

DECIZIE nr. 3287/17.04.2018

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X SRL înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /28.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 cu adresa nr. ARG_AIF ... /ad/17.11.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /28.11.2017, procedând la soluționarea contestației depusă de

Societatea X SRL
CUI: RO ... ,
cu sediul în Arad, str. ... , bl. ... , ... , ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /13.11.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /28.11.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /11.10.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /11.10.2017 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea în parte a deciziei contestate.

Referitor la suma contestată, se rețin următoarele:

În considerarea faptului că în contestația formulată – pag. 1, în ceea ce privește **impozitul pe profit** petenta arată că „Sumele care fac obiectul prezentei contestații sunt următoarele”:

- Baza impozabilă stabilită suplimentar – „... **lei**”
- Impozitul pe profit contestat – „... **lei**”,

În condițiile în care în Decizia de impunere contestată – care reprezintă titlu de creanță – a fost stabilit de către organele de inspecție fiscală un impozit pe profit în sumă totală de ... **lei** aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar în sumă de ... **lei** (valorile contestate de petentă fiind astfel superioare celor stabilite prin titlul de creanță), DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /31.01.2018, în temeiul prevederilor art. 7 și art. 269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat petentei să precizeze, referitor la impozitul pe profit (TVA fiind identificată) suma contestată raportat

la decizia de impunere contestată, având în vedere și dispozițiile Ordinului nr. 3.709 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" care referitor la Instrucțiunile de completare a deciziei de impunere stipulează:

"2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare:

(...)

Rândul 1 coloana 4 - "baza impozabilă stabilită suplimentar" - reprezintă valoarea totală a bazei impozabile stabilită suplimentar de inspecția fiscală asupra căreia se aplică cota de impozit pentru determinarea obligației fiscale principale.

Rândul 1 coloana 5 - "impozit, taxă, contribuție stabilit(ă) suplimentar" - se completează cu valoarea totală a sumelor reprezentând obligații fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală pentru impozitul, taxa, contribuția care a făcut obiectul inspecției fiscale, pentru toată perioada verificată."

Petenta a răspuns solicitării cu adresa nr. Ref/... /31.01.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_REG ... /20.02.2018, defalcând anii care au făcut obiectul inspecției fiscale, aplicând cota de 16% la baza suplimentară, motiv pentru care sumele calculate nu coincid cu sumele stabilite de inspecția fiscală care a aplicat art. 19 din Codul fiscal, care reglementează modul în care se stabilește profitul impozabil, petenta raportându-se doar la cheltuieli considerate ca nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil de inspecția fiscală.

Astfel, în finalul adresei, petenta arată că „ (...) faptul că sumele individualizate în decizia de impunere, pe fiecare an fiscal, nu corespund cu totalul sumei regăsite în decizia de impunere este o problemă care o puteți dvs. soluționa considerând contestat întreg actul administrativ fiscal, respectiv toate sumele regăsite în decizia de impunere”.

Pe cale de consecință, suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. ... , așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei, prin remitere sub semnătură, la data de 18.10.2017.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării deciziei contestate, pentru următoarele motive prezentate la cap. II. „*Critica actului atacat*”, prezentate la subpct. 1 și 2 astfel:

1. În ceea ce privește neînregistrarea în evidențe a achizițiilor intracomunitare, respectiv nedeclararea livrărilor de bunuri realizate ca urmare a acestor achiziții și estimarea bazei de impunere. Nelegalitate. Netemeinicie. Nulitate

Petenta arată la **subpct. 1.1.** că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în valoare totală de ... lei, în baza căreia s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de ... lei și o TVA colectată în sumă de ... lei, critica acestei sume constând în citarea unor articole din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală - art. 6, art. 7, art. 12, art. 55 și art. 106 respectiv din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – art. 19, art. 137, precum și din Ordinul nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

La **subpct. 1.2.** „*Nelegalitatea modului de stabilire prin estimare a bazei de impunere în cuantum de ... lei. Încălcarea art. 1 alin. 3 din Ordinul ANAF nr. 3389/03.11.2011. Lipsa estimării cheltuielilor. Nulitate.*”, petenta arată următoarele:

Făcând referire la principiul legalității respectiv la art. 1 alin. 3 din Ordinul nr. 3389/2011, petenta precizează că „indiferent de metoda de estimare a bazei de impunere aleasă de către inspectorii fiscali, aceștia trebuiau să procedeze și la estimarea cheltuielilor”.

În opinia petentei, doar din lecturarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, rezultă că s-a procedat doar la „estimarea veniturilor”, arătând, pentru anii 2012 – 2015, că baza impozabilă reprezintă venitul estimat de către organele de inspecție fiscală, spre exemplificare:

„- în anul 2015 baza impozabilă ar fi de ... lei, adică venitul estimat de către organul de inspecție fiscală ca rezultat al achizițiilor intracomunitare nedeclarate (în opinia dâșilor) de către subscrisa, în anul 2015.”

Coroborând dispozițiile art. 6 alin. 2 din Codul de procedură fiscală cu prevederile Ordinului 3389/2011, în speță art. 1 alin. 3, petenta subliniază că organul fiscal poate stabili prin estimare rezonabilă baza de impozitare, folosind orice mijloc de probă legal, ori de câte ori nu se poate determina situația fiscală corectă, neputându-se limita „doar la art. 1 alin. 1, ci există obligativitatea legală de al corobora și cu prevederile alin. 3 și art. 2 ale Ordinului 3389/2011”.

În consecință, petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au procedat în fapt la estimarea bazei de impunere, ci a efectuat o „estimare a veniturilor, fără a estima cheltuielile necesare pentru realizarea acestora.”

Referitor la faptul că în decizia emisă, pentru toți cei 4 ani verificați – perioada 2012 – 2015 – inspecția fiscală se limitează în motivare, doar la următorul text „Ținând cont de aspectele prezentate mai sus precum și de prevederile legale menționate”, petenta consideră că se impun o serie de precizări, astfel:

- „aspectele prezentate mai sus” nu pot fi identificate în „toată” decizia de impunere în afară de următoarea afirmație „Organele de inspecție fiscală consideră că societatea verificată a achiziționat și nu a declarat livrările de piese auto declarate de operatorii intracomunitari către acesta”, care în opinia petentei este nemotivată, nefiind confirmată de vreun mijloc de probă; afirmațiile autorităților din Germania nefiind un motiv suficient pentru „a stabili (fără a proba) o bază de impozitare suplimentară;

- petenta arată că ar exista „probabilitatea ca cineva să fi achiziționat acele piese, folosindu-se de datele de identificare ale subscrisei, pentru a avea un avantaj dpv al achiziției fără TVA”;

- petenta consideră că organele fiscale nu au respectat prevederile art. 73 alin. 2 din Codul de procedură fiscală, în sensul că nu au nicio constatare proprie, doar „presupunere nefundamentată” – „societatea verificată a achiziționat și nu a declarat livrările ...”;

- textele de lege invocate de organul de inspecție fiscală nu sunt aplicabile în speță, fiind în opinia petentei „prevederi legislative la care se face referire fără niciun temei”.

La **subpct. 1.3.** „*Nelegalitatea modului de stabilire a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei. Netemeinicie. Nulitate.*”, petenta arată următoarele:

Prin raportare la considerațiile expuse la subpct. 1.2., petenta consideră că organul de inspecție fiscală nu au dovedit, în baza unor documente, că „aceeași marfă, care presupune el că a fost achiziționată de subscrisea, ar fi fost livrată către alt partener și ignoră dispozițiile art. 126 și 137 din Legea nr. 571/2003- Codul fiscal”.

Petenta subliniază faptul că în aplicarea corectă a mecanismului de decontare a TVA aferentă tranzacțiilor intracomunitare, este esențial să se identifice „persoana obligată la plata TVA și locul (statul membru Al Uniunii) în care tranzacția în cauză este impozabilă.”.

Invocând dispozițiile art. 7, art. 46 alin. 2 și art. 13 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, referitoare la obligativitatea autorității fiscale de a motiva decizia de impunere în fapt și în drept, citează un extras din considerentele deciziei ICCJ nr. 1424/2013.

Astfel, în considerarea argumentației expuse, petenta apreciază că nu datorează TVA în cuantum de ... lei, organul de inspecție fiscală, în mod netemeinic și nelegal, calculând o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei.

2. Dreptul de deducere al cheltuielilor suma de ... lei – reprezentând cheltuieli consultanță juridică

Petenta citează dispozițiile art. 25 (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 227/2015, opinând că „dacă legiuitorul a considerat că doar cele prestate 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 sunt nedeductibile, restul, respectiv cele prestate de o persoană situată în România sunt deductibile.”

Reiterează faptul că decizia de impunere nu este motivată, respectiv sunt invocate acte normative abrogate, care nu produc efecte în anul 2016 când în vigoare este Noul Cod fiscal, fiind invocat doar art. 11 alin. 1. din Legea nr. 227/2015.

În susținerea contestației, face trimitere la cauza C-463/14 a CJUE, citând paragraful 38 din Hotărâre.

Astfel, petenta apreciază că neacordarea dreptului de deducere este lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea dispozițiilor legale, respectiv a prevederilor art. 6 alin. 1 din Legea nr. 207/2015.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR ... /11.10.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /11.10.2018, contestată.

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2012 – 31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată perioada 01.01.2012 – 31.12.2016.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește **IMPOZITUL PE PROFIT**:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012 – 2015, petenta a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri (reprezentând piese auto) de la diverse societăți din Germania, achiziții pe care le declară parțial în declarația cod 390 privind livrările/achizițiile intracomunitare.

Astfel, în perioada **2012 – 2013** a avut relații comerciale cu următoarele firme din Germania:

- N ... , cod TVA DE ...
- AU GMBH, cod TVA DE ...
- AV GMBH, cod TVA DE

În anul **2014** a derulat tranzacții comerciale cu următoarele societăți din Germania:

- N ... , cod TVA DE ...
- L ... , cod TVA DE ... ,

iar în anul **2015** a derulat tranzacții comerciale cu următoarele societăți din Germania:

- N ... , cod TVA DE ...
- ... O GMBH, cod TVA DE ...
- L ... , cod TVA DE

În cadrul inspecției fiscale efectuate la societatea petentă, în vederea clarificării relațiilor comerciale ale acesteia cu firmele din Germania, s-a solicitat prin adresa înregistrată la Inspecție Fiscală sub nr. ... /20.01.2017, Serviciului de informații fiscale, informații existente în sistemul VIES pentru perioada IANUARIE 2012- SEPTEMBRIE 2016.

Din analiza Raportului VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.R Arad, respectiv cap. 2 „*Lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de contribuabil prin declarația recapitulativă*” organele de inspecție fiscală au constatat în perioada verificată o serie de neconcordanțe între informațiile comunicate autorității fiscale de societatea X ... S.R.L. și cele declarate de către partenerii săi externi, în sensul că petenta figurează cu diferențe negative între livrările de bunuri declarate de către societățile din Germania pe de o parte și de către S.C. X ... S.R.L. pe de altă parte.

În considerarea celor rezultate din Raportul VIES, organele de inspecție fiscală au transmis solicitări de tip SCAC către statul membru Germania, în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor efectuate de către Societatea X ... S.R.L - România cu societățile mai sus enumerate.

Autoritatea fiscală din Germania a dat curs solicitărilor, transmițând răspunsuri **la solicitări de informații de tip SCAC cu numărul de România ... /2017**, privind relațiile comerciale dintre operatorul român X ... S.R.L și firmele din Germania, în cuprinsul RIF fiind prezentate punctual, pentru fiecare firmă externă, constatările autorității fiscale din Germania, astfel:

Referitor la **anul 2012**, au constatat următoarele:

Conform răspunsului **la solicitarea de informații de tip SCAC cu numărul de România ... /2017**, **autoritatea fiscală din Germania** a comunicat următoarele:

Firma **N** ... , societate germană, cod TVA DE ... , livrează bunuri (piese auto) către Societatea X ... S.R.L din România, după cum urmează:

- Livrări în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012 în valoare de ... euro (... lei);

- cu privire la „dovezile existente ale unor plăți care implică terți” s-au primit următoarele date: DA

- valoarea facturată/plătită 2012: ...

- plăți în numerar la preluare

- detaliile suplimentare primite de la autoritățile fiscale din Germania cu privire la „dovezile existente ale unor plăți care implică terți?” sunt: parțial, un angajat al companiei N a preluat mărfurile. Probabil acesta este ... CD .

- comenzile au fost făcute de domnul X prin telefon. S.C. X ... CAR ... S.R.L din Romania declară achiziții de bunuri de la N ...

KG, conform declarațiilor D390 depuse de S.C. X S.R.L., după cum urmează:

- în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012 în valoare de ... lei;

În concluzie, în baza constatărilor mai sus descrise, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe negative în sumă de ... lei, reprezentând achiziții nedecarate și neînregistrate de societate în contabilitate.

Conform răspunsului la solicitarea de informații de tip SCAC cu numărul de România ... /2017, autoritatea fiscală din Germania a comunicat referitor la firma GMBH, cod TVA DE ... următoarele:

- Livrări din Germania în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012 în valoare de ... euro (... lei);

- valoarea facturată: ... EUR

- suma plătită: ... EUR

- cu privire la „dovezile existente ale unor plăți care implică terți” s-au primit următoarele date: NU

- cu privire la adresele la care au fost livrate bunurile s-au primit următoarele date: Bunurile au fost ridicate;

- plăți în numerar

- plata s-a realizat în numerar prin dl. ... X ; nu există chitanțe disponibile - ... GMBH a păstrat doar câteva documente din 2012.

- documentele solicitate nu pot fi transmise.

- întrucât compania a fost restructurată, nu există angajați disponibili din acest an.

- valoarea vânzărilor a fost furnizată de către directorul general.

- Societatea X S.R.L din România declară achiziții de bunuri de la AU GMBH, conform declarațiilor D390 depuse de S.C. X S.R.L., după cum urmează:

- în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012 în valoare de ... lei.

În concluzie, în baza constatărilor mai sus descrise, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe negative în sumă de ... lei, aferente relațiilor comerciale derulate de petentă cu societatea germană GMBH cod de TVA DE

Din analiza Raportului VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.P Arad, organele de inspecție fiscală au constatat la cap. 2 „Lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de contribuabil prin declarația recapitulativă” că în perioada ianuarie - decembrie 2012, petenta X S.R.L. figurează cu diferențe negative între livrările de bunuri/prestările de servicii declarate de către AV GMBH din Germania cod TVA DE... pe de o parte și de către X S.R.L. pe de altă parte, astfel:

- AV GMBH declară livrări de bunuri către petenta X S.R.L. din România, după cum urmează:

-. în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012 în valoare de ... euro (... lei);

Societatea X ... S.R.L din România declară achiziții de bunuri de la AV GMBH, conform declarațiilor D390 depuse de S.C. X ... S.R.L., după cum urmează:

-. în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012 în valoare de ... lei, rezultând astfel o diferență negativă în sumă de ... lei, aferenta relațiilor comerciale cu societatea AV GMBH.

În consecință, din informațiile primite de la autoritățile din Germania și din analiza Raportului VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul AJFP Arad a rezultat că diferențele totale existente în cursul anului 2012 între livrările de bunuri declarate de operatorii intracomunitari către X ... S.R.L din România, nedeclarate de către petentă sunt în sumă totală de ... lei.

Referitor la **anul 2013**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Petenta a derulat operațiuni comerciale cu următoarele firme din Germania:

- N ... , cod TVA DE ...
- AU GMBH, cod TVA DE ...
- AV GMBH, cod TVA DE ...

În mod similar anului 2012, organele de inspecție fiscală au efectuat verificări având în vedere informațiile transmise de Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul A.J. F.P. Arad, astfel:

În baza solicitării de **informații SCAC** cu număr de referință DE ... - RO ... , cu nr. de România RO ... /2015, înregistrată la I.F.Arad sub nr.... /27.04.2015, a fost emis de Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul A.J. F.P. Arad, Raportul nr. ... /09.07.2015 prin care se constata următoarele:

- operatorul german ... CD nu declară livrări intracomunitare către operatorul roman X ... SRL în cursul anului 2013.

- operatorul roman X ... S.R.L declară livrări intracomunitare către operatorul german ... CD în cursul anului 2013 în suma de ... lei, reprezentând piese auto.

- de asemenea se constata diferențe negative anului 2013 în suma totală de ... lei cu Germania cu următoarele societăți: N ... , AU GMB și AV GMBH.

Având în vedere diferențele negative din Raportul nr. ... /09.07.2015 emis de Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul A.J. F.P. Arad, organele de inspecție fiscală au verificat prin sondaj aspectele constatate, rezultând că petenta a avut în cursul anului 2013 relații comerciale cu cele 3 firme din Germania, dar sumele declarate de acestea ca livrări către operatorul roman nu se regăsesc în evidența contabilă a acesteia nefiind astfel declarate de acesta.

Drept urmare organele de inspecție fiscală au întocmit solicitare de informații SCAC înregistrată la IF sub nr... /22.07.2015, către Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul A.J. F.P. Arad, astfel:

În răspunsul la solicitare de informații de tip SCAC cu numărul de România ... /2015 privind relațiile comerciale dintre operatorul român X ... S.R.L având cod de identificare în scopuri de TVA RO ... și operatorul din Germania N ... având cod de TVA DE ... se precizează următoarele:

1). Cu privire la denumirea, codul de TVA și adresa transportatorului

- „Clientul colectează bunurile”

2). Cu privire la cine a comandat și plătit transportul bunurilor?

- „Clientul colectează bunurile”

3). Cu privire la cine este proprietarul mijloacelor de transport utilizate?

- „Clientul colectează bunurile”

4) „Livrările intracomunitare de bunuri în valoare de ... de euro pentru perioada ianuarie 2013-decembrie 2013.”

La acest răspuns se anexează fișa de cont a furnizorului din Germania N ... , pe perioada solicitată respectiv ianuarie 2013-decembrie 2013 din care rezultă suma de ... de euro reprezentând livrări efectuate către X ... S.R.L, pentru care a fost întocmită „situația facturilor emise de N ... către X ... S.R.L din care reiese o diferență nedeclarată de către X ... S.R.L pentru anul 2013 în suma totală de ... lei.

În răspunsul la solicitarea de informații de tip SCAC cu numărul de România **3057/2015** privind relațiile comerciale dintre operatorul român X ... S.R.L având cod de identificare în scopuri de TVA RO ... și operatorul din Germania AV GMBH având cod de TVA DE... se precizează următoarele:

„Pe parcursul perioadei ianuarie - decembrie 2013, AV ... a vândut un număr mare de vehicule la compania românească X ... S.R.L. Potrivit documentelor disponibile, nr de TVA a fost confirmat de Oficiul Fiscal Federal Central ca fiind corect. Confirmările de recuperare, precum și documentelor necesare au fost puse la dispoziție. Din documentele solicitate au fost confirmate ca fiind furnizate următoarele documente : facturi, contracte, comenzi, plăți și documente de transport.”

În atașament la răspunsul de mai sus, au fost transmise facturile de livrare întocmite de AV ... către X ... S.R.L, pentru perioada ianuarie - decembrie 2013, pentru care a fost întocmită „situația facturilor emise de AV ... către X ... S.R.L din care rezultă o diferență nedeclarată de către X ... S.R.L pentru anul 2013 în sumă totală de ... lei.

În răspunsul la solicitarea de informații de tip SCAC cu numărul de România ... /2015 privind relațiile comerciale dintre operatorul român X ... S.R.L având cod de identificare în scopuri de TVA RO ... și

operatorul din Germania AU GMBH având cod de TVA DE ...
se precizează următoarele:

- 1). Cu privire la denumirea, codul de TVA și adresa transportatorului
- „vehiculul a fost ridicat”
- 2). Cu privire la cine a comandat și plătit transportul bunurilor?
- X a comandat mărfurile și ... X a luat bunurile
- 3). Cu privire la cine este proprietarul mijloacelor de transport utilizate
?
- „vehiculul a fost ridicat”
- 4) Cu privire la valoarea facturată – „... euro”
- 5) Cu privire la suma plătită – „... euro”
- 6) Cu privire la deținătorul contului bancar și numărul contului din care
s-a efectuat plata - „s-a plătit în numerar”

În consecință, din informațiile primite de la autoritățile din Germania și din analiza Raportului VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.P Arad a rezultat că diferențele totale existente în cursul anului 2013 între livrările de bunuri declarate de operatorii intracomunitari către X S.R.L din România, nedeclarate de către petentă sunt în sumă totală de ... lei.

Referitor la **anul 2014**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Petenta a derulat operațiuni comerciale cu următoarele firme din Germania:

- N ... , cod TVA DE ...
- L ... , cod TVA DE ...

În mod similar anilor precedenți, organele de inspecție fiscală analizând Raportul VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad au constatat conform cap. 2 „Lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de contribuabil prin declarația recapitulativă” că în perioada ianuarie - decembrie 2012, petenta X ... S.R.L. figurează cu diferențe negative între livrările de bunuri/prestările de servicii declarate de către societățile din Germania pe de o parte și de către petentă pe de altă parte, astfel:

Urmare solicitării administrației fiscale din România, în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor efectuate de către X S.R.L, s-a primit **răspunsul la solicitare de informații de tip SCAC** cu numărul de România

... /2017, înregistrat AJFP Arad sub nr. ... /13.09.2017 și la IF Arad sub nr. ... /19.09.2017, privind relațiile comerciale dintre operatorul român X S.R.L și operatorul din Germania N ... având cod de TVA DE ... în care se precizează următoarele:

N livrează bunuri (piese auto) către firma X S.R.L din România, după cum urmează:

- Livrări în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014 în valoare de ... euro (... lei); .

- cu privire la „dovezile existente ale unor plăți care implică terți s-au primit următoarele date: DA

- valoarea facturată/plătită 2014: ...

- plăți în numerar la preluare

- detaliile suplimentare primite de la autoritățile fiscale din Germania cu privire la „dovezile existente ale unor plăți care implica terți?” sunt: parțial, un angajat al companiei N a preluat mărfurile. Probabil acesta este ... CD .

- comenzile au fost făcute de domnul X prin telefon.

Societatea X S.R.L din România declară achiziții de bunuri de la N ... , conform declarațiilor D390 depuse de S.C. X S.R.L., după cum urmează:

- în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014 în valoare de ... lei;

Astfel, raportat la acest furnizor au rezultat diferențe negative aferente perioadei ianuarie 2012 - decembrie 2012 în sumă de ... lei.

În ceea ce privește societatea germană L ... , cod TVA DE ... , organele de inspecție fiscală au analizat Raportul VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.P Arad, rezultând că în perioada ianuarie - decembrie 2014, firma X S.R.L. figurează cu diferențe negative între livrările de bunuri/prestările de servicii declarate de către L ... , pe de o parte și de către Societatea X S.R.L. pe de altă parte astfel:

- L ... declară livrări de bunuri către firma X S.R.L din România, astfel:

- în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014 în valoare de ... euro(... lei);

Petenta X S.R.L din România nu declară achiziții de bunuri de la L ... , conform declarațiilor D390 depuse în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014.

Astfel raportat la acest furnizor rezultă în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014 o diferență negativă totală în sumă de ... lei.

Diferențele totale existente în cursul anului 2014 între livrările de bunuri declarate de operatorii intracomunitari din Germania către petenta X S.R.L din România, și nedeclarate de către aceasta sunt în suma totală de ... lei.

În **anul 2015**, organele de inspecție fiscală au constatat că firma X S.R.L a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri (reprezentând piese auto) de la diverse societăți din Germania, achiziții pe care le declară în parte în declarația cod 390 privind livrările/achizițiile intracomunitare, respectiv:

- N ... , cod TVA DE ...

- ... O GMBH, cod TVA DE ...

- L ... , cod TVA DE

Organele de inspecție fiscală au analizat Raportul VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.R Arad s-a constatat la cap. 2 „Lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de contribuabil prin declarația recapitulativă” constatând diferențe negative între livrările de bunuri/prestările de servicii declarate de către societățile din Germania pe de o parte și de către societatea X S.R.L. pe de altă parte.

De asemenea s-a transmis o solicitare de tip SCAC către statul membru Germania, înregistrată la Inspecția Fiscală Arad sub nr. ... /07.02.2017 pentru verificarea realității și legalității tranzacțiilor efectuate de către firma X S.R.L cu societățile partenere, mai puțin cu L ... și ... O GMBH, diferența negativă cu aceasta fiind mică.

În răspunsul la solicitare de informații de tip SCAC cu numărul de România ... /2017, privind relațiile comerciale dintre operatorul roman X S.R.L și operatorul din Germania N ... se precizează următoarele:

- N ... , livrează bunuri (piese auto) către X S.R.L din România, după cum urmează:

- Livrări în perioada ianuarie 2015 - decembrie 2015 în valoare de ... euro (... lei);

- cu privire la „dovezile existente ale unor plăți care implică terți s-au primit următoarele date: DA

-valoarea facturată/plătită 2015: ...

-plăți în numerar la preluare

-detaliile suplimentare primite de la autoritățile fiscale din Germania cu privire la „dovezile existente ale unor plăți care implică terți?” sunt: parțial, un angajat al companiei N a preluat mărfurile. Probabil acesta este ... CD .

- comenzile au fost făcute de demnul X prin telefon.

Societatea X S.R.L din România declară achiziții de bunuri de la N ... , conform declarațiilor D390 depuse de S.C. X S.R.L., după cum urmează:

- în perioada ianuarie 2015 - decembrie 2015 în valoare de ... lei, rezultând astfel diferențe negative în perioada ianuarie 2015 - decembrie 2015 în sumă de ... lei.

Referitor la relațiile derulate cu firma L ... din Germania, organele de inspecție fiscală au valorificat datele conținute în Raportul VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.P Arad din care a rezultat că societatea X S.R.L. figurează cu diferențe negative între livrările de bunuri/prestările de servicii declarate de către L ... , respectiv ... O GMBH pe de o parte și de către X S.R.L. pe de altă parte, astfel:

- L ... declară livrări de bunuri către X S.R.L din România, în perioada ianuarie 2015 - decembrie 2015 în valoare de ... euro (... lei), în condițiile în care petenta X S.R.L din România nu declară achiziții de

bunuri de L ... , conform declarațiilor D390 depuse în perioada ianuarie 2015-decembrie 2015;

- ... O GMBH declară livrări de bunuri către X ... S.R.L din România, în perioada ianuarie 2015 - decembrie 2015 în valoare de ... euro(... lei);

S.C. X ... S.R.L din România nu declara achiziții de bunuri de la ... O GMBH conform declarațiilor D390 depuse in perioada ianuarie 2015 - decembrie 2015 .

În consecință, diferențele totale existente în cursul anului 2015 între livrările de bunuri declarate de operatorii intracomunitari menționați mai sus către X ... S.R.L din România, și nedeclarate de către acesta sunt în sumă totală de ... lei.

Urmare constatării acestor neconcordanțe și în vederea clarificării stării de fapt fiscale, organele de control au luat o notă explicativă administratorului societății, dl. ... , în care acesta precizează următoarele:

- în perioada 01.01.2012-31.12.2016 societatea a desfășurat activitate de comerț cu amănuntul și cu ridicata de piese auto.

- principalii furnizori din Germania sunt: N ... , AU GMBH și AV GMBH.

- principalul client din Germania: CD ...

- la întrebarea „cum a-ti contactat furnizorii și clienții intracomunitari, cine a efectuat transportul pieselor achiziționate respectiv și livrate și care a fost modalitatea de plată a acestor piese de ... răspunde: **„Neștiind limba germana am contactat pe ... CD stabilit în Germania pe care l-am cunoscut în Romania, ... CD a contactat toți furnizorii intracomunitari, comanda a fost făcuta telefonic de către ... CD , transportul a fost efectuat tot de către ... CD . Marfa a fost ridicata tot de către ... CD . Transportul a fost efectuat cu mașina personala a lui ... CD contravaloarea pieselor a fost achitat in numerar către ... CD .”**

- de asemenea dl ... precizează că nu a avut încheiat niciun contract cu furnizorii intracomunitari **doar cu clientul intracomunitar CD ... , și anume contractul nr. ... /16.06.2008.**

- la întrebarea „Cum explicați faptul ca din evidentele fiscale din România si din datele comunicate de fiscul german rezulta diferente atât la achizițiile intracomunitare cat si la livrările intracomunitate?”, dl ... răspunde: „Nu am cunostiinta de alte facturi si achiziții in afara celor declarate si prelucrate in contabilitatea firmei. Toate achizițiile si livrările intracomunitare făcute de S.C. X ... S.R.L au fost declarate către fisc.”

- la întrebarea „Care a fost ultima operațiune comerciala derulata cu CD ... ” dl ... răspunde: „Ultima operațiune comerciala a fost in martie 2015 din cate imi amintesc”.

- la întrebarea „Care este motivul ptr care nu ati mai derulat relații comerciale cu CD ... ?”, dl ... răspunde: „Marfa adusa de afara a fost mai scumpa decât le am cumpăra de la furnizori interni. Din acest motiv nu am continuat relațiile comerciale”.

- la întrebarea „Daca mai aveți ceva de adăugat ?, dl ... răspunde: „Precizez ca in afara de operațiunile prelucrate in contabilitate si declarate la fisc nu am cunostiinta. Precizez ca am făcut plângere penala împotriva domnului ... CD ”.

În considerarea dispozițiilor art. 11, art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, art. 6 alin. 1 si alin. 2 din Legea 82/1991 republicată cu modificările si completările ulterioare, art. 258 alin. 1 si alin. 2 din OMFP 1802/2014 cu modificările si completările ulterioare, organele de inspecție fiscala au stabilit că suma de ... **lei**, ca fiind venituri din vânzarea de piese auto, neînregistrate în evidența contabilă a petentei.

De asemenea, în conformitate cu art. 10 alin. (1) si (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, **organele de inspecție fiscala au stabilit că petenta a livrat piesele auto achiziționate fără să înregistreze în contabilitatea proprie veniturile aferente.**

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 venituri suplimentare în sumă de ... , rezultând, din aplicarea art. 19 din Codul fiscal, un impozit pe profit suplimentar in suma de ... **lei**.

Referitor la **anul 2016**, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta înregistrează pe cheltuieli suma de ... lei reprezentând consultanță juridică facturată petentei în baza a două contracte de consultanță juridică respectiv nr. ... /22.07.2015 și nr. ... /29.08.2016 încheiate cu Cabinet avocat NAE.

În situația în care petenta prezintă doar contracte, facturi, fără a prezenta o justificare a efectuării acestor prestații, organele de inspecție fiscala au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016.

Astfel, în considerarea celor constatate organele de inspecție fiscala au recuperat pierderea fiscala înregistrată de petentă în sumă de ... lei, stabilind un profit impozabil în cuantum de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2016 în suma de ... **lei**.

În ceea ce privește **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012 – 2016, petenta a efectuat **livrări intracomunitare** de bunuri, respectiv livrări de piese auto, în sumă de ... lei (conform fișei de cont a clientului), pentru care nu a prezentat documente de transport (CMR), aplicând cota de TVA la valoarea livrărilor intracomunitare aferente clientului extern CD ... - ... DE ... , astfel că în sarcina sa s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... **lei** (sumă care nu face obiectul contestației inițiale).

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012 – 2015, petenta a efectuat **achiziții intracomunitare** de bunuri reprezentând piese auto de la firme din Germania, declarate parțial de petentă în declarația cod 390 privind livrările/achizițiile intracomunitare.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală prezentate detaliat la capitolul privind impozitul pe profit (perioada 2012 – 2015), în sarcina petentei s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de ... **lei**, astfel:

- în anul 2012 – ... lei
- în anul 2013 – ... lei
- în anul 2014 – ... lei
- în anul 2015 – ... lei.

III. Societatea X SRL cu sediul în Arad, str. , bl. ... , ... , ... , ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/... /2008, are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la ... Bank Romania și are ca obiect principal de activitate „Comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule” – cod CAEN 4532.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /11.10.2017, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„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 faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”*

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /11.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu

soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR ... /11.10.2017 care reprezintă titlu de creanță.

A. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferente veniturilor din vânzarea de piese auto, neînregistrate în contabilitate, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal au fost stabilite aceste obligații în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază informații transmise de autoritatea fiscală din Germania, iar petenta nu deține mijloace de probă care să infirme starea de fapt constatată.

În fapt, în perioada verificată, respectiv în perioada 2012 – 2015, societatea X SRL, a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri (reprezentând piese auto) de la diverse societăți din Germania.

În cadrul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unei verificări în baza de date electronică a sistemului de schimb de informații privind TVA-ul (VIES) („VAT Information Exchange System”, denumită în continuare „baza de date VIES”), prin Serviciul de informații fiscale.

Din analiza Raportului VIES transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.R Arad, respectiv cap. 2 „Lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de contribuabil prin declarația recapitulativă” organele de inspecție fiscală au identificat în perioada verificată, o serie de neconcordanțe între informațiile comunicate autorității fiscale de societatea X ... S.R.L. și cele declarate partenerii săi externi, în sensul că petenta figurează cu diferențe negative între livrările de bunuri declarate de către societățile din Germania pe de o parte și de către S.C. X ... S.R.L. pe de altă parte.

În considerarea informațiilor din Raportul VIES, organele de inspecție fiscală au transmis solicitări de tip SCAC către statul membru Germania, în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor efectuate de către Societatea X ... S.R.L - România cu majoritatea societăților germane.

Autoritatea fiscală din Germania a dat curs solicitărilor, transmițând răspunsuri la solicitările de informații de tip SCAC, răspunsuri subsecvente analizei pe care organele fiscale din Germania au efectuat-o la firmele germane care a vizat relațiile comerciale dintre operatorul român X ... S.R.L și firmele din Germania, în cuprinsul RIF și în cuprinsul prezentei la pct. II. fiind prezentate punctual, pentru fiecare firmă externă, constatările autorității fiscale din Germania.

În concluzie, în baza constatărilor mai sus descrise, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe negative în sumă totală de ... lei (aferent perioadei 2012 – 2015) reprezentând achiziții nedeclarate și neînregistrate de societate în contabilitate.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile din **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- **art. 11 alin. (1)** „*La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.*”

- **art.19 alin.(1)** „*(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.*”

Noțiunea de document justificativ este reglementată de **Legea contabilității nr.82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„*(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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că 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, iar 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.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

„*Venituri din vânzări de bunuri*

258. - *(1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.*

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”

De asemenea în conformitate cu art. 440 din **Ordinul nr. 1802/2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare:

„Venituri din vânzări de bunuri

440. - În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.”

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 10

Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

ART. 21

Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.

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.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 58

Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

ART. 72

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

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.

ART. 109

Reguli pentru conducerea evidențelor contabile și fiscale (...)

(5) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror altor documente prevăzute de lege.

(6) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.

(7) Organul fiscal poate lua în considerare orice evidențe relevante pentru impozitare ținute de contribuabil/plătitor.”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile și următoarele dispoziții legale din **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Faptul generator și exigibilitatea – definiții

ART. 134

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

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

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

ART. 134²

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

ART. 140

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

“ART. 156 - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Decontul de taxă

ART. 156²

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în perioada supusă controlului, 2012 – 2015, petenta a efectuat achiziții intracomunitare de piese auto de la diverse firme din Germania, fapt acceptat de aceasta.

La nivelul Uniunii Europene este implementat sistemul de cooperare administrativă și schimb de informații cu statele membre U.E. în domeniul taxei pe valoarea adăugată, accizelor și impozitului pe venit, fiind adoptat REGULAMENTUL (UE) NR. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată, având ca obiectiv instituirea unui sistem comun de cooperare între statele membre, în special în ceea ce privește schimbul de informații, prin care autoritățile competente ale statelor membre urmează să se sprijine reciproc în vederea asigurării aplicării corecte a TVA la livrările de bunuri și prestările de servicii, achiziția intracomunitară de bunuri și importul de bunuri.

Stocarea electronică și transmiterea electronică a anumitor date în vederea controlării TVA sunt indispensabile pentru funcționarea adecvată a sistemului TVA. Acestea permit un schimb rapid de informații și un acces automat la informații, care consolidează combaterea fraudei. Acest lucru realizându-se prin consolidarea bazelor de date cu privire la persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA și la operațiunile intracomunitare ale acestora, prin includerea în aceste baze de date a unei serii de informații cu privire la persoanele impozabile și la tranzacțiile acestora.

Așa cum rezultă din starea de fapt fiscală, petenta a efectuat achiziții intracomunitare de piese auto de la diverse firme din Germania, firme care au fost identificate ca având cod valid de TVA, achiziții care nu sunt în concordanță cu datele din evidența contabilă a petentei care nu a reflectat valoarea tranzacțiilor derulate de aceste firme cu Societatea X S.R.L.

Astfel, urmare analizării **Raportului VIES** aferent perioadei ianuarie 2012- septembrie 2016, transmis de către Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.P Arad, respectiv cap. 2 „*Lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de contribuabil prin declarația recapitulativă*”, au fost identificate o serie de neconcordanțe între informațiile comunicate autorității fiscale de societatea X S.R.L. și cele declarate de către partenerii săi externi, în sensul că petenta figurează cu diferențe negative între livrările de bunuri declarate de către societățile din Germania pe de o parte și cele înregistrate și declarate de către Societatea X S.R.L. pe de altă parte.

Ulterior, în considerarea informațiilor cuprinse în Raportul VIES, organele de inspecție fiscală au transmis solicitări de tip SCAC către statul membru Germania, în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor efectuate de către Societatea X S.R.L - România cu societățile cu care au fost derulate tranzacții.

Autoritatea fiscală din Germania a dat curs solicitărilor, transmițând răspunsuri **la solicitări de informații de tip SCAC** – în RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, precum și la pct. II al prezentei decizii, fiind prezentate detaliat informațiile primite de autoritatea fiscală din România, privind relațiile comerciale dintre operatorul român X S.R.L și firmele din Germania, apreciind că o nouă reluare a acestora ar avea caracter redundant.

În condițiile identificării neconcordanțelor dintre informațiile declarate de firmele din Germania și cele declarate de petenta X S.R.L, reprezentantului societății, dl. ... , i-a fost luată o notă explicativă, conform căreia acesta a arătat următoarele:

- în perioada 01.01.2012-31.12.2016 societatea a desfășurat activitate de comerț cu amănuntul și cu ridicata de piese auto;

- principalii furnizori din Germania sunt: N ... , AU GMBH și AV GMBH;

- principalul client din Germania: CD

- la întrebarea „cum ați contactat furnizorii și clienții intracomunitari, cine a efectuat transportul pieselor achiziționate respectiv și livrate și care a fost modalitatea de plată a acestor piese dl. ... răspunde: **„Nesțiind limba germană am contactat pe ... CD stabilit în Germania pe care l-am cunoscut în România, ... CD a contactat toți furnizorii intracomunitari, comanda a fost făcută telefonic de către ... CD , transportul a fost efectuat tot de către ... CD . Marfa a fost ridicată tot de către ... CD . Transportul a fost efectuat cu mașina personală a lui ... CD contravaloarea pieselor a fost achitat în numerar către ... CD .”**

- de asemenea dl. ... precizează că nu a avut încheiat niciun contract cu furnizorii intracomunitari, **doar cu clientul intracomunitar CD , și anume contractul nr. ... /16.06.2008;**

- la întrebarea „Cum explicați faptul că din evidențele fiscale din România și din datele comunicate de fiscul german rezultă diferențe atât la achizițiile intracomunitare, cât și la livrările intracomunitare?”, dl. răspunde: „Nu am cunoștință de alte facturi și achiziții în afara celor declarate și prelucrate în contabilitatea firmei. Toate achizițiile și livrările intracomunitare făcute de S.C. X S.R.L au fost declarate către fisc.”

- la întrebarea „Care a fost ultima operațiune comercială derulată cu CD ... ” dl. ... răspunde: „Ultima operațiune comercială a fost în martie 2015 din care îmi amintesc”.

- la întrebarea „Care este motivul ptr care nu ați mai derulat relații comerciale cu CD ... ?”, dl. ... răspunde: „Marfa adusă de afară a fost mai scumpă decât le-am cumpăra de la furnizori interni. Din acest motiv nu am continuat relațiile comerciale”.

- la întrebarea „Dacă mai aveți ceva de adăugat?”, dl. ... răspunde: „Precizez ca în afară de operațiunile prelucrate în contabilitate și declarate la fisc nu am cunoștință. Precizez că am făcut plângere penală împotriva domnului ... CD ”.

Din nota explicativă a d-lui. ... rezultă că, în opinia sa, persoana care se face răspunzătoare de neconcordanțele existente între baza de date a statului român și cea a statului german, este dl. ... CD , împotriva căruia ar fi formulat o plângere penală, fapt reiterat și în cuprinsul contestației, plângere care însă nu a fost depusă în probațiune la dosarul contestației, reprezentantul petentei neprecizând nici stadiul de soluționare al acesteia.

Revenind la răspunsurile formulate urmare a notei explicative, respectiv la modul în care s-au derulat tranzacțiile cu firmele germane, rezultă că între societatea petentă și firmele din Germania nu a fost încheiat niciun contract (în situația în care legislația dă posibilitatea încheierii de contracte în diverse forme, clauze etc., fiind reglementat inclusiv contractul la distanță), motivația reprezentantului petentei că nu este vorbitor de limbă germană neputând fi acceptată în soluționarea favorabilă a cauzei, în situația în care traducerea într-o altă limbă nu reprezintă o problemă, din contră i-ar fi asigurat garanții suplimentare.

De altfel, diligența de care a dat dovadă reprezentantul firmei este aproape inexistentă – singurul contract fiind încheiat „doar cu clientul intracomunitar CD , și anume contractul nr. ... /16.06.2008”, lăsând în sarcina acestuia:

- comanda - „a fost făcută telefonic de către ... CD ”
- transportul - „cu mașina personală a d-lui ... CD ”,
- plata contravalorii mărfii achiziționate – „contravaloarea pieselor a fost achitat în numerar către ... CD ” (care nici măcar nu era efectuată prin bancă, situație care ar fi inclus operațiunile într-un sistem verificabil).

Învedereăm petentei că nu se poate prevala de faptul că dl. ... CD a efectuat achizițiile de piese auto în numele său (identificare firme străine, comandă, transport, plată), afirmațiile din contestația formulată conform cărora:

„Poate exista probabilitatea ca cineva să fi achiziționat acele piese, folosindu-se de datele de identificare ale subscrisei, pentru a avea un avantaj dpv al achiziției fără TVA, dar cu siguranță aceste achiziții nu sunt ale subscrisei.”,

neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care probele pe care petenta le aduce sunt de natură declarativă „cu siguranță aceste achiziții nu sunt ale subscrisei.” neprezentând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală în motivarea susținerilor sale.

Subliniem petentei că organele de inspecție fiscală nu și-au întemeiat constatările doar pe informațiile existente în baza de date electronică a sistemului de schimb de informații privind TVA-ul (VIES) comunicate de Serviciul de Informații Fiscale din cadrul AJFP Arad, ci au avut în vedere și constatările organelor fiscale din Germania, comunicate autorității fiscale din

România (solicitări de tip SCAC), acestea efectuând și verificări la o parte din furnizorii petentei cu sediul în Germania.

Spre exemplificare, fila 9 din RIF, referitor la operatorul din Germania AV GMBH - cod de TVA DE ... , autoritatea germană a precizat următoarele:

„Pe parcursul perioadei ianuarie - decembrie 2013, AV ... a vândut un număr mare de vehicule la compania românească X ... S.R.L. Potrivit documentelor disponibile, nr de TVA a fost confirmat de Oficiul Fiscal Federal Central ca fiind corect. Confirmările de recuperare, precum și documentelor necesare au fost puse la dispoziție. Din documentele solicitate au fost confirmate ca fiind furnizate următoarele documente : facturi, contracte, comenzi, plăți și documente de transport.”

În cuprinsul RIF, fila 9, organele de inspecție fiscală arătând următoarele:

“Menționam ca ni s-au transmis ca atașament la răspunsul menționat mai sus facturile de livrare întocmite de AV ... către SC X ... S.R.L, pentru perioada ianuarie - decembrie 2013, pentru care a fost întocmită „situația facturilor emise de AV ... către SC X ... S.R.L din care reiese o diferență nedeclarată de către SC X ... S.R.L pentru anul 2013 în suma totală de ... lei (anexa nr. 2)”.

Așadar autoritatea germană nu s-a limitat doar la o verificare formală – într-o bază de date – ci a efectuat și o verificare documentară a evidenței contabile a firmelor germane, autoritatea fiscală din România neputând să nu ia în considerare informațiile transmise de autoritatea fiscală germană, cu atât mai mult cu cât petenta nu a prezentat dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme aceste constatări.

Astfel, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor diferențe negative în sumă totală de ... lei (afereent perioadei 2012 – 2015) reprezentând achiziții nedeclarate și neînregistrate de societate în evidența contabilă, stabilind că această sumă reprezintă venituri din vânzarea de piese auto, neînregistrate în evidența contabilă, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit în sumă de ... lei și o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei determinată prin aplicarea cotei de 24% (... lei x 24%= 235.142 lei).

Referitor la afirmațiile petentei privind „nelegalitatea modului de stabilire prin estimare a bazei de impunere în cuantum de ... lei. Încălcarea art. 1 alin. 3 din Ordinul ANAF nr. 3389/03.11.2011. Lipsa estimării cheltuielilor. Nulitate” învederăm petentei că organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea Ordinului nr. 3389/03.11.2011, nefiind estimate venituri, ci stabilind, în baza răspunsurilor primite de la autoritățile din Germania și Raportul VIES emis de Serviciul de informații fiscale din cadrul AJFP Arad,

pentru perioada verificata venituri suplimentare în sumă de ... cu un profit impozabil aferent în sumă de ... lei.

Profitul impozabil a fost determinat ca diferență între veniturile totale (stabilite de societatea petentă + cele suplimentare) și cheltuielile totale (înregistrate de petentă) plus cheltuieli nedeductibile (înregistrate de societate), prin aplicarea cotei de 16% în conformitate cu prevederile art. 17 din Legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

Modul de calcul al profitului impozabil stabilit de către organele de inspecție fiscală pe trimestre este cuprins în anexa nr. 1 a, b, c și d la raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /11.10.2017 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

Învedereăm că, în mod constant, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat – cauza C-576/15 – că *“Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraude.”*

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de ... lei și o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei ca urmare a identificării unor diferențe negative în sumă totală de ... lei (aferent perioadei 2012 – 2015) reprezentând achiziții nedeclarate și neînregistrate de petentă în evidența contabilă, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată** în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferente veniturilor din vânzarea de piese auto, neînregistrate în contabilitate, conform art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

B. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă totală de ... lei efectuate în perioada 01.01.2015-31.12.2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la determinarea masei impozabile a profitului în condițiile în care din documentele petentei nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, în perioada 01.01.2015-31.12.2016, petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, suma totală de ... lei reprezentând consultanță juridică facturată petentei în baza a două contracte de consultanță juridică respectiv nr. ... /22.07.2015 și nr. ... /29.08.2016 încheiate cu Cabinet avocat NAE.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat că petenta nu deține documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme că serviciile avocațiale prestate de avocat NAE în baza contractelor de asistență juridică nr. ... /22.07.2015 și nr. ... /29.08.2016, au fost realizate pentru petentă.

În drept, **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- **art. 11 alin. (1)** „La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.”

- **art.19 alin.(1)** „(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 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Începând cu anul 2016, sunt în vigoare dispozițiile **Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, care stipulează:

„**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.*

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate 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. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3);”

Noțiunea de document justificativ este reglementată de **Legea contabilității nr.82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din lecturarea contractelor de asistență nr. ... /22.07.2015 și nr. ... /29.08.2016 încheiate cu Cabinet avocat NAE rezultă că obiectul acestor contracte îl reprezintă „consultanță juridică”.

În considerarea art. 11 din Legea nr. 227/2015, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei să prezinte documente care să detalieze serviciile prestate, respectiv care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate de petentă pentru a realiza obiectul de activitate al acesteia, respectiv „comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule”.

Conform contestației formulate, petenta face trimitere la jurisprudența CJUE, respectiv cauza C-463/14 din care citează: „atunci când prestarea de

servicii în cauză se caracterizează, printre altele, prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii pentru a furniza, la momentul potrivit, prestările cerute de beneficiar, nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar.”, rezultând astfel că petenta consideră onorariul achitat în sumă de ... lei/lună ca fiind o plată forfetară cu titlu de abonament.

Învederăm că din contestația formulată nu rezultă modul în care serviciile juridice (neidentificate) au concurat la **desfășurarea activității economice**, cu atât mai mult cu cât așa cum s-a reținut și în cuprinsul prezentei și în anul 2015 (data primului contract de asistență juridică) petenta a derulat operațiuni intracomunitare fără a avea încheiate contracte cu firmele din Germania.

De altfel din jurisprudența invocată de petentă rezultă că aceasta referă la un contract de tip abonament a cărui particularitate este aceea că avocatul se află la dispoziția clientului în mod permanent. Or, sintagma folosită de părți pentru a defini obiectul contractului „consultanță juridică” – termen generic general nu este de natură a confirma *a priori* faptul că acest contract conform căruia în legătură cu contravaloarea căruia petenta pretinde diminuarea masei impozabile a profitului este într-adevăr unul de tip abonament, avocatul este la dispoziția clientului în mod permanent.

Mai mult, prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

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

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

- iar prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr. 2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au recuperat pierderea fiscală înregistrată de petentă în sumă de ... lei, stabilind un profit impozabil în sumă de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2016 în suma de ... lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată conform art. 279 Cod procedură fiscală, în legătură cu acest capăt de cerere.

C. Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri (piese auto) efectuate de petentă în anul 2012, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care Societatea X ... S.R.L nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.

În fapt, prin contestația formulată petenta a contestat doar suma de ... lei (ce a făcut obiectul pct. III.A al prezentei decizii).

Ulterior, la solicitarea DGRFP Timișoara nr. ... /31.01.2018, de precizare a sumei contestate referitor la impozitul pe profit, petenta cu adresa FN, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /20.02.2018, precizează că înțelege să conteste întreg actul administrativ deoarece „sumele nu corespund cu totalul sumei regăsite în decizia de impunere”, dar pentru suma de ... lei aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri (piese auto) efectuate de petentă în anul 2012 nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nedepunând vreun document în probațiune și neinvocând vreun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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;”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. *Contestatia poate fi respinsa ca:(...)*

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru suma de ... lei aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri (piese auto) efectuate de petentă în anul 2012, petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al

contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere, motiv pentru care în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va **respinge contestația ca nemotivată** pentru TVA în sumă totală de ... **lei** aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri (piese auto) efectuate de petentă în anul 2012.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /11.10.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /11.10.2017 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /11.10.2017, pentru suma de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală;

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /11.10.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /11.10.2017 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /11.10.2017, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

