare”.

coroborat cu **pct. 12 din HG 44/2004** privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal: **”12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.**

Potrivit prevederilor legale de mai sus, beneficiază de dreptul de deducere la determinarea profitului impozabil, cheltuielile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de îndeplinirea cumulativă a condiției de fond esențială, respectiv ca achizițiile să fie destinate realizării de venituri/operațiuni taxabile (deci să fie reale), cât și a condiției de formă, respectiv persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege și să confirme realitatea operațiunii.

La dosarul contestației se află atașate în susținerea contestației următoarele documente:

- Fișa de magazie xxx – File somon cu piele placă (solar) – xxx, în care din achizițiile analizate de organele de inspecție fiscală apar evidențiate în data de xxx intrări xxx kg cu valoarea de xxx lei și în data de xxx intrări xxx kg cu valoarea de xxx lei – document nesemnat de persoana responsabilă;

- 3 facturi (xxx) al căror obiect îl reprezintă cantitatea totală de xxx kg somon file și xxx kg somon Keta – nesemnate nici de societate, nici de beneficiar (xxx S.R.L.).

În acest sens, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

coroborat cu Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile - ANEXA NR. 1 privind NORME GENERALE din 5 noiembrie 2015 de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din care cităm:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

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



- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.

4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

5. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. [...]

10. Documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- denumirea entității;
- data întocmirii documentului contabil;
- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar aceste documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Astfel, acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Referitor la susținerea societății că prezintă fișa de magazie cuprinzând evidența operațiunilor de cumpărare și vânzare a produsului ce a fost prezentată și organului de control, organele de inspecție fiscală și-au exprimat punctul de vedere față de acestea susținând că *”informațiile cuprinse în aceste fișe nu corespund cu jurnalele de vânzare prezentate de societate”*.

Fișa de magazie reprezintă un document financiar contabil de evidență a intrărilor și ieșirilor stocurilor de bunuri materiale, întocmite și utilizate în baza Normelor Generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile date în aplicarea Ordinului nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, astfel:

*”FIȘĂ DE MAGAZIE (Cod 14-3-8)*

*Fișa de magazie servește ca document de evidență a intrărilor, ieșirilor și stocurilor de bunuri materiale.*

*Fișele de magazie se țin pe fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale, ordonate pe conturi, grupe, eventual subgrupe, sau în ordine alfabetică.*

*Pentru valori materiale primite spre prelucrare de la terți sau în custodie se întocmesc fișe distincte, care se țin separat de cele aferente propriilor valori materiale.*

*Înregistrările în fișele de magazie se fac document cu document”.*

În acest sens precizăm că Registrul-jurnal este documentul contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare efectuate de entitate, conform prevederilor Normelor Generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile date în aplicarea Ordinului nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, astfel:

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

*" REGISTRUL-JURNAL(Cod 14-1-1)*

*Registrul-jurnal este documentul contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare efectuate de entitate.*

*Registrul-jurnal se întocmește lunar prin înregistrarea cronologică a documentelor financiar-contabile în care se reflectă mișcarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale entității.*

*În cazul în care o entitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la balanță de verificare, Registrul-jurnal se întocmește de către subunități.*

*Numerotarea paginilor registrului se face în ordine crescătoare, iar volumele se numerotează în ordinea completării lor.*

*În condițiile conducerii contabilității cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operațiune economico-financiară se înregistrează prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în entitate.*

*În cazul în care entitatea folosește jurnale auxiliare, în Registrul-jurnal se poate trece totalul lunar al fiecăruia.*

*În coloana 1 se înscrie numărul curent al operațiunilor înregistrate începând de la 1 ianuarie, sau de la începutul activității, până la sfârșitul exercițiului financiar, sau încetarea activității.*

*În coloana 2 se trece data (anul, luna, ziua) când se efectuează înregistrarea în registru.*

*În coloana 3 se trece felul, numărul și data documentului justificativ care stă la baza operațiunilor economice (factura, chitanța etc.) sau ale jurnalului auxiliar (jurnalul privind operațiunile de casă și bancă, jurnalul decontărilor cu furnizorii etc.).*

*În coloana 4 se înscriu explicațiile în legătură cu operațiunea respectivă. Această coloană se completează numai atunci când este cazul.*

*În coloanele 5 și 6 se trece simbolul conturilor debitoare și, respectiv, creditoare.*

*În coloanele 7 și 8 se trec sumele totale, debitoare și creditoare din documentul justificativ.*

*Sumele debitoare și sumele creditoare se totalizează lunar.*

*Registrul-jurnal se editează la cererea organelor de control și pentru necesitățile entității".*

Astfel, nu pot fi avute în vedere soluționării favorabile a contestației documentele aduse în susținere de societate, reprezentând cele 3 facturi (xxx), Fișa de magazie xxx – File somon cu piele placă (solar) nesemnate nici de societate, nici de beneficiar (xxx S.R.L.) și fișa de magazie xxx – File somon cu piele placă (solar) nesemnată de persoana responsabilă, fără ca acestea să fie însoțite și de jurnalele de vânzări din care să rezulte înregistrarea în contabilitate a operațiunilor în cauză.

Mai mult de atât, din analiza acestora nu rezultă decât o cantitate de xxx kg somon file din cele xxx kg la care face referire organul de inspecție fiscală, iar organele de inspecție fiscală și-au exprimat punctul de vedere față de acestea prin Referatul privind propuneri de soluționare a contestației susținând că *"informațiile cuprinse în aceste fișe nu corespund cu jurnalele de vânzare prezentate de societate"*.

Față de cele arătate mai sus, S.C. xxx S.R.L. nu aduce în susținerea contestației documente justificative, în care să poată fi identificată valorificarea celor xxx kg somon file achiziționat de societate în luna martie 2015, din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

*"ART. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale*

invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Astfel, se reține că societatea comercială nu a depus dovezi (documente justificative) prin care să își întemeieze susținerile din contestație, care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum prevăd dispozițiile art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“**Art. 269 Forma și conținutul contestației**

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] *cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]*”.

În speță se rețin și prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]*”.

De asemenea, art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*”

Din prevederile legale citate în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și din cele arătate anterior, având în vedere că S.C. xxx S.R.L. nu a adus în susținerea contestației argumente și nu a prezentat documente din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile aferente achizițiilor de somon în sumă de xxx lei și nu au acordat deducerea pentru TVA în sumă de xxx lei ca urmare a faptului că societatea nu a făcut dovada că a valorificat aceste produse, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru **impozitul pe profit în sumă de xxx lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei**.

#### **4. Referitor la veniturile nedecarate în sumă de xxx lei și la taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxx lei**

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, S.C. xxx S.R.L. a înregistrat în perioada verificată livrări către diverși parteneri, organele de inspecție fiscală constatând că există diferențe între ceea ce au declarat partenerii și ceea ce a declarat societatea, drept pentru care au fost stabilite venituri neînregistrate în sumă de xxx lei și TVA aferentă în sumă de xxx lei.

Prin contestația formulată, societatea comercială susține faptul că pentru aceste cazuri în care se invocă faptul că alte societăți partenere ale xxx S.R.L. au înregistrat achiziții mai mari decât cele consemnate de către societate este necesară cercetarea documentată a afirmațiilor formulate, având în vedere că societatea a depus în totalitate și la termen toate declarațiile prevăzute de lege, iar până la proba contrarie (documente ale societăților terțe care să probeze operațiuni la un nivel superior celui declarat de societate) buna-credință a societății se prezumă în conformitate cu art. 12 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea societatea mai arată că stabilirea unor diferențe de obligații fiscale în baza dispozițiilor art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, referitoare la modul de întocmire a declarațiilor fiscale, este nelegală și netemeinică.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației rezultă următoarele:

**În fapt**, în luna martie 2014, agentul economic a declarat livrări către S.C. xxx S.R.L. CF xxx chiziții în sumă de xxx lei, deducând TVA asupra acestora în sumă de xxx lei, diferența de livrări fiind în sumă de xxx lei cu TVA aferentă în sumă de xxx lei. S-a constatat că partenerul societății este declarat inactiv începând cu data de xxx, are cazier fiscal, aceste tranzacții sunt prinse în deconturile de TVA la lunile la care se referă, obiectul de activitate al partenerului este "*comerț cu ridicata al produselor farmaceutice*", iar pe facturile de livrare emise de societate erau livrate produse alimentare (borcane castraveți). Se mai menționează faptul că agentul economic a pus la dispoziția echipei de inspecție fișa partenerului, însă din studierea acesteia s-a constatat că partenerul a declarat tranzacțiile din trimestrul II, însă problemele de declarare sunt în trimestrul I.

În luna xxx 2015, agentul economic a declarat livrări către S.C. xxx S.R.L.-CF xxx, în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei, deducând TVA asupra acestora în sumă de xxx lei, diferența de livrări fiind în sumă de xxx lei cu TVA aferentă în sumă de xxx lei. Partenerul societății a declarat tranzacțiile în decontul de TVA la luna la care se referă și în D394.

De asemenea, în luna xxx 2014, agentul economic a declarat livrări către S.C. xxx S.R.L. CF xxx, în sumă de xxx lei, colectând TVA în sumă de xxx lei, iar partenerul a declarat achiziții în sumă de xxx lei, deducând TVA asupra acestora în sumă de xxx lei, diferența de livrări fiind în sumă de xxx lei, cu TVA aferentă în sumă de xxx lei. Partenerul societății a declarat tranzacțiile în decontul de TVA la luna la care se referă și în D394.

Având în vedere aspectele constatate, respectiv faptul că există diferențe între ceea ce au declarat partenerii (xxx) și ceea ce declară agentul economic verificat, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de xxx lei și TVA aferentă în sumă de xxx lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **Legii 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2015, astfel:

**"ART. 19 Reguli generale**

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

**ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni".*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, 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.

Pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Din analiza dosarului contestației rezultă că **simpliciter constatare a faptului că în perioada verificată există diferențe între achizițiile de la S.C. xxx S.R.L., declarate de**

**parteneri (xxx) și livrările către aceștia declarate de societate, în sensul că beneficiarii au declarat achiziții în valoare mai mare decât livrările declarate de societate, nu este suficientă pentru a susține faptul că societatea a realizat venituri pe care nu le-a înregistrat în contabilitate și pe care nu le-a declarat.**

Față de cele arătate mai sus, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză temeinică a faptului constatat, respectiv nu au determinat cu certitudine că beneficiarii au declarat în mod corect achizițiile, în valoare mai mare decât livrările declarate de societate, analiză bazată pe probe clare că societatea a efectuat livrări pe care nu le-a declarat.

Ori, dacă organele de inspecție au constatat faptul că societatea a realizat *“venituri neînregistrate în contabilitate, care au avut la bază înregistrarea acestora de către parteneri”*, această situație presupune și o analiză în baza căreia să se stabilească situația reală.

În acest sens, în scopul stabilirii corecte a situației fiscale, organul de inspecție fiscală avea posibilitatea să solicite informații de la terți, așa cum prevede art. 113 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală.

Nu poate fi reținută susținerea din Raportul de inspecție fiscală conform căreia: *“Echipa de inspecție a stabilit debite suplimentare în sumă de xxx lei, generate de aceste neconcordanțe, conform Legii 207/2015 art. 102 alin. 3 [...], urmând ca acestea să se regleze între parteneri”*.

Art. 102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală face referire la faptul că agentul economic are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale, situație care nu a fost verificată amănunțit cu ocazia inspecției fiscale, în actul de inspecție fiscală nefiind prezentate dovezi concludente privind declararea eronată de către contribuabilul verificat.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra stabilirii corecte din punct de vedere legal a veniturilor suplimentare în sumă de xxx lei și TVA aferentă în sumă de xxx lei, având în vedere că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede strict ca analiza contestației să se facă în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea.

Stabilirea de obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată până la data de 31.12.2015 se face în baza prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Titlul II – Impozitul pe profit și Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată.

Din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivul de fapt în corelație cu motivul de drept pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de xxx și TVA aferentă în sumă de xxx lei, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, cu privire la acest aspect.

De asemenea, trebuie avute în vedere aspectele privind **obiectul inspecției fiscale**, respectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, așa cum rezultă din art. 113 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală.

Potrivit **art. 131 din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale, astfel cităm:

**“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale**

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale”.*

Se reține astfel că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale fiscale și contabile, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere.

În speță se rețin și prevederile **art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: "*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]*".

De asemenea, **art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: "*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*"

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii de venituri suplimentare în sumă de xxx lei și TVA aferentă în sumă de xxx lei, atât timp cât din instrumentarea speței nu a rezultat situația de fapt constatată, justificată cu dovezi concludente și în corelație cu temeiul legal încălcat, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor și informațiilor existente cu privire la derularea acestor operațiuni.

Pentru aspectele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației va proceda la aplicarea prevederilor **art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015** din Codul de procedură fiscală conform cărora:

*"ART. 279 Soluții asupra contestației [...]*

*(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."*

**Pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile** pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, prevăd:

*"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.5. 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."*

Astfel, se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat 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, **se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la**

persoane juridice nr. xxx, în ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând impozit pe profit și suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca în termenul prevăzut la art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să se refacă inspecția fiscală pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se pronunță soluția de desființare, organul fiscal competent urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele prezentei decizii și dispozițiile legale în materie.

## 5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă unei livrări intracomunitare

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, în baza datelor furnizate de raportul VIES, S.C. xxx S.R.L. a înregistrat în luna xxx 2016 livrări românești suspecte în sumă de xxx lei către operatorul intracomunitar xxx.

Organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul xxx a avut cod valid de TVA în perioada 01.05.2004 - 23.05.2009, după această dată codul nefiind valabil, conform răspunsului Serviciului Central de Legături din cadrul A.J.F.P. xxx ca urmare a solicitării lămuririi cu privire la valabilitatea codului client, drept pentru care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de xxx lei în baza prevederilor art. 278 alin. (2) și art. 294 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea comercială susține următoarele:

- nu a procedat la o verificare suplimentară în condițiile în care tranzacția s-a desfășurat în condiții normale, mărfurile fiind livrate și sumele corespunzătoare încasate;
- a aplicat regimul de scutire cu drept de deducere acționând în baza informației furnizate de beneficiar, fără a identifica în cadrul dispozițiilor legale obligația de accesare a sistemului VIES, considerând că este rolul administrațiilor fiscale naționale să nu permită unor persoane impozabile să acționeze în consecință deși nu mai dețin un cod valid de TVA;
- răspunsul nevalid al sistemului VIES nu este determinat numai de faptul că numărul de identificare nu există ci și de situația în care înregistrarea nu este finalizată ori există probleme în încărcarea bazelor de date naționale;
- nu trebuia să procedeze la verificări suplimentare, punând la îndoială informația clientului care nu avea o conduită suspectă, solicitând informații certe din partea autorităților fiscale străine din bazele de date deținute de acestea.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației rezultă următoarele:

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. xxx S.R.L. nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, aferentă livrării intracomunitare efectuate către xxx cod DE xxx, întrucât, conform Raportului VIES privind livrările intracomunitare, societatea beneficiară avea cod invalid de TVA la data facturării livrărilor.

**În drept**, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**“ART. 294 - Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar [...]**

**(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

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

De asemenea, **Ordinul nr. 103/2016** din 22 ianuarie 2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute

la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevede:

*"ART. 10 (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente: a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru"*

Potrivit prevederilor legale menționate, sunt scutite de taxă 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.

De asemenea, potrivit **Ordinul nr. 591/2016** pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (390 VIES) "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare" - Instrucțiuni pentru completarea formularului (390 VIES) "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare":

*"1.1. Declarația recapitulativă se depune lunar, în condițiile prevăzute la art. 325 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317 din Codul fiscal.*

*1.2. Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA depun declarația recapitulativă numai pentru lunile calendaristice în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru: [...]*

*a) livrările intracomunitare scutite de taxă în condițiile prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în luna calendaristică respectivă; [...]*

*Coloana "Cod operator intracomunitar" - trebuie introdus fără spații, virgule sau puncte și se completează astfel: [...]*

*- în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri (L) efectuate din România - codul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile în alt stat membru decât România, pe baza căruia furnizorul din România i-a efectuat o livrare intracomunitară scutită de TVA conform art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal; [...]*

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală, se reține ca la baza impunerii au stat informațiile din Raportul VIES, potrivit căruia codul de TVA DE xxx a fost valid în perioada xxx, după această dată codul nefiind valabil.

Relevante în speță sunt și prevederile **Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA** și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România, aprobată prin **O.M.F.P. nr. 1706/2006**, conform cărora:

*"2. Verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din România de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului; informațiile obținute ca urmare a solicitării de verificare au caracter informativ și nu obligă în nici un fel furnizorul informației.*

*3. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:*

*a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, [...];*

*b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, [...];*

*c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili."*

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale menționate, se reține că pentru operațiunile intracomunitare, **obligația verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a cumpărătorului xxx cod DE xxx revenea furnizorului/prestatorului din România**, în speță S.C. xxx S.R.L., care avea posibilitatea verificării acestuia prin modalitățile prevăzute de lege, mai sus menționate, fapt nerealizat însă.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de xxx lei, având în vedere că S.C. xxx S.R.L. nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrării intracomunitare efectuate către xxx cod DE xxx, întrucât, conform Raportului VIES privind livrările intracomunitare, societatea beneficiară avea cod invalid de TVA la data facturării livrărilor.



Din prevederile legale citate în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și din cele arătate anterior, având în vedere că societatea a efectuat livrări intracomunitare către un beneficiar care nu avea cod valid de TVA, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. xxx S.R.L. nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei**.

## **6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă achiziției intracomunitare de marfă**

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, S.C. xxx S.R.L. a înregistrat în luna xxx 2015 în jurnalul de cumpărări o factură fiscală în valoare totală de xxx lei, cu baza xxx lei și TVA în sumă de xxx lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că factura reprezintă achiziție intracomunitară de marfă, agentul economic înregistrând-o în contabilitate ca o tranzacție în interiorul țării, doar în jurnalul de cumpărări, nu și în cel de vânzări, neaplicând mecanismul taxării inverse conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, drept pentru care au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de xxx lei.

Prin contestația formulată, societatea comercială susține faptul că organul fiscal obligă societatea la plata taxei fără argumentarea circumstanțelor care o determină, dar mai ales fără să analizeze condițiile în care neînregistrarea și în jurnalul de vânzări nu a fost datorată unei erori ce putea fi corectată odată ce a fost constatată.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

### **“ART. 135 Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri**

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

(2) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul echivalent art. 155 alin. (14) sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la art. 155 alin. (8) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofaktură până la data respectivă. [...]

### **ART. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România**

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160. [...]

(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 153, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133. [...]

### **ART. 150<sup>1</sup> Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare**

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

### **ART. 157 Plata taxei la buget**

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”

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

coroborat cu **pct. 82 alin. (4) din HG 44/2004** privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal: "Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă".

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri taxabile, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în limitele și în condițiile stabilite de art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

De asemenea, potrivit **O.P.A.N.A.F. nr. 76/2010** pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (390 VIES) "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare" - Instrucțiuni pentru completarea formularului (390 VIES) "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare":

*"1.1. Declarația recapitulativă se depune lunar, în condițiile prevăzute la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup> din Codul fiscal.[...]*

*1.2. Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA depun declarația recapitulativă numai pentru lunile calendaristice în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru:[...]*

*d) achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă".*

Așadar, obligația plății taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile reprezentând achiziții intracomunitare în valoare totală de xxx lei facturate de furnizorul intracomunitar este în sarcina S.C. xxx S.R.L., în conformitate cu prevederile legale, aceasta având calitatea de beneficiar al bunurilor facturate.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea societății conform căreia organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze existența unei eventuale erori în ce privește neînregistrarea în jurnalul de vânzări precum și posibilitatea de fi corectată la momentul constatării acesteia.

În acest sens, **Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**"ART. 101 Obligația depunerii declarației fiscale**

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.[...]*

**ART. 102 Forma și conținutul declarației fiscale**

*(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.*

*(2) În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.[...]*

**ART. 105 Corectarea declarației fiscale [...]**

*(4) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F."*

**Ordinul nr. 3604/2015 din 9 decembrie 2015** pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată – pct. 5 din Instrucțiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, prevede: "**Corectarea decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală**"

Referitor la obiectul inspecției fiscale, potrivit **art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, "**Inspectia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării**

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

prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.

Menționăm că prin contestația formulată, societatea contestatară nu a prezentat motive din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, se reține faptul că obligația la plata taxei pe valoarea adăugată în România, aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este reglementată prin art. 150<sup>1</sup> *Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare* din Codul fiscal, astfel că ”Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei”.

În evidențele contabile societatea contestatară trebuia să înregistreze operațiunea prin articolul contabil: 4426 *”TVA deductibilă”*=4427 *”TVA colectată”*, în aplicarea taxării inverse ce se impune pentru achiziția intracomunitară efectuată în valoare totală de xxx lei, cu baza xxx lei și TVA în sumă de xxx lei, în baza facturii primite de la furnizor.

Având în vedere că societatea și-a exercitat doar dreptul de deducere a TVA, fără însă a și colecta TVA pentru achiziția intracomunitară, se reține că aceasta este obligată la plata taxei.

În speță se rețin și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**”ART. 276 Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizorul intracomunitar, pentru care societatea nu s-a înregistrat cu obligația plății taxei pe valoarea adăugată, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei**.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. xxx S.R.L.** din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx* emisă de A.J.F.P. xxx, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE :**

**1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx pentru suma de xxx lei**, din care: xxx lei impozit pe profit și xxx lei taxă pe valoarea adăugată, urmând ca în termenul prevăzut la art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să se refacă inspecția fiscală pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se pronunță soluția de desființare, organul fiscal competent urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele prezentei decizii și dispozițiile legale în materie.

**2. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de xxx lei, din care: xxx lei impozit pe profit și xxx lei taxă pe valoarea adăugată.

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

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